



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام

إصلاح الإدارة الضريبية

دراسة مقارنة

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام

إعداد الطالبة:

فرح عبد الحميد فرهود

إشراف الدكتور:

محمد الحلاق

الأستاذ في قسم القانون العام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا

الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ"

صدق الله العظيم

[سورة المجادلة: ١١]

الإهداء

إلى من أحمل اسمه بكل فخر

من كانت كلماته قناديل تضيء لي الطريق

إلى من أعطاني علماً فوق علمي (والدي رحمه الله)

إلى من كانت السبب وراء كل نجاح حققته في حياتي

إلى حبٍ ليس له حدود (والدتي الغالية)

إلى شركائي في الحياة،

إلى سندي وقوتي وملأذي بعد الله (أختي)

إلى من تذوقت معهم أحلى لحظات العمر

إلى أخوة ليسوا من دمي (أصدقائي)

شكر وتقدير

أتوجه بالشكر الجزيل لله عز وجل الذي يسر لي سبيل العلم والمعرفة وفتح لي ابواب فضله، وأمدني برضاه ومعونته لإنجاز هذا العمل، كما أسأله عز وجل السداد في القول والعمل. ومن لم يشكر أصحاب الفضل لا يشكر الله، لذا أتقدم بخالص الشكر والامتنان للاستاذ الدكتور محمد الحلاق لتفضله بقبوله الإشراف على هذه الأطروحة؛ لما قدمه لي من إرشادات وتوجيهات سديدة ومحقة طيلة فترة إنجاز هذا العمل، فغمرني برعايته ودعمه، وأفادني بنصائحه القيمة، فكان له الفضل بعد الله عز وجل في إنجاز هذه الأطروحة ،

كما أتوجه بالشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة الحكم ، لقبولهم الاشتراك في لجنة التحكيم، ولما بذلوه من وقت وجهد في قراءة الأطروحة وتصويب أخطائها والذين سيكون لملاحظاتهم القيمة الدور الكبير في تحسين العمل وإخراجه بالشكل الأمثل وهم السادة الأفاضل : الأستاذ الدكتور علي كنعان، والأستاذ الدكتور سعيد نحيلي، والأستاذ الدكتور محمد العموري، والأستاذ الدكتور محمد خير العكام.

الفهرس

١	المقدمة
١٢	الفصل الأول التعريف بالإدارة الضريبية
١٥	المبحث الأول سلطات الإدارة الضريبية
١٥	المطلب الأول امتيازات الإدارة الضريبية
١٦	الفرع الأول امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد مطرح الضريبة
٢٨	الفرع الثاني امتيازات الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة
٤٨	المطلب الثاني التزامات الإدارة الضريبية
٤٨	الفرع الأول أهم الالتزامات العامة للإدارة الضريبية
٥٠	الفرع الثاني أهم الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية
٥٤	المبحث الثاني مشكلات المتعاملين مع الإدارة الضريبية
٥٥	المطلب الأول مشكلة البيان الضريبي
٥٦	الفرع الأول ماهية البيان الضريبي
٦٢	الفرع الثاني الآثار القانونية للبيان الضريبي
٧١	المطلب الثاني مشكلة المستندات المؤيدة للبيان الضريبي
٧١	الفرع الأول مشكلة الدفاتر التجارية
٨٧	الفرع الثاني مشكلة الفواتير الضريبية
٩٩	الفصل الثاني الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية
١٠١	المبحث الأول تشكيل الإدارة الضريبية في سورية
١٠١	المطلب الأول مديرية الاستعلام الضريبي
١٠١	الفرع الأول أهداف مديرية الاستعلام الضريبي
١٠٥	الفرع الثاني مهام مديرية الاستعلام الضريبي
١٠٨	المطلب الثاني الهيئة العامة للضرائب والرسوم
١٠٩	الفرع الأول الهيئة العامة للضرائب والرسوم
١١١	الفرع الثاني النظام الإداري للهيئة العامة للضرائب والرسوم
١٢٩	المبحث الثاني واقع الحوكمة في المنظومة الضريبية السورية
١٣٢	المطلب الأول مدى تطبيق التشريع الضريبي لمبادئ الحوكمة الضريبية
١٣٢	الفرع الأول العدالة الضريبية Tax Justice
١٤٨	الفرع الثاني الشفافية الضريبية

١٥٦	الفرع الثالث بساطة التشريع الضريبي
١٧٤	المطلب الثاني مدى تطبيق الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة الضريبية
١٧٥	الفرع الأول حماية حقوق المكلفين
١٩١	الفرع الثاني إدارة المخاطر الضريبية
٢٠٥	الباب الثاني مرتكزات إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية
٢٠٩	الفصل الأول نماذج من تجارب الإصلاح في التطبيق
٢١٢	المبحث الأول تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية
٢١٢	المطلب الأول تجربة الدول في قارة افريقيا
٢١٢	الفرع الأول مصر
٢٢٩	الفرع الثاني الجزائر
٢٣٦	الفرع الثالث تنزانيا
٢٤٢	المطلب الثاني تجربة الدول في قارة آسيا
٢٤٢	الفرع الأول ماليزيا
٢٤٥	الفرع الثاني كوريا
٢٥٩	المطلب الثالث تجربة الدول في قارة أمريكا اللاتينية
٢٥٩	الفرع الأول كولومبيا
٢٦٢	الفرع الثاني الأرجنتين
٢٦٣	الفرع الثالث المكسيك
٢٦٥	المبحث الثاني الدروس المستفادة من تجارب الدول النامية في إصلاح الإدارة الضريبية
٢٦٥	المطلب الأول تجربة الدول في قارة افريقيا
٢٦٥	الفرع الأول مصر
٢٦٦	الفرع الثاني الجزائر
٢٦٧	الفرع الثالث تنزانيا
٢٦٨	المطلب الثاني تجربة الدول في قارة آسيا
٢٦٨	الفرع الأول ماليزيا
٢٦٩	الفرع الثاني كوريا
٢٧٠	المطلب الثالث تجربة الدول في قارة أمريكا اللاتينية
٢٧٣	الفصل الثاني محاور إصلاح الإدارة الضريبية
٢٧٧	المبحث الأول تحسين بيئة العمل في الإدارة الضريبية

المطلب الأول إعادة هيكلة الإدارة الضريبية.....	٢٧٧
الفرع الأول دمج الإدارات الضريبية.....	٢٧٨
الفرع الثاني استقلال الإدارة الضريبية.....	٢٨٤
الفرع الثالث الحد من المنازعات الضريبية.....	٢٨٨
المطلب الثاني اختيار وتعيين العاملين.....	٣٠٩
الفرع الأول المعايير المهنية والعلمية.....	٣٠٩
الفرع الثاني تدريب وتنمية قدرات مراقبي الدخل.....	٣١٢
المبحث الثاني أتمتة العمل الضريبي مع اتباع أسلوب الخصخصة.....	٣١٥
المطلب الأول خصخصة أعمال الإدارة الضريبية.....	٣١٥
الفرع الأول مبررات استخدام أسلوب الخصخصة في الإدارة الضريبية.....	٣١٧
الفرع الثاني الوظائف التي يمكن للقطاع الخاص القيام بها.....	٣١٩
المطلب الثاني أتمتة الإدارة الضريبية.....	٣٢٨
الفرع الأول متطلبات الاستفادة من الأتمتة.....	٣٣٠
الفرع الثاني فوائد أتمتة الإدارة الضريبية.....	٣٣٢
الفرع الثالث أتمتة أعمال الإدارة الضريبية.....	٣٣٣
خاتمة.....	٣٥٠

الملخص

تعد النظم الضريبية وسيلة عامة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، نظراً لذلك سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، ويواكب التطورات العالمية التي تشهدها النظم الضريبية حول العالم، وما يتطلب ذلك من ضرورة تحديث الهياكل والتشريعات الضريبية. يعد إصلاح الإدارة الضريبية ضرورة ملحة في ضوء ما تشهده الإدارات الضريبية في العديد من الدول النامية من العديد من المشكلات، سواء على مستوى التشريع، أم على مستوى التطبيق، فالمشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية لا تقل في أهميتها عن المشكلات المتعلقة بالتنظيم الفني للضرائب، ولأن التشريع الضريبي الجيد لا يكفل وجود إدارة ضريبية جيدة، بينما العكس صحيح، فالإدارة الضريبية الكفؤة بإمكانها أن تحوّل أسوأ الضرائب إلى أحسنها، لهذا كان إصلاح الإدارة الضريبية من الموضوعات الحيوية والجديرة بالبحث.

قسمتُ الدراسة إلى بابين: الباب الأول بعنوان واقع الإدارة الضريبية، والباب الثاني بعنوان مرتكزات إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية. استخدمتُ المنهج التأصيلي والتحليلي من خلال تحليل كل جزئية من جزئيات الموضوع، ودراسة النصوص القانونية النازمة للضرائب ولعمل الإدارة الضريبية في سورية، والمنهج المقارن من خلال البحث في تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية.

توصلتُ إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها : تتمثل خطوات إصلاح الإدارة الضريبية في عدة مراحل، أول هذه المراحل، إعداد البيئة القانونية كركن أساسي ومهم لاستكمال عملية الإصلاح الضريبي، ثانياً إصلاح الهيكل التنظيمي والوظيفي للإدارة الضريبية، أما ثالث هذه المراحل فهو تعديل أسلوب إدارة الشؤون الضريبية للمكلفين بالانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي للإدارة الضريبية، ورابعها تعميق الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، ثم الانتقال من الفحص الشامل إلى الفحص بالعينة، وأخيراً الاعتماد على تحويل الإدارة الضريبية من العمل اليدوي إلى العمل الإلكتروني بربط كافة عناصر مراحل الإدارة الضريبية.

نوصي في الإسراع بإصدار التشريع الضريبي الجديد في سورية، وقانون الإجراءات الموحد الذي انتهى إعداد مشروعه منذ عام ٢٠٠٧ ولم يصدر حتى الآن، وإحداث محكمة خاصة بالمنازعات الضريبية، وضرورة إيجاد آلية للفصل ومنع التداخل بين عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم والإدارة المركزية في وزارة المالية، وتأهيل وتدريب مراقبي الدخل والرقابة على أعمالهم.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح الضريبي، الإدارة الضريبية، الخصخصة، الحوكمة الضريبية، ، الدفاتر التجارية، الفواتير الضريبية، البيان الضريبي، الفحص الضريبي الالكتروني.

المقدمة

تعكس النظم الضريبية دور الدولة وفلسفة نظام الحكم فيها تبعاً لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لذلك تختلف أهداف السياسة الضريبية تبعاً لطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في الدولة، وما يترتب على ذلك من ضرورة اتساق السياسة الضريبية مع السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية، كما تختلف أهداف النظام الضريبي في الدول النامية عن المتقدمة، حيث يهدف في الأولى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية السريعة من خلال إعادة توزيع الدخل وزيادة الإنتاج والاستثمار والحد من الاستهلاك، فالمشكلة في هذه البلدان هي مشكلة هيكلية تتعلق في كيفية بناء الموارد الإنتاجية والبشرية من عمل ورأس مال وموارد طبيعية. أما في البلدان المتقدمة التي تسعى لتحقيق النمو الاقتصادي فالمشكلة هنا مشكلة تنمية تتعلق بالمحافظة على التشغيل الكامل للطاقات والموارد الإنتاجية والبشرية، وكيفية استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يؤدي إلى زيادة الطاقات الإنتاجية وتطويرها.

شهد العالم منذ الثمانينات من القرن الماضي حركة كثيفة من الإصلاحات الضريبية التي تستهدف تحسين كفاءة الإدارة الضريبية في المقام الأول، حيث أطلق على ذلك -عقد الإصلاح الضريبي- وتمثلت طرق الإصلاح الضريبي في توسيع القاعدة الضريبية، إلغاء معظم الإعفاءات مع خفض المعدلات الضريبية، وغالباً ما يكون لهذه الإصلاحات آثار إيجابية واضحة على حصيلة الضرائب، وما يصاحب هذه الإصلاحات من تحسين مناخ الاستثمار ونمو الأنشطة والدخول بالتبعية.

يعد الإصلاح الضريبي في سياق المفاضلة بين أدوات السياسة المالية عامة والضريبية خاصة، من الأمور التي تكتنفها الدقة والصعوبة إذا ما روعي التعارض الغالب وقوعه بين كل من الدور الاقتصادي (الاستخدام الأمثل للموارد) والدور المالي (وفرة الحصيلة) والدور الاجتماعي (تحقيق العدالة في توزيع الدخل) للنظام الضريبي، ولتخطي هذه الصعوبة يتعين مراعاة العديد من الاعتبارات والشروط التي تتمثل في شمول المجتمع الضريبي، عدالة المعدلات الضريبية، فضلاً عن كفاءة الإدارة الضريبية.

يمثل الإصلاح الضريبي مجموعة من التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة، لمواكبة التطورات الاجتماعية والاقتصادية ولتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ومن الممكن أن يكون الإصلاح الضريبي إصلاحاً كلياً، بمعنى إصلاح الهيكل الضريبي كله داخل الدولة، وإصلاح الإدارة المنفذة له، وتحسين علاقتها بالمكلفين وتوعيتهم بأهمية الضريبة، وقد يكون إصلاحاً جزئياً ينصب على نوع معين من الضرائب، أو تعديل بعض الأحكام السائدة في المجتمع.

تُعد الإدارة الضريبية القاعدة الأساسية التي يركز عليها نجاح النظام الضريبي أو فشله، على الرغم من ذلك تتركز الجهود العلمية والمناقشات الدائرة على عنصر واحد فقط وهو التشريع الضريبي، والذي يمثل أكثر العناصر جموداً وصعوبة في التغيير، عكس الإدارة الضريبية، علاوة على أن مجرد تغيير التشريع الضريبي لا يعني نجاح النظام الضريبي أو حتى تحقيق الهدف من التغيير، بل قد يترتب عليه آثاراً سلبية، فالنظام الضريبي يشكل منظومة متكاملة، لذلك فإن توجيه الاهتمام نحو الإدارة الضريبية يحقق كفاءة وفعالية النظام الضريبي، وهو ما دعا الجمعية الاقتصادية الأمريكية إلى القول بأن إصلاح النظام الضريبي في أمريكا يكفله تحسين الإدارة الضريبية دون حاجة إلى تعديل في التشريع أو انتظار لذلك التعديل، الأمر الذي يؤكد أن العنصر الأهم في الإصلاح الضريبي هو الإدارة الضريبية.

يقصد بالإدارة الضريبية الجهاز الإداري القائم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة من المكلفين بفئاتهم المختلفة، كما أن لهذه الإدارة أن تقترح التشريعات التي ترقى بهذا النظام الضريبي وتساعد في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتتخلص أنشطة الإدارة الضريبية في حصر المكلفين، فحص البيانات الضريبية، ربط وتحصيل الضريبة، ومما لا شك فيه أن تطوير مفهوم الإدارة الضريبية وآليات العمل بها يُعد ضرورة وجوبية للوصول للهدف المنشود في تحقيق العدالة الضريبية ومكافحة التهريب.

إشكالية البحث: إنّ التحدي الذي يبقى مطروحاً أمام معظم الدول النامية هو البحث عن إيجاد إدارة ضريبية متوازنة توفّق بين حقوق الدولة وحقوق المكلفين، وتستطيع تحقيق الأهداف المتوخاة من وجودها في تحقيق العدالة الضريبية والحد من التهرب الضريبي إلى جانب الهدف المالي. تعاني الإدارة الضريبية في سورية من العديد من المشكلات سواء على مستوى التشريع أو على مستوى التطبيق وأسلوب العمل، فلا تزال الإدارة الضريبية في سورية تعتمد نظام الضرائب النوعية بدلاً من الموحدة، مع محاولة تبني ضريبة الإيراد العام بدلاً من نظام الضرائب النوعية على الدخل عام (١٩٦١)، والتي بقيت حبراً على ورق. ثمّ جاء تعديل شكلي للمرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام (١٩٤٩) الخاص بالضرائب على الدخل بإصدار القانون رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣) الذي ما يزال نافذاً للضرائب على الدخل حتى الآن. ومحافظةً في الوقت نفسه على نظام الضرائب النوعية بكل سلبياته دون تعديل جوهري سواء على مستوى التشريع أو التطبيق، أما على مستوى الإدارة الضريبية، فقد شهدت تعديلاً مهماً من حيث الشكل بإحداث هيئة الضرائب والرسوم عام (٢٠٠٧)، إلا أنه لم يُحدث الفارق المطلوب من حيث الجوهر على مستوى الأداء والإنتاجية.

ويلاحظ أنّ القانون الضريبي يحتمل المكلفين أعباء إدارية كثيرة نظراً لضعف الإدارة الضريبية، حيث يلزمهم بتقديم عدد كبير من الوثائق والأوراق والمستندات، وذلك للقلة العددية في الإدارة الضريبية، ومن ثمّ يتأخر الفحص ويتحمل المكلفون عبء الاحتفاظ بهذه المستندات حتى يتم فحصه قبل سنة التقادم، ومما يزيد العبء عبئاً تجاهل الإدارة الضريبية لهذه المستندات رغم صحتها، ومثل هذه المشكلات وغيرها تتسبب في وجود فجوة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتتعمق هذه الفجوة بقلّة الثقة بينهما ثمّ انعدامها. خاصة مع اعتياد الإدارة الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية والمستندات المؤيدة لها، وأهمها الفواتير الضريبية وبالتالي إحجام المكلفين عن إمساك الدفاتر وإصدار الفواتير والامتناع عن تقديم البيان الضريبي الصادق، ومن ثمّ يسقط المكلف في دائرة التهرب الضريبي ويصبح محلاً للمساءلة الجزائية.

بناء على ما تقدم، تتحدد الإشكالية العامة للبحث في: ما هي السبل لإصلاح الإدارة الضريبية في سورية بحيث تصبح إدارة أكثر فاعلية في أداء مهامها؟ يتفرع عن الإشكالية العامة للبحث مجموعة من الإشكاليات الفرعية:

- وجود العديد من المشكلات بين المكلفين والإدارة الضريبية وضرورة إيجاد حلول لها من أهمها مشكلة الدفاتر التجارية والفواتير والبيان الضريبي.
 - وجود العديد من الثغرات في التشريع الضريبي النافذ.
 - وجود العديد من الثغرات في القوانين النازمة لعمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، جعلها قاصرة عن أداء دورها بفاعلية. وزيادة حجم التهرب وكثرة المتأخرات الضريبية عاماً بعد عام.
 - وجود الكثير من التداخل بين عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم ووزارة المالية.
 - عدم وجود قانون للإجراءات الضريبية، على الرغم من أن وزارة المالية قد انتهت من وضع مشروع لقانون إجراءات ضريبية موحد منذ عام ٢٠٠٧ إلا أنه لم يصدر حتى تاريخه.
 - اعتماد التقسيم النوعي للإدارة الضريبية وغياب الأتمتة في كثير من مفاصل العمل الضريبي.
- وبالتالي ما هي الأعمدة الكبرى لهذا الإصلاح، وما هي أولوياته، وما هي السبل الكفيلة بتأسيس إدارة ضريبية فعالة يجد فيها جميع أصناف الملتزمين متطلباتهم، وتستطيع أن تعكس التشريع الضريبي الذي تنفذه إيجاباً على واقع حياة المواطن؟

أهداف البحث: تتجلى الأهداف العامة من البحث في الآتي:

- التعرف على سلطات الإدارة الضريبية والبحث في مشكلات المتعاملين معها ومحاولة إيجاد الحلول لها.

- دراسة وتحليل الجانب التطبيقي والتشريعي الناظم لعمل الإدارة الضريبية في سورية (الهيئة العامة للضرائب والرسوم - وزارة المالية).

- البحث في تجارب الدول النامية في مجال إصلاح إدارتها الضريبية.

- تحديد محاور إصلاح الإدارة الضريبية في ضوء النظم المقارنة.

أهمية البحث: تأتي أهمية إصلاح الإدارة الضريبية أولاً - من أهمية الإصلاح الإداري حيث انعقد مشروع الإصلاح الإداري منتصف العام ٢٠١٧ كمشروع وطني يستند إلى فكر الرئيس الأسد وتطلعه لتطوير الأداء الإداري والعمل المؤسساتي للوزارات والهيئات والمؤسسات العامة ومكافحة الخلل الإداري بكل جوانبه.

ثانياً - من أهمية الدور الذي تقوم به الإدارة الضريبية في مختلف دول العالم، حيث يعتمد نجاح التشريع الضريبي بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الجهاز الإداري الضريبي، حتى لقد قيل وبحث بأن : الإدارة الضريبية الكفؤة لا يمكن أن تحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الإدارة الضريبية غير الكفؤة يمكنها أن تحول أحسن التشريعات الضريبية إلى أسوأها، فلا بد من وجود إدارة ضريبية لا تجور على حقوق المكلفين فتدفعهم إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها، ولا تتسامح بالقدر الذي يجعل الملتزم بالقانون في وضع أسوأ من غير الملتزم به.

إنّ جوانب الفشل أو القصور في أداء الإدارات الضريبية في بعض الدول النامية، كانت سبباً في عدم تطوير بعض جوانب التنظيم الفني للضريبة، مثل اختيار نظام الضرائب النوعية بدلاً من الضريبة الموحدة، كما اعتمدت هذه الدول طرقاً مبسطة في تقدير الضريبة أو تحصيلها لتلافي عجز إدارتها عن استخدام الوسائل الحديثة، مثل استخدام طرقاً جزافية في التقدير باتباع أسلوب المظاهر الخارجية لتحديد معدل الضريبة، بما في ذلك من إحفاف بحق المكلف وبعد عن العدالة

كذلك لا يؤثر ضعف الإدارة الضريبية على كفاءتها في أداء مهامها فحسب، وإنما له أثره السلبي على المكلفين فيما يتعلق بارتفاع تكاليف الالتزام والمتمثلة في الأعباء الإدارية والمالية التي لا يستطيع المكلف البسيط تحملها.

تتجلى الأهمية العملية للبحث في جعل الإدارة الضريبية أكثر فاعلية ومحاولة مساعدة المهتمين بالشأن الضريبي من الباحثين والدارسين بإيجاد دراسة يمكن لهم الانطلاق من حيث انتهت، فتكون مرجعاً يمكن أن يساعد الباحثين في دراستهم. أما على مستوى الإدارة الضريبية فإنّ مثل هذه الرسالة قد تلفت نظر العاملين بالمجال الضريبي إلى مواطن الخلل ومحاولة إصلاحه.

الإضافة العلمية غير المسبوقة: ما يميز هذه الأطروحة عن غيرها من الدراسات مجموعة من النقاط أهمها:

- اعتمدتُ الأسلوب التحليلي النقدي في معظم جوانب الأطروحة، فعرضتُ بعض جوانب الخلل في التشريعات، ولكن دون أن تطغى دراسة التشريع الضريبي على موضوعنا الأساسي وهو الإدارة الضريبية.
- بحثتُ في مشكلات المتعاملين مع الإدارة الضريبية وهي مشكلة الدفاتر التجارية والفواتير الضريبية والبيان الضريبي.
- أضفتُ الجانب المقارن من أجل رفع القيمة العلمية للأطروحة، من خلال عرض محاولات إصلاح الإدارة الضريبية في العديد من الدول النامية.

منهج البحث: استخدمتُ في الدراسة العديد من المناهج العلمية وهي:

المنهج التأصيلي من خلال استعراض النصوص القانونية وتفسيرها والشرح المبسط لها، والبحوث العلمية التي قام بها الباحثون بالعلوم المالية والإدارية والضريبية بالإضافة إلى التشريعات الضريبية، لبيان القاعدة التي تحكم الموضوع.

المنهج التحليلي وذلك بعد النظر بالنصوص العامة والقواعد الكلية، لابدّ من تحليل كل جزئية من جزئيات البحث، والنظر في مدى تطبيق الأفكار المتعلقة بالإدارة الضريبية، مما يعزز نجاح فكرة الإصلاح الضريبي وتطوير الإدارة الضريبية. حيث سأبحث في مشكلات الإدارة الضريبية وتحليل التشريعات الضريبية السورية من

القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته وغيره من التشريعات، بالإضافة إلى تحليل النظام الداخلي للإدارة الضريبية السورية والتشريعات القانونية النازمة لعمها والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها.

المنهج المقارن: استخدمت الأسلوب المقارن من خال البحث في تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية (ماليزيا- أمريكا اللاتينية- تنزانيا- الجزائر - مصر).

تبويب البحث وهيكلته:

مقدمة.

الباب الأول: ماهية الإدارة الضريبية.

الفصل الأول: التعريف بالإدارة الضريبية.

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: مشكلات المتعاملين مع الإدارة الضريبية.

الفصل الثاني: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية.

المبحث الأول: تشكيل الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: واقع الحوكمة في المنظومة الضريبية السورية.

الباب الثاني: مرتكزات إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية.

الفصل الأول: نماذج من تجارب الإصلاح في التطبيق.

المبحث الأول: تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية.

المبحث الثاني: الدروس المستفادة من تجارب الدول النامية في إصلاح الإدارة الضريبية

الفصل الثاني: محاور إصلاح الإدارة الضريبية.

المبحث الأول: تحسين بيئة العمل في الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: أتمتة العمل الضريبي مع اتباع أسلوب التخصصية.

خاتمة.

الباب الأول

ماهية الإدارة الضريبية

تتولى الحكومة رسم السياسة العامة للدولة وهي أدواتها لإيجاد حلول للمشكلات التي يعاني منها المجتمع، وتحقيق أهدافها في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومن أجل تنفيذ هذه السياسة لابد من وجود جهاز إداري ضمن وحدات السلطة التنفيذية يتولى هذه المهمة. وبما أن الضريبة وسيلة الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فكان لابد من وجود جهاز إداري يتولى تنفيذ السياسة الضريبية التي هي جزء من السياسة المالية والتي تقع ضمن السياسة العامة للدولة، والجهاز الإداري المكلف بذلك هو ما يعرف الإدارة الضريبية.

الإدارة الضريبية بوصفها إدارة عامة فهي كأي إدارة عامة يمكن أن ينظر إليها من جانبين هما الجانب العضوي والذي يعني العاملين فيها، والجانب الوظيفي والذي يعني النشاط الذي تنهض به هذه الإدارة من حصر المكلفين، فحص البيانات الضريبية، ربط وتحصيل الضريبة، والتصدي لكل الخلافات التي تنشأ مع الكلف سواء في مرحلة التسوية الإدارية أم القضائية، وفي سبيل ذلك تقوم الإدارة الضريبية بوظائف الإدارة العامة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، كما أن عليها أن تستند في عملها إلى قواعد العدالة والمساواة والدقة واليقين والوضوح ، وأن تلتزم الإطار الدستوري الناظم لعملها عضوياً ووظيفياً.

نص الدستور السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٤ لعام ٢٠١٢ في م ٢٦ منه: "الخدمة العامة تكليف وشرف، غايتها تحقيق المصلحة العامة وخدمة الشعب" والتي تشكل الإطار العام لعمل القائمين على الجهاز الضريبي في الدولة كما فقد نصت المادة ١٨ من الدستور السوري على أنه : "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون. يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة ، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية. كما نصت المادة ٤١ على أنه: "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون". وبالتالي ليس للإدارة الضريبية أن تقرر فرض ضريبة معينة لم ينص القانون على فرضها.

يقصد بالإدارة الضريبية الجهاز الإداري القائم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه لتحصيل الضرائب، كما أنّ لهذه الإدارة أن تقترح التشريعات التي ترقى بالنظام الضريبي وتساعد في تحقيق أهدافها في مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة.

سوف نبحث في هذا الباب في:

الفصل الأول: التعريف بالإدارة الضريبية.

الفصل الثاني: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية.

الفصل الأول

التعريف بالإدارة الضريبية

تمهيد :

يؤثر حجم الإدارة الضريبية ومستوى كفاءتها في النظام الضريبي المطبق في الدولة. عملياً، إنّ جوانب الفشل أو القصور في أداء الإدارات الضريبية في بعض الدول النامية، كانت سبباً في عدم تطوير بعض جوانب التنظيم الفني للضريبة، مثل اختيار نظام الضرائب النوعية بدلاً من الضريبة الموحدة، والإبقاء على الضريبة على بعض صور الاستهلاك أو الإنفاق بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات، أو الضريبة على القيمة المضافة. كما اعتمدت هذه الدول طرقاً مبسطة في تقدير الضريبة أو تحصيلها لتلافي عجز إدارتها عن استخدام الوسائل الحديثة، مثل استخدام طرقاً جزافية في التقدير باتباع أسلوب المظاهر الخارجية لتحديد معدل الضريبة، بما في ذلك من إجحاف بحق المكلف وبعد عن العدالة. أو أن تُحدد الضريبة بصورة قطعية بغض النظر عن دخل المكلف الحقيقي كأن يتحدد مبلغاً من المال سنوياً على نشاط معين بغض النظر عما حققه المكلف من دخل حقيقي.

وحيث إنّ المكلف ملتزم قانوناً بمسك الدفاتر التجارية، كما أنه ملتزم بإصدار الفواتير الضريبية، كما أنه ملتزم بتقديم البيان الضريبي الذي يخضع للفحص من قبل الإدارة الضريبية، وهذا الفحص قد يسفر عن قبول هذا البيان الضريبي، وما يرتبط به من دفاتر وفواتير استند إليها، كما قد يسفر الفحص عن رفض هذا البيان الضريبي ومحاسبة المكلف بأسلوب التقدير، بل ومتابعة المكلف جزائياً؛ لهذا كانت الدفاتر التجارية التي يلتزم المكلف بإمسакها، والفواتير الضريبية التي يلتزمون بإصدارها، والبيانات الضريبية التي يلتزمون بتقديمها إلى الإدارة الضريبية، تمثل مشكلات عميقة نظراً لأهمية هذه الوثائق بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية.

كان لعدم كفاءة الإدارة الضريبية في بعض الدول أثر في عدم استخدام الوسائل المتطورة في الحصر والفحص والربط والتحصيل وغيرها من الوظائف الرئيسية للإدارة الضريبية، في الوقت الذي حدث فيه تطور هائل في الهياكل التنظيمية للإدارات الضريبية وطريقة أدائها لوظائفها على مستوى العالم، كذلك لا يؤثر ضعف الإدارة الضريبية على كفاءتها على أداء مهامها فحسب، وإنما له أثره السلبي على المكلفين فيما يتعلق بارتفاع تكاليف

الالتزام والمتمثلة في الأعباء الإدارية والمالية التي لا يستطيع المكلف البسيط تحملها، مثل تكبد المكلف مشقة إمساك الدفاتر والسجلات لفترات طويلة، وتقديم عدد ضخم من المستندات التي تثبت صحة موقفه.

تعد الإدارة الضريبية جزءاً من الإدارة المالية والتي هي بدورها جزءاً من الإدارة العامة، والتي تعني كل جهد أو نشاط جماعي داخل المنظمات العامة يتصل بإتمام أو تنفيذ الأعمال بواسطة الموظفين عن طريق التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، واستخدام الإمكانيات المادية على الوجه الأمثل، وذلك بهدف إشباع الحاجات العامة على مقتضى أحكام الدستور والقانون.

يمكن تعريف الإدارة الضريبية بأنها الجهة الإدارية العامة القائمة بتنفيذ القوانين الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة العامة للدولة من ناحية، وحقوق المكلفين من ناحية أخرى، وكذلك اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجة من الإلتقان والكمال، بما يساعد السياسة الضريبية على تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفي ذات الوقت إرساء قواعد وأسس فرض الضريبة.

تمارس الإدارة الضريبية في سبيل القيام بمهامها مجموعة من السلطات، منها حقوق لها ومنها واجبات عليها القيام بها، كما يواجه المتعاملين مع الإدارة الضريبية مجموعة من المشكلات والتي لا بد من حلها من أجل تقليل المنازعات بين الطرفين قدر الإمكان.

بناء على ذلك سوف نبحث من خلال هذا الفصل في:

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: مشكلات المتعاملين مع الإدارة الضريبية.

المبحث الأول

سلطات الإدارة الضريبية

يُعد التشريع الضريبي انعكاساً للسياسة الضريبية التي يتبناها المجتمع في فترة زمنية معينة، والسياسة الضريبية كأحد فروع السياسة المالية للدولة جزء من برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة عن عمد، لإحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي تحقيقاً لأهداف المجتمع.

على أن يؤخذ في الحسبان أن نصوص التشريع الضريبي ليست هي التي تحدد نجاح أو فشل السياسة الضريبية فحسب، فمعرفة هذه النصوص ما هي إلا نقطة البداية، فالإدارة الضريبية هي التي ستطبق روح السياسة الضريبية وتفسر نية المشرع تحت رقابة القضاء، وهي التي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية والتنفيذية، وفحص بيانات المكلفين، وتنتهي إلى قبولها أو رفضها أو تعديلها، والتوصل إلى اتفاق مع المكلف، وتحصيل الضرائب أو إسقاطها، أو اتخاذ إجراءات المنازعة الضريبية، ومتابعة حالات التهرب الضريبي، واقتراح التعديلات في النصوص التشريعية.. الخ^١.

تحتاج الإدارة الضريبية في سبيل أدائها لمهامها ووظائفها إلى السلطات التي تمكنها من أداء دورها على أكمل وجه، ومن هنا نجد أن الإدارة الضريبية تتمتع بحقوق واسعة، كما فرض القانون عليها مجموعة متنوعة من الالتزامات العامة والخاصة لمراعاة حقوق المكلفين.

المطلب الأول

امتيازات الإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، منبع هذه القوة مرجعه إلى السلطات الواسعة التي منحها لها القانون في مقابل الأطراف الأخرى، ولا شك أن القانون قرر لها هذه السلطات مراعاة للمصلحة

^١ دراز، حامد عبد المجيد، **النظم الضريبية**، ط١، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٢، ص ١٢٤ وما بعدها.
انظر في هذا المعنى: عطية، محمد السيد محمد، **الإدارة الضريبية المصرية بين مشكلات الحاضر وتحديات المستقبل**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص ١١.

العامة لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره، وذلك لما للحصيلة الضريبية من دور مهم في رفد الخزينة العامة بإيرادات تمثل لكثير من الدول ومنها سورية عماد موازاتها.

من أجل تحقيق الإدارة الضريبية لرسالتها وأهدافها فإنها تتمتع بمجموعة متنوعة من السلطات والصلاحيات بعضها يأتي في مرحلة تحديد مطرح الضريبة، وبعضها الآخر يأتي في مرحلة تحصيل الضريبة.

الفرع الأول

امتيازات الإدارة الضريبية في تحديد مطرح الضريبة

في سبيل ضمان حق الخزينة العامة في تحديد مطرح الضريبي بشكل دقيق، ومواجهة الوسائل والطرق التي يلجأ إليها بعض المكلفين للتهرب من الضريبة، أو إخفاء المقدار الحقيقي لدخولهم الخاضعة للضريبة، تنص بعض التشريعات ومنها سورية على منح بعض السلطات للإدارة الضريبية لتسهيل عليها القيام بواجباتها في تحديد مطرح الضريبي.

أولاً- الحق في الاطلاع: إنّ من أشق الأمور على النفس أن يكون الإنسان مضطراً لاطلاع غيره على دخائله وأسراره ومقدار دخله ومصروفاته وأوراقه ومستنداته المثبتة لذلك، فهذا الإجراء يحد من حريته الشخصية، ولذا لم تلجأ القوانين إلى تحويل إدارات الضرائب سلطة الاطلاع على مستندات ودفاتر الغير إلا لأنها الطريقة الوحيدة المضمونة للتحقق من صحة البيان الضريبي، والتي تكفل تحصيل الضرائب المستحقة على الأرباح الحقيقية، ولكن نظراً لأنه قد يُساء استعمال هذه السلطة فقد أحاطتها القوانين بسياج من الضمانات.

يمكن تعريف حق الاطلاع الضريبي على أنه: "السلطة المخولة لموظفي الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من الالتزام بأحكام القانون الضريبي"^١.

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية في مصر كجزء من الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، ٢٠١٣، ص ٧٠ وما بعدها.

تُعطى الإدارة الضريبية عادة هذا الحق تجاه أشخاص محددين ووثائق ومستندات نوعية لكل منهم، كالتجار وأصحاب المهن الحرة والصناعيين وغيرهم ممن تحددهم قوانين فرض كل ضريبة سواء كانت هذه الوثيقة في حوزتهم أم في حوزة الغير، وذلك من أجل تمكينها من تحديد دين الضريبة تجاه المكلف تحديداً دقيقاً من دون أن يحتج المكلف بسرية هذه الوثائق، مع تأكيد ضمانها عدم تسريب هذه الوثائق أو البيانات إلى الغير كي لا يضرار المكلف من هذا التسريب^١.

أعطيت الإدارة الضريبية في سورية هذا الحق في المادة /٦/ من قانون التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣^٢ حيث نصت على أنه: "يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف"، إذ ألزمت المادة كلاً من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشارك والعام والتعاوني والمنظمات والنقابات تقديم البيانات والجداول والوثائق والمعلومات التي يحددها وزير المالية بقرار منه، مع البيان الضريبي السنوي لكل منهم وكل ما من شأنه أن يساعد العاملين في مجال الاستعلام الضريبي والدوائر المالية عند قيامها في عملها، كما ألزمت المادة /٧/ من القانون السابق أن يجري هذا الاطلاع والتدقيق لتلك البيانات والوثائق من قبل عاملين اثنين في أثناء دوام هؤلاء ومن دون أن يؤدي إلى عرقلة أعمالهم^٣.

يُعد هذا الحق من الحقوق الاستدلالية التي تُعطى لبعض العاملين في الإدارة الضريبية، وقد يصبح من الحقوق التفتيشية التي تُمنح للعاملين في مديريات مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن هذا الحق ليس حقاً مطلقاً لهؤلاء، بل يجب أن يمارس ضمن الشروط والضوابط الآتية^٤:

١- يجب أن يكون بقصد معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة لعملية تحقق الضريبة.

^١ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، بحث منشور في الموسوعة العربية: [HTTP://arab-ency.com.sy](http://arab-ency.com.sy)، تم الاطلاع بتاريخ ٥/٥/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣، دار الصفدي، دمشق، ٢٠١٥، ص ١٤١.

^٣ المرجع السابق ذكره.

^٤ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، المرجع السابق ذكره.

٢- يجب أن يُعطى لبعض العاملين في الإدارة الضريبية فقط.

٣- يجب أن يُمارس في مواقع العمل نفسها، إلا إذا توافرت دلائل على وجود هذه الوثائق في أماكن أخرى.

٤- يجب أن يكون محدداً بمدة معينة، فقوانين فرض كل ضريبة تحدد المدة التي يجب على المكلف الاحتفاظ بالوثائق والبيانات الدالة على نشاطه.

٥- يجب أن يتم هذا الاطلاع في إطار من المشروعية دون تجاوز، لأنّ هذا الحق لا يعني منح الإدارة الضريبية حق التفتيش لمسكن المكلف أو مكتبه للحصول على هذه الأوراق، دون الحصول على إذن مسبق من النيابة العامة باعتبارها جهة التحقيق.

إذا رفض المكلف التعاون مع الإدارة الضريبية، ولم يقدم الدفاتر والمستندات التي تثبت صحة بياناته، كان للإدارة أن تلجأ إلى أسلوب التقدير، بشرط أن يعتمد تقديرها على المنطق والواقع، وأن تباشره بجميع الطرق التي تمكنها من الكشف على حقيقة أرباح المكلف، وقد تكفل المشرع برعاية هذا الحق بتقرير تهديدات مالية إلزام المكلفين بتقديم كافة دفاترهم ومستنداتهم إلى الإدارة الضريبية، كما فرض العقوبة جزاء الامتناع عن تقديمها أو إتلافها قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بهذه الوثائق^١.

أياً ما كان الأمر، فإنه لا يعنينا في هذا المقام أن نتعرض لتنظيم المشرع لحق الاطلاع وكيفية مزاولته أو إيضاح أوضاعه وشروطه وإجراءاته، وإنما كل ما يعنينا هو أن نؤكد على مدى رعاية المشرع لدين الضريبة حماية لحقوق الخزينة العامة حتى أنه حوّل الإدارة الضريبية سلطة لا يتمتع بها سائر الدائنين وذلك حتى يتسنى لها تحديد دين الضريبة^٢.

^١ الحرازى، محمد علي عوض، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٢٢٢.

^٢ برس، محمد عطية محمد، مرجع سابق، ص ٧١.

ثانياً- حق الفحص: الفحص الضريبي بصفة عامة، يقصد به التحقق من أنّ المكلف قد أوضح في بيانه الضريبي الأرباح الحقيقية التي نتجت عن المعاملات والعمليات التي قام بها خلال السنة، أي التحقق من قيام المكلف بإدراج كل ما حققه من إيرادات في بيانه الضريبي المقدم للإدارة الضريبية من غير إخفاء أو إسقاط أو تخفيض لجزء منه، وأنه حمّل هذه الإيرادات بأعبائها ونفقاتها اللازمة للحصول على هذه الإيرادات.

إنّ الفحص الدقيق يتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف مجبراً وملزماً على إمساكها، وإما بالفحص المضاد لمجموع الحالة الضريبية الشخصية وقد يسبق بإعلان إلى المكلف كما هو الحال في فرنسا، بالنسبة لفحص وتدقيق الحسابات: فهو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها لمكلف ما ومطابقتها بعناصر الاستغلال، بغرض فحص البيانات المقدمة عن المطرح الضريبي بمقتضى ممارسة النشاط المهني الحر.

أما الفحص للحالات الضريبية الشخصية: فهو يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين دخول المكلف المعلنة في بيانه وبين حالته المالية وعناصر معيشته، وهو يتضمن أيضاً مقارنة عناصر الدخل المعلنة مع تقدير الموارد الضريبية لضمان نسق المعيشة أو كل أشكال النفقات، إنّ هذا الفحص يتضمن البحث الخارجي العميق للعناصر الخارجية للمكلف^١.

منح القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في سورية الدوائر المالية صلاحية التدقيق والتحقيق والتفتيش والاستطلاع والاطلاع على قيود المكلفين ومستنداتهم وكل أمر من شأنه أن يغير من فرض الضريبة على دخلهم وتحقيق العدالة في هذا المجال، تحت طائلة فرض غرامة على المكلف تعادل مثلي فرق الضريبة بين أرباحه المصرح عنها والأرباح القطعية التي تصل إلى الدوائر المالية إضافة إلى فرض عقوبة الحبس بحقه في حال ثبوت اتباعه الأساليب الاحتيالية بقصد التهرب من الضريبة^٢.

^١ برس، محمد عطية محمد، مرجع سابق، ص ٧١ وما بعدها.

^٢ قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، منشورات دار الصفي، دمشق، ٢٠١٥،

^٣ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق ذكره.

لابدّ من الإشارة هنا إلى أسلوب الفحص الضريبي الشامل الذي تعتمده الدوائر المالية في سورية، وأسلوب الفحص الضريبي بالعينة (الانتقائي) الذي نأمل تطبيقه بعد توافر مقوماته كما هو الحال في مصر.

١ - أسلوب الفحص الضريبي الشامل: يقصد بالفحص الضريبي الشامل أن يقوم الفاحص الضريبي بفحص كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية، وفحص جميع مفردات القيود المثبتة بها، وفحص كافة المستندات وعمليات الجمع والترحيل، ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك للتحقق من سلامة القيد وانتظامه وأنّ كافة الدفاتر والسجلات والحسابات تعبر عن حقيقة نشاط المكلف^١. ومن ناحية أخرى يقصد بالفحص الضريبي الشامل، فحص كافة البيانات الضريبية التي تقدم للإدارة الضريبية لجميع الأنشطة دون استثناء^٢.

يتميز الفحص الضريبي الشامل بالآتي^٣:

أ- تقليل حالات النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية.

ب- يناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي.

ج- يؤدي إلى ضمان حصيلة ضريبية متقاربة إلى حد ما مع الدخل والإيرادات المحققة للمكلفين.

عيوب الفحص الضريبي الشامل:

(١) أنه يتطلب فحص كافة الحالات التي تقدم عنها بيانات ضريبية والتي لم تقدم عنها بيانات، مما يؤدي إلى طول وتعدد الإجراءات وزيادة أعباء وتكاليف الفحص الضريبي.

(٢) التركيز على الكم دون الاهتمام بمستوى جودة الفحص، مما يؤدي إلى عدم الدقة الكافية في أعمال الفحص، وبالتالي عدم الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

١ الشافعي، جلال، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، النسر الذهبي للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٧-٤٥.

٢ المرجع السابق ذكره.

٣ الشافعي، جلال، الفحص الضريبي المكتبي الإنتقائي المنسق للنشاط التجاري والصناعي المؤيد بحسابات بمصلحة الضرائب المصرية في ظل القانون ٩١/٢٠٠٥، القاهرة، الهيئة القومية لشؤون المطابع، ٢٠٠٥، ص ٥٠.

(٣) أنه لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي، نظراً لأنه يُخضع الجميع للفحص. ويستوي تبعاً لذلك المكلف الملتزم بتقديم بيانات صحيحة مع المكلف غير الملتزم.

(٤) يؤدي إلى تراكم المستحقات الضريبية لدى المكلفين لفترات طويلة نتيجة تأخر الفحص لعدة سنوات الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة تحصيلها^١.

(٥) يحتاج هذا الأسلوب إلى أعداد كبيرة من المدققين المؤهلين الذين يصعب توفيرهم (وهذا الأمر أصبح واضحاً جداً لدى الإدارة الضريبية في سورية، والتي أصبحت تعاني من نقص حاد في الكوادر البشرية المؤهلة).

أرى أنّ هذا الأسلوب أصبح في الوقت الراهن غير مناسب في التطبيق العملي وذلك بسبب ضخامة حجم الشركات وتعدد فروعها وعملياتها ومعاملاتها ومستنداتها مما يجعل من الصعوبة أن يقوم الفاحص الضريبي بفحص جميع هذه العمليات فحصاً شاملاً وتفصيلياً. كما أنّ هذا الأسلوب في الفحص يحتاج لكثير من الوقت والجهد والتكلفة لتنفيذ عملية الفحص، ومن ثم ربط الضريب وتحصيلها.

^١ تتضح هذه المشكلة كثيراً لدى الإدارة الضريبية في سورية، حيث يعد التراكم الضريبي مشكلة مزمنة في النظام الضريبي السوري، وهو ما دفع الإدارة الضريبية في عام (١٩٨٦) إلى استبدال أسلوب التدقيق الضريبي الشامل بأسلوب التدقيق المبسط أو خطة الإنجاز، وذلك في محاولة للحد من التراكم الضريبي، هذا الأسلوب أثر بشكل جوهري على أسس التكاليف بحيث أصبح العديد من الإجراءات كتنظيم البيانات الضريبية والقيود المحاسبية والمستندات من قبل المكلفين وحتى اعتمادها من قبل محاسب قانوني مجرد إجراءات شكلية في معظم الأحيان، في الوقت الذي لم يعالج فيه مشكلة التراكم الضريبي المشار إليه، إذ أنّ التراكم الضريبي لا يرتبط فقط بتأخر إنجاز التكاليف الضريبية، وإنما يمتد ليشمل نظام الاعتراض الضريبي حيث يخلو في جميع مراحله من جدولة زمنية فعلية مما عرّ ويعرض القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية إلى الانخفاض بفعل التضخم، أو بفعل التهرب، ولهذا لا بدّ أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل للتأخر في استحقاق الضرائب من جهة، ومن سدادها من قبل المكلفين من جهة أخرى، وعليه يمكن القول أنّ النظام الضريبي يفتقر إلى الكفاءة في إنجاز التكاليف الضريبية وتحقيقها في الوقت المناسب، أو تسديد الالتزامات الضريبية من قبل المكلفين دون تأخير، علماً أنه من الصعب حساب مدى فعالية التحقق والتحصيل لكل سنة على حدى نظراً لعدم توفر البيانات من جهة، ولأنّ الدوائر المالية أساساً لا تقوم بعملية الفصل، فتعد كل ما يدخل إلى الخزينة في عام محدد هو من ضمن إيرادات هذا العام ولو كان يأتي من ضمن تحققات تكاليف تعود لسنوات سابقة. راجع: الضابط، مدين إبراهيم، تقييم كفاءة النظام الضريبي السوري في سورية باستخدام مؤشرات V. Tanze، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٤١/٤، العدد ٣، ٢٠١٩، ص ٤٤.

٢- **الفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي"**: يقصد بالفحص الضريبي الانتقائي خضوع نسبة معينة من البيانات الضريبية المقدمة، والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات مخاطر معينة، في حين تُعتمد باقي البيانات بالحالة التي أُعدت عليها وبدون فحص، بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام، على أن يكتفى كل سنة بعينة محددة على سبيل المثال، ويعتمد الفحص الضريبي الانتقائي على نظام يتيح اختيار العينة التي يجب فحصها وفقاً لأسلوب معين يحدد الحالات الأولى بالفحص سنوياً، وإنّ نظام الفحص بالعينة له آلية خاصة تبدأ بمرحلة تحديد العينة التي ستخضع للفحص، ومن ثمّ فحصها، فتحدد المطرح الضريبي، وتنتهي بعملية الربط الضريبي، وهذا يتطلب تقسيم مجتمع المكلفين، وتنظيم دليل عام لهم يتم إعداده بناء على مجموعة من الأسس^١ يتم على أساسها تحديد العينة المراد إخضاعها للفحص والتدقيق^٢ وهي:

أ- جغرافي: بحيث يتم التعرف على مكلفي كل منطقة جغرافية.

ب- نوعي: بحيث يتم التعرف على حجم مكلفي كل نوع من النشاط بكل منطقة جغرافية.

ج- نوعية البيان الضريبي: من حيث استناده إلى حسابات أم أنه يعد وفقاً للتقدير.

د- فئة المكلف: من حيث كونه من كبار المكلفين أو متوسطي المكلفين أو صغار المكلفين^٣.

مزايا تطبيق الفحص الضريبي الانتقائي^٤:

(١) يعالج عيوب الفحص الضريبي الشامل.

^١ يمكن للإدارة الضريبية أن تعتمد على أساس واحد من الأسس المبينة أو أكثر، وهذه مسألة متعلقة ببنية المجتمع الضريبي للدولة، ونظام الضرائب المطبقة فيها، ودرجة تطور الإدارة الضريبية.

^٢ عطية، يوحنا نصحي، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، جريدة المحاسبين الالكترونية، العدد الأول، ص ٦، ٢٠١٤، متاح على الرابط: almohasben.com، تاريخ الاطلاع ٢٥/١٠/٢٠٢٠، الساعة ٥ مساءً.

^٣ المرجع السابق ذكره.

^٤ الشافعي، جلال، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٧، ص ٤٣ وما بعدها.

(٢) أنه يتلاءم مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي وزيادة عدد المكلفين والشركات العملاقة، مع ما تتطلبه الثورة التكنولوجية العارمة من تقدم.

(٣) إنه يؤدي إلى جودة أعمال الفحص الضريبي، بالتركيز على الكيف وليس الكم كما في الفحص الضريبي الشامل.

(٤) يؤدي إلى التركيز على الحالات المهمة التي تمكّن من التوصل إلى حقيقة نتائج المكلفين الخاضعين للضريبة

(٥) يشجع على الالتزام الطوعي لدى المكلفين لأنه يلاحق حالات عدم الالتزام ويخفف عبء الإدارة الضريبية.

(٦) يوفر الوقت والجهد وتخفيف الأعباء الإدارية عن كاهل الإدارة الضريبية، ويساعدهم في اكتساب خبرة الملفات الكبيرة والتركيز على بعض العناصر ذات الأهمية النسبية في الحسابات الختامية. ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية بكفاءة، بما يؤدي إلى استقرار المجتمع الضريبي، وزيادة الثقة بين أطرافه.

(٧) يوحد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي وفق نظام موحد ومحدد يمر بمراحل متتابعة.

عيوب الفحص الضريبي بالعينة الانتقائي^١:

((١)) يمثل الفحص بالعينة فرصة للمكلفين المخالفين للقانون في التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية إذا لم تصيبهم عملية الفحص.

((٢)) يحتاج تطبيق هذا النظام إلى تدريب العاملين على الأساليب المختلفة للفحص العشوائي بكفاءة، مما يكلف الخزينة العامة أعباء إضافية، قد لا تتحملها بعض الدول.

^١ عطا، محمد حامد، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، الموسوعة الضريبية، المجلد السادس عشر، ٢٠٠٩، ص ٣٧٩ وما بعدها.

((٣)) يعتمد نجاح الفحص بالعينة في تحقيق الغرض منه (وهو إضعاف ميل المكلف نحو التهرب) على حجم العينة المرشحة للفحص، فكلما زاد حجم هذه العينة كلما كان أثر الفحص العشوائي إيجابياً، ومن ثمّ يحتاج نجاح هذا الأسلوب إلى عدد كبير من الموظفين لفحص أكبر عدد ممكن.

((٤)) لا يمكن الحكم على مدى فاعلية نظام الفحص بالعينة، وبيان مدى استفادة المجتمع منه إلا بعد مضي وقت غير قصير من تطبيقه، حيث تحتاج الإدارة الضريبية إلى عدد من السنوات حتى يشمل الفحص كافة أو معظم البيانات الضريبية وبالتالي يتوافر عنصر الردع، أو يعتاد المجتمع على الالتزام.

الجدير بالذكر أنّ قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته لم يحدد طريقة الفحص المتوجب على الدوائر المالية اتباعها أثناء عملية التدقيق في البيانات الضريبية، بل تمت الإشارة فقط إلى ذلك بنص المادة ١٤/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠ -المتضمن تعديل قانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧-، والتي نصت على ما يأتي: "يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية". حيث كان المشرع واضحاً لاعتماد أسلوب التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين، على أن تحدد أسسه بقرار من وزير المالية، إلا أنّ هذا القرار لم يصدر لغاية تاريخه على الرغم من مرور أكثر من ١٠ سنوات على صدور النص التشريعي، مما عطل بالنتيجة عملية اعتماد أسلوب التقدير الذاتي، الذي كان أحد أهم الأهداف التي وضعتها الإدارة الضريبية في سورية أمامها عند إحداثها لوحدة كبار المكلفين منذ عام ٢٠٠٦.

ولا تزال الدوائر المالية في سورية تعتمد نظام الفحص الضريبي الشامل الذي يتناسب تماماً مع النظام الضريبي السوري (في الوقت الحالي على أقل تقدير)، وذلك رغم سلبياته وعيوبه، وذلك يعود أولاً لأزمة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وثانياً لعدم توافر البنية التحتية ومرتكزات هذا الأسلوب من الفحص لدى الإدارة

^١ السيد أحمد، محمد خضر، محاضرة في وزارة المالية السورية بعنوان (وحدة كبار المكلفين)، دمشق، ٢٠٠٧، ص ٣.

الضريبية في سورية (إذ أنّ معظم البيانات التي تقدم وفق نظام التقدير الذاتي تعدل عند إجراء الفحص لها)، وكان من الأفضل توفير متطلبات نظام التقدير الذاتي قبل اعتماده بموجب النصوص القانونية؛ لأنه يصبح والأمر كذلك مفرغاً من المحتوى التي تهدف الإدارة الضريبية إلى تحقيقه.

ثالثاً- حق التفتيش: التفتيش هو إجراء من إجراءات التحقيق يهدف إلى التوصل إلى أدلة جريمة ارتكبت فعلاً، وذلك بالبحث عن هذه الأدلة في مستودع السر سواء أجرى على شخص المتهم أو منزله دون توقف على إرادته.

يتلخص الغرض من التفتيش فيما يتعلق بالجرائم الضريبية في البحث عن أدلة على نسبة هذه الجرائم إلى مرتكبها، والتي يتطلب لإثباتها وتوافر أركانها تجاه المتهم ضبط أداة الجريمة المتمثلة في الوثائق والمستندات، التي يمكن أن تفيد الإدارة الضريبية في التقدير الحقيقي لإيرادات المكلف وأرباحه، التي يتم على أساسها ربط الضريبة، والتي لم يذكرها المكلف في بيانه الضريبي الذي قدمه إلى الإدارة الضريبية، إضافة إلى ما يباشره المكلف من نشاط خاضع للضريبة ولم يُخطر به الإدارة الضريبية من تاريخ بدء مزاولته.

يلاحظ أنّ هذا الحق من الخطورة بمكان، حيث أنه يتعلق بتفتيش مسكن المكلف أو شخصه، وهو بذلك ينبغي أن يطبق في أضيق الحدود، نظراً لأنه يتعارض مع حرمة المسكن وقدسيتها الحريات الشخصية التي تنص عليها كل الدساتير، لذلك فإنه لا يجوز اللجوء إليه إلا بإذن من النيابة المختصة، وأن يكون تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود، مع الأخذ في الحسبان أنّ السلطة الممنوحة للنياحة بشأن التفتيش قد أوجب القانون فيها مراعاة بعض الشروط والقيود التي بدونها لا يكون الإذن الذي تصدره بالتفتيش سليم قانوناً، لذلك تستلزم النيابة دائماً وجود تحريات تفيد بوقوع الجريمة المعاقب عليها، وتمتتع عن إصدار هذا الإذن في حالة ما إذا كانت هذه التحريات غير مجدية، أي توافر قرائن على قيام المكلف بالتهرب الضريبي وأنّ هناك وثائق تدل على ذلك موجودة في تلك المساكن^١.

^١ برس، محمد عطية محمد، مرجع سابق، ص ٧٢.

في سورية جاء في نص المادة /٧/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ أنه لا يجوز زيارة بيوت السكن أو إجراء التحريات فيها ما لم تكن هناك معلومات أكيدة وموثقة بأنّ المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة عمله من خلالها ووجود وثائق أو مستندات تساعد على كشف عمليات التهرب الضريبي، على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع إلى إدارة الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة على القيام بمهمة التفتيش. ويفضل عدم منح الإدارة الضريبية هذا الحق لأنه يؤثر سلباً في المناخ الاستثماري.

كما منحت المادة /٧/ من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي القيام بتحريات عن أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون، وقد وضحت هذه المادة الإجراءات التي يجب على العاملين القيام بها عند قيامهم بالتحريات كما يأتي:

١- إبراز بطاقتهم الخاصة الصادرة عن وزير المالية وتعريف المكلف بطبيعة مهماتهم.

٢- في حال عثر العاملين على وثائق أو بيانات أو معلومات بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب مخفاة عن التكاليف الضريبي، عليهم إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات ويذيل بتوقيعهم أو توقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود الوثيقة فإذا رفض يحق للعاملين الموماً إليهم مصادرة الأوراق المخفاة وتحريرها وربطها بالمحضر ويجوز لهم عند الاقتضاء الاستعانة بأفراد القوى العامة.

٣- إذا دلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة، فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان بناء على طلب معمل من المدير أو مدير المالية على العاملين في هذه الحالة إبراز إذن النيابة العامة.

^١ قانون التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، منشورات دار الصفدي، دمشق، ٢٠١٥، ص ١٤٣ وما بعدها.

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

رابعاً- حق الاستيضاح والتدقيق: في الحقيقة أنّ هذا الحق الذي تتمتع به الإدارة الضريبية هو الحق في الاستعلام بالإيضاحات والتبريرات، لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة الضريبية ضرورية لعملية تقدير المطرح الضريبي.

بالنسبة للاستيضاح فهو لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط تقديم أية مبررات أو مستندات، وقد يكون ذلك شفويّاً أو كتابة، فيستطيع موظف الإدارة الضريبية المختص أن يرسل خطاباً إلى المكلف يدعوه فيه للحضور إلى مكتبه للاستيضاح عن شيء محدد غير واضح في بيانه الضريبي، أو قد يطلب منه أن يصطحب معه بعض الأوراق مثل كشف الحساب في البنك أو الشيكات المتعلقة بالعام الضريبي الذي يتم فحصه، أما الطلب الكتابي فهو عبارة عن صيغة معينة تحتوي على أسئلة تفصيلية ومحددة عن كل النقاط التي تريد الإدارة الضريبية الاستيضاح عنها^١.

كأن يعطى مراقب الدخل مثلاً حق الطلب من المكلف تقديم فواتير البيع والشراء وكل المستندات التي تؤكد صحة بياناته وإعطائه حق الاستطلاع وجمع المعلومات من كل المصادر لمساعدته على التأكد من صحة البيانات والوثائق، وينظم تقريراً بما قام به من أعمال، ثم يحيله إلى عامل آخر يسمى المدقق الذي يقوم بمراجعة ما قام به المراقب في هذا المجال، على أن يبت رئيس الدائرة المختصة بما جاء في تقرير المراقب ومطالعة المراجع في حال ظهور خلاف بينهما، وعليه فمن واجب المكلف تقديم كل ما يطلب منه من قبل الإدارة الضريبية لإزالة أي غموض أو لبس في بياناته، ولا يتطلب تقديم أي مستندات، أما التدقيق فيتطلب تقديم مثل هذه البيانات والوثائق تحت طائلة فرض العقوبات أو الجزاءات أو التقدير الجزافي من قبلها^٢.

^١ سعد، محي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ط١، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، ١٩٩٨، ص ٢١٤.

^٢ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق.

في سورية نصت المادة /٢٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣^١ على حق الإدارة الضريبية في الاستيضاح، وتتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون، ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعد التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك.

كما منحت المادة /٢٦/ من قانون ضريبة الدخل /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الإدارة الضريبية صلاحية تدقيق قيود المكلفين ومستنداتهم، إذ نصت المادة على أنه يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توعد بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن يبررها، وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود، وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطاءها يعاقب بغرامة نقدية قدرها ٥٠٠٠ ل.س عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

الفرع الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة

بعد تحديد مطرح الضريبة وربطها على المكلف، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة إلى الخزينة العامة في موعد استحقاقها، ووجوب قيام المكلف بتوريدها من تلقاء ذاته دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء مطالبته بأدائها، وذلك وفقاً لمبدأ إنَّ دين الضريبة محمول لا مطلوب، وهنا يصبح المكلف في مفترق طريقين، الأول قبوله بما تمّ ربطه عليه من ضريبة ومبادرته بسدادها من تلقاء نفسه، والثاني هو اعتراضه على هذا الربط ولجؤه إلى الطريق الثاني المتمثل في المنازعة في دين الضريبة إدارياً وقضائياً.

^١ قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، منشورات دار الصفدي، دمشق، ٢٠١٥، ص ٤٢.

في مواجهة موقف المكلف الممتنع عن أداء الضريبة، ولضمان تحصيل حقوق الخزينة العامة تلجأ الإدارة الضريبية بما لديها من سلطات إلى إجراءات إدارية تتسم بالسرعة والبساطة لتحصيل الضريبة جبراً عن المكلف^١.

أولاً- **حق توقيع الحجز الاحتياطي:** أعطى المشرع الإدارة الضريبية الحق في اتخاذ الإجراءات الاحتياطية قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية بهدف التحفظ على أموال المكلفين وإن لم يكن دين الضريبة قد تحدد بعد وذلك خوفاً من ضياع هذه الأموال.

حيث يمكن للإدارة الضريبية عندما ترى أنّ المدين يهرب أمواله، وأنّ هذا التهريب يعرّض حقوق الخزينة للضياع في تحصيل الضرائب المستحقة عليه، أن تصدر أمراً بالحجز الاحتياطي على أمواله تحت أي يد، إلا أنه في السنوات الأخيرة بدأت الإدارات الضريبية تتخلى عن هذا الحق، ويعود حق البت به إلى قاضي الأمور المستعجلة كما هو الحال في مصر^٢.

الحجز الاحتياطي هو ضبط المال ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف فيه تصرفاً يضر بحق الحاجز، ولا يؤدي بذاته إلى بيع المال المحجوز واستيفاء دين الحاجز منه^٣.

لا يقع الحجز الاحتياطي في القضايا الضريبية إلا في الحالات التي تكون فيها الضريبة غير واجبة الأداء، نظراً لأنّ هذا الحجز قُرّر في الأساس للمحافظة على أموال المدين حتى يستصدر الدائن سنداً تنفيذياً يخوله التنفيذ على هذه الأموال، أما في الحالة التي تكون فيها الضريبة واجبة الأداء فإنّ الحجز التنفيذي هو

^١ الحرازي، محمد علي عوض، مرجع سابق، ص ٢٤١.

^٢ تنص المادة ١٠٧/ من القانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: "إذا تبين للمصلحة أنّ حقوق الخزينة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أي يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار المكلف بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة".

^٣ أبو الوفاء، أحمد، إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط ١٠، ١٩٩٠، ص ٨٣٢.

الطريق الذي قرره القانون للتنفيذ على أموال المدين بها^١، بمعنى أنه لا يترتب على الحجز الاحتياطي بيع أموال المكلف إلا بعد توقيع حجز تنفيذي يحل محله عند توافر الشروط والأحكام القانونية المنظمة لمثل هذه المحجوزات.

يتم الحجز الاحتياطي على العقار أولاً ثم الأموال المنقولة بما يساوي حقوق الخزينة العامة من الضريبة، ويعد الحجز على العقار حجزاً تحفظياً استثناء من القواعد الواردة في قانون أصول المحاكمات الذي لا يعرف مثل هذا النوع من الحجز. وفي حالة عدم وجود أموال للمكلف تكفي لسداد حقوق الخزينة العامة من الضريبة المهددة بالضياح، وامتلاك هذا المكلف أموالاً سائلة مودعة في البنوك، فإن بعض التشريعات الضريبية - كمصر - تجيز توقيع الحجز على تلك الأموال بطلب من وزير المالية^٢.

لا يجوز في كل الأحوال توقيع الحجز الاحتياطي إذا لم يوجد سبب وجيه وحقيقي يهدد تحصيل الضريبة، وللإدارة الضريبية في حالة وجود مثل هذه الأسباب سلطة الاختيار بين توقيع الحجز من عدمه، وذلك بما لها من سلطات منحتها لها التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات العلاقة^٣.

جرى تحديد بعض الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية اللجوء فيها لإجراء حجز تحفظي على أموال المكلف، منها:

١- تصفية المكلف لمنشأته أو تنازله عنها أو وقف نشاط أو قيامه بإشهار إفلاسه.

٢- تصرف المكلف في أمواله أو قيامه بتهريبها ومباشرة إجراءات نقل ملكيتها.

^١ عبد الواحد، السيد عطية، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، بلاط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٧٥١-٧٦٠.

^٢ بيومي، زكريا محمد، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، ط ١، ٢٠٠٦، ص ٧٥١-٧٦٠.

^٣ ناشد، نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين المول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٣٦ وما بعدها.

٣- ورود معلومات أكيدة مستندة على تحريات موثقة للإدارة الضريبية بنية المكلف الهجرة خارج البلاد أو مغادرتها بصفة نهائية.

يختلف الحجز الاحتياطي في القضايا الضريبية عن الحجز الاحتياطي في القضايا المدنية ويمكن أن نلخص أوجه الاختلاف^١:

أ- إنّ الحق في توقيع الحجز الاحتياطي في القضايا الضريبية يكون للإدارة الضريبية دون أن يتطلب الأمر استصدار حكم من القضاء بذلك، وهذا يعد استثناء من الحجز الاحتياطي في القضايا المدنية الأخرى التي يقع فيها الحجز الاحتياطي بقرار من قاضي الأمور المستعجلة.

ب- تقوم الإدارة الضريبية في الحجز الاحتياطي بدور طالب التنفيذ ودور ممثل السلطة في إجراءات تنفيذه.

ج- يتطلب تنفيذ الحجز الاحتياطي في القضايا المدنية الأخرى وجود كفيل يكفل الدائن طالب الحجز للرجوع إليه في حالة ما إذا كان الدين الذي وقع الحجز بموجبه غير صحيح، وهذا لا يكون في القضايا الضريبية.

د- تتسم إجراءات الحجز الاحتياطي في القضايا الضريبية بالسرعة والمرونة التي يراعي فيها تغليب مصلحة الدائن -المصلحة العامة- ممثلة بالإدارة الضريبية على مصلحة المكلف المدين بالضريبة^٢.

يتم رفع الحجز الاحتياطي الإداري في الحالات الآتية^٣:

(١) إذا أصدر قاضي الأمور المستعجلة حكماً برفع هذا الحجز أو إذا صدر قرار بذلك من مدير الإدارة الضريبية.

^١ شرعب، مجدي نبيل محمود، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ٧١ وما بعدها.

^٢ عبد المولي، السيد، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٤٠٨.

^٣ بيومي، زكريا محمد، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، مرجع سابق، ص ٧٦٠.

(٢) إذا ثبت أنَّ الحجز وقع على أموال لم ترد في أمر الحجز، أو إذا تبين للقاضي بأنَّ حقوق الخزينة العامة غير معرضة للخطر مع إصداره قراراً بذلك.

(٣) إذا مضى على الحجز الاحتياطي ستون يوماً من تاريخ توقيعه دون إخطار المكلف بالضريبة المستحقة عليه وفقاً لما تحدده الإدارة الضريبية المختصة، ولا يجوز توقيع حجز تحفظي جديد بمجرد انقضاء مدة الشهرين قبل ربط الضريبة، لأنَّ في ذلك تقويماً للحكمة التي يهدف إليها المشرع، حيث أنه من شأن ذلك أن يجعل هذا القيد في الحجز الاحتياطي عبثاً لا جدوى منه.

إلا أنه في حالة إخطار الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة المستحقة عليه وعدم مبادرته لأدائها في المواعيد القانونية المحددة، فيمكن هنا أنه يجوز للإدارة الضريبية تحويل هذا الحجز الاحتياطي إلى حجز تنفيذي يتم بموجبه استيفاء دين الضريبة المستحقة من أموال المدين التي سبق أن وقع عليها حجز تحفظي. الجدير بالذكر أنه يمكن قصر الحجز على بعض أموال المكلف بما يعادل مبلغ الضريبة المستحقة.

ثانياً- **حق توقيع الحجز التنفيذي:** إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة فإنَّ الإدارة الضريبية تستطيع توقيع الحجز على أموال المدين أو تتخذ الإجراءات نحو إعلان الغير الحائز لأموال المدين، وذلك لتحصيل دين الضريبة من أمواله المستحقة للمكلف^١. سواء كانت الضريبة المتحققة نتجت من واقع بيان المكلف أم نتيجة لممارسة الإدارة لحقها في ربط الضريبة التي تراها مستحقة بحقه. كما أنَّ المشرع اعتبر بيان المكلف سنداً تنفيذياً وأعطى الإدارة الضريبية حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب^٢.

^١ نص المشرع المصري في المادة /١٠٦/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: "يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون" وبالطبع فإنَّ القانون رقم /٣٠٨/ لسنة ١٩٥٥ يعطي لمصلحة الضرائب سلطات وصلاحيات واسعة لتحصيل حقوق الخزينة العامة تفوق اتباع طريق الحجز القضائي".

^٢ تنص المادة /١٠٤/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: "للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من ضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية ودون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة سند التنفيذ".

الحجز التنفيذي هو الحجز المقترن بالتنفيذ، والذي يتم بناء عليه تحريك إجراءات نزع ملكية الأموال المحجوزة ومن ثم بيعها جبراً وفاءً للدين المحجوز من أجله، ولا يقع هذا النوع من الحجز إلا في حالة ما إذا أصبح دين الضريبة محدداً ومستحق الأداء ومعلومًا للمكلف وتم مطالبته به، إما بإلزامه بالدفع من واقع البيان الضريبي المقدم، أو بناء على أساس التقدير والربط الذي تم من قبل الإدارة الضريبية^١.

تحدد بعض التشريعات الضريبية مدة معينة من تاريخ تلقي المكلف إعلاناً من الإدارة الضريبية بأداء دين الضريبة، - المشرع المصري (٦٠) يوم والأمريكي (٣٠) يوم، ويحق للإدارة بعد انقضاء هذه المدة الطلب من النيابة توقيع حجز تنفيذي على أموال المكلف بما يساوي المبلغ المستحق، وعلى ما يكون لهذا المكلف من أموال لدى الغير من نقود أو أوراق مالية أو غيرها سواء أكانت مستحقة في الحال أم في المستقبل.

في سورية، نص قانون جباية الأموال العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦^٢ في المادة ٦/ منه: "لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية الآتية (الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به- الحجز وبيع العين المحجوزة).

كما نصت المادة ٨/ من القانون نفسه على أنه: "لا يجوز إلقاء الحجز على أموال المكلفين المتخلفين عن الدفع إلا بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم الإنذار، ومع ذلك يجوز تقرير الحجز دون إنذار في الحالتين الآتيتين:

- إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في سورية.

- أو إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها".

كما نصت المادة ٩/ من القانون نفسه على أنه: "يلقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عليها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف

^١ أحمد، بشندي عبد العظيم، قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢١-٢٥.

^٢ للاطلاع على قانون جباية الأموال العامة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦، متاح على موقع مجلس الشعب السوري على شبكة المعلومات الدولية على الرابط: <http://www.parliament.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٥، الساعة ٥ مساءً.

أو في يد الغير، كما يخول وزير المالية إصدار قرار تنظيمي بتحديد أصول اتخاذ قرار الحجز وتنفيذه وبيع العين المحجوزة.

تكون الإجراءات التي يتم بناء عليها توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلّف مستندات تنفيذية تدل بذاتها على دين المكلّف بمقدار المستحقات الضريبية الواجبة الأداء. كما أنّ صدور مثل هذه القرارات والتدابير الإجرائية بحق المكلّف يعد قاطعاً للتقادم الضريبي، وهذا يعني أنه لا يمكن التنفيذ الجبري قبل الإنذار وإعطاء المكلّف مدة للتنفيذ حددت في المادة /٨/ بعشرة أيام في الأحوال العادية.

لا يختلف الحجز التنفيذي عن الحجز الاحتياطي في الآثار المترتبة عليها، إلا أنّ أساس التفرقة بينهما تستند على أنّ الحجز التنفيذي يعد ابتداء إجراءً تحفظياً وتنفيذياً في ذات الوقت، في حين أنّ الحجز الاحتياطي يكون ابتداء تحفظياً ولا يتحول إلى حجز تنفيذي إلا وفقاً لشروط معينة^١.

يجب أن يتضمن قرار الحجز بعض البيانات اللازمة المتعلقة بالجهة التي أصدرته، ومقرها، وتاريخ صدور القرار، واسم وصفة الشخص الذي وقع عليه، وختم الجهة الصادر عنها، وأن يتضمن كذلك اسم المكلّف المدين الذي يتم التنفيذ عليه ووظيفته، وعنوانه، ومقدار الدين الذي يتم التنفيذ من أجله، وميعاد استحقاقه^٢.

يقع الحجز التنفيذي على كافة أموال المكلّف المدين المنقولة وغير المنقولة، وكذا أمواله لدى الغير بما يساوي دين الضريبة المستحقة عليه، ويظل قرار الحجز سارياً حتى تحصيل دين الضريبة سواء تم التحصيل بقيام المكلّف بالوفاء به أو من خلال بيع ما تمّ الحجز عليه من أموال، والإدارة الضريبية كما سبقت الإشارة إليه لا يحق لها توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلّف إلا بعد أن تطالبه بأداء دين الضريبة سواء تمّ ذلك بإبلاغه

^١ والي، فتحي، التنفيذ الجبري وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩، ص ٢٥٨.

^٢ بيومي، زكريا محمد، مرجع سابق، ص ٧٥٩.

بقرار تقدير وربط الضريبة، أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع البيان الضريبي الذي قام بتقديمه للإدارة الضريبية^١.

لا يجوز توقيع الحجز على بعض أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة كمنزله المخصص للسكن مع أفراد عائلته، وكذلك الوسائل الضرورية المخصصة لمنامه ومعيشته اليومية الأساسية مع أفراد عائلته المقيمين معه.

ثالثاً- **حق توقيع الحجز من المنبع:** تتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق تحصيل الضريبة، في أنّ الإدارة الضريبية تحصل على الضريبة المستحقة في الوقت نفسه الذي يتحقق فيه دخل المكلف دون أي انتظار، وهو ما يترتب عليه الحصول تبعاً على حصيلة ضريبية مستمرة للخزينة العامة وفي مواعيد محددة.

تنطوي هذه الطريقة على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة يمر بموجبها الدخل الذي يحصل عليه المكلف الخاضع للضريبة عن طريق هذا الشخص، الذي يلزمه القانون حجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة، حيث تعد الشركة التي تتولى توزيع أرباح الأسهم بمثابة مدين للمكلف، أو قد تكون هذه العلاقة علاقة تبعية كما في حالة استحقاق المكلفين للأجور والمرتبات بحكم عملهم لدى هذا الشخص الثالث.

إنّ الإدارة الضريبية في هذه الطريقة تتعامل مع شخصين، الأول المكلف الحقيقي الخاضع للضريبة، والثاني المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية نيابة عن المكلف^٢، وهذا الشخص الثاني في هذه الحالة لا يعد مكلفاً ضريبياً من حيث الأصل، وذلك لأنّ التزامه هنا بتوريد الضريبة يختلف عن الالتزام الأصلي للمكلف الحقيقي دافع الضريبة في الأساس.

^١ شرعب، مجدي نبيل محمود، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مرجع سابق، ص ٦٩.

^٢ البطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٢٢٩ وما بعدها.

جرى تطبيق هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يتعلق بالأجور والمرتبات وعلى وجه الخصوص منذ نشأة ضرائب الدخل الحديثة بعد التعديل الذي تمّ على الدستور الأمريكي (١٩١٣) م، وتمّ التوسع في استخدام هذه الطريقة منذ العام (١٩٤٣) م وفقاً للقاعدة التي نادى بها المشرع الأمريكي في تلك الحقبة (Pay as you go plan) التي تشجع على الدفع التدريجي للضريبة. استبعد المشرع الأمريكي هذه الطريقة في تحصيل الضريبة مدة من الزمن واستبدل بها طريقة الاستعلام من المنبع التي لا تتطلب من الشخص الثالث حساب قيمة الضريبة وحجزها وتوريدها إلى الخزينة العامة، وإنما تقضي بقيام دافعي المرتبات والأجور بتزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والبيانات التي يتم بموجبها مقارنتها بالبيانات التي يقدمها أصحاب الدخل ويدفعون الضريبة المستحقة عنهم بموجبها، وكان لهذه الطريقة آثار سلبية في إهدار الكثير من الحقوق الضريبية على الخزينة العامة وتشجيع التهرب الضريبي، وأرى أنّ سبب لجوء المشرع الأمريكي إلى هذه الطريقة وتشجيعه لها في بداية حقبة الأربعينيات من القرن العشرين هو توفير الموارد الكافية التي تمكن الدولة من مواجهة تكاليف الحرب العالمية الثانية.

يجب على العامل وفقاً للطريقة السابقة تقديم بيان إلى صاحب العمل يوضح حالته الاجتماعية، وما يتمتع به من إعفاءات ضريبية، من خلال هذا البيان يقوم صاحب العمل وفقاً لشروط معينة تحددها الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة المستحقة على هذا العامل واستقطاعها من مرتبه وتوريدها إلى الخزينة العامة، كما يقوم بتقديم بيان إلى الإدارة الضريبية يوضح إجمالي الضريبة التي تمّ حجزها وتوريدها من أجر العامل طوال السنة المالية، وإرفاق هذا البيان ببيان الضريبي السنوي، ويلزم على العامل (المكلف الحقيقي) إجراء تسوية ضريبية يدفع خلالها فارق الضريبة المستحقة عليه أو استرداد الفارق الذي تمّ دفعه بالزيادة عنها أو خصم هذه الزيادة من الضريبة التي ستقرر عليه في السنة الضريبية التالية^١.

^١ البطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، المرجع السابق، ص ٢٢٩ وما بعدها.

تتلقى إدارة الضرائب الأمريكية سنوياً ما يزيد على (٢٠٠) مليون بيان ضريبي على نماذج تزيد أشكالها على (٧٠) نموذجاً تتعلق بالمرتبات المدفوعة ومقدار الضريبة التي يتم حجزها، وكذلك المتعلق منها بالفوائد، وسائر دخل الأشخاص والخصومات والإعفاءات التي يحصلون عليها^١.

يترتب على هذه الطريقة فوائد في جانبين، الأول: تيسير أداء الضريبة والالتزام بها دون أن يتحمل المكلف عبء التعامل مباشرة مع الإدارة الضريبية، والجانب الثاني: تخفيف العبء عن الإدارة الضريبية في تلقي بيانات المكلفين الذين تؤدي ضرائبهم وفقاً لهذه الطريقة، ومتابعة تحصيلها على دخول قد أنفقت كلها أو معظمها قبل نهاية السنة المالية، إضافة لما يترتب على ذلك من زيادة في حصيلة الضريبة والحيلولة دون التهرب من أدائها والدخول في منازعة مع المكلفين بشأنها^٢.

رابعاً- امتياز الدين الضريبي: الامتياز في تحصيل الديون هو أولوية يمنحها القانون لحقوق معينة مراعاة منه لصفقتها، ولا يكون الحق امتياز إلا بناء على نص في القانون، وفقاً لهذا الامتياز يستوفي الدائنون الذين لهم حقوق ممتازة ديونهم من أموال المدين قبل غيرهم من الدائنين، كما قرر القانون كذلك حق تتبع هذه الأموال تحت يد الغير.

فيما يتعلق بحق الامتياز المقرر للخرينة العامة لاستيفاء الديون الضريبية، فهذا الحق تتمتع به الدولة لتأمين تحصيل الضرائب المختلفة كضرائب الدخل والمبيعات والضرائب على العقارات، وتخضع إجراءات وشروط هذا الحق لنصوص القانون سواء تلك الواردة في صلب التشريع الضريبي، أو المنصوص عليها في التشريعات ذات العلاقة.

^١ موقع (money-zine) الأمريكي على شبكة الإنترنت: <https://www.money-zine.com>، تاريخ الاطلاع

١/١/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ محمد، رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٢١٨.

يمكن أن تباشر الإدارة الضريبية إجراءات هذا الحق على أموال المدين بالضريبة بصورة تلقائية دون الحاجة إلى إجراءات معينة، إنما في حالات أخرى يستوجب الأمر أن تبادر الإدارة الضريبية إلى اتخاذ بعض الإجراءات، كالحصول على أمر من المحكمة المختصة بالحجز أولاً على أموال المدين ومن ثم التنفيذ عليها.

إنّ الهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على كل أموال المكلّف للإدارة الضريبية إنما يظهر في رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد دين الضريبة المستحقة على كل الحقوق الأخرى المستحقة على المكلّف تجاه الغير، ضماناً لتحصيلها تحصيلاً كاملاً وحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع استثناءً من قاعدة المساواة بين الدائنين حماية لهذه الحقوق^١.

وضعت المادة /١١٨/ من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩، قاعدة عامة في هذا المجال، إذ نصت على أنّ: "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية"، وهذا الامتياز في دول أخرى عُده امتيازاً من نوع خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي من أجل حماية حقوق الخزينة، حيث تشترط بعض التشريعات في حق الامتياز أن يتم الحجز على المنقولات ابتداءً، وعند عدم كفايتها يتم الحجز على العقارات، كما يمتد الحجز في بعض التشريعات ليشمل الأموال المملوكة التي يمتلكها في ذات الوقت أو التي سيمتلکها في المستقبل، ونستثني من ذلك الأموال التي يقرر القانون عدم قابليتها للحجز^٢. وهو يؤدي إلى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلّف والغير، وتقرير

^١ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق.

^٢ للاطلاع على القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩، متاح على الرابط: <http://www.parliament.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٥، الساعة ٥ مساءً.

^٣ الحرازي، محمد علي عوض، مرجع سابق، ص ٢٦١.

هذا المبدأ يجنب الخزينة العامة الخسائر التي قد تنجم إما عن إفسار المكلف وإما عن التصرفات الصورية التي قد يقوم بها هذا المكلف للتهرب من دفع دين الضريبة، وهنا لابدّ من التفريق بين حالتين^١:

١ - الحالة التي تكون فيها الخزينة العامة هي الدائن الوحيد والمكلف مدين لها بعدة ضرائب، ففي هذه الحالة ترتيب الامتياز الضريبي عادة ما يكون كالاتي:

أ- الضرائب المباشرة المركزية والضريبة على رقم الأعمال أو القيمة المضافة.

ب- رسوم التسجيل

ج- الضرائب غير المباشرة الأخرى.

د- الضرائب الجمركية.

٢ - الحالة التي تكون فيها الخزينة العامة مع بعض الدائنين الممتازين أيضاً، فالدين الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز على الديون الممتازة الأخرى التي تكون على المكلف بها، وتأتي رتبته بعد المصروفات القضائية في مصر، أما في سورية فعدت مطالب الدولة أياً كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة وتسبق رتبته المصاريف القضائية.

مدة هذا الامتياز مرتبطة بسقوط حق الخزينة العامة في المطالبة بالضريبة، أي إنه مرتبط بتقادم الدين الضريبي، ومدة هذا التقادم تختلف من مدة إلى أخرى، فهي في سورية خمس عشرة سنة من نشوء الحق بها، وهي في فرنسا أربع سنوات وفي مصر خمس سنوات.

خامساً- حق تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاء لدين الضريبة: لا يحق للإدارة الضريبية تتبع أموال المكلف المدين إلا بعد توقيع الحجز عليها في وقت سابق للوقت الذي تصرف فيه المكلف المدين بتلك الأموال، حتى لا تفقد الإدارة حقها في امتياز حقوقها وفي تتبع تلك الأموال لدى الغير^١.

^١ العكام، محمد خير، المرجع السابق.

يمكن أن تقرر القوانين الضريبية حق تتبع أموال المدين للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لحقوقها وضماناً للتحصيل، وفي هذا الحق إثارة لحق الدولة على حقوق الأفراد، ولكن هذا الحق من الخطورة بحيث لا بدّ من حصره بالقضاء أو على الأقل أن يكون هذا التتبع لدى الغير ناجماً عن تحصيل الضريبة المستحقة من واقع بيان المكلف وليس ناجماً عن تقدير الإدارة الضريبية، وعندما يكون هناك نزاع قضائي بينها وبينه على صحة هذا التكليف أو مقداره، إلا أنّ القانون السوري لم يأخذ بهذه الضوابط.

سادساً- **حق توقيع الجزاءات والعقوبات:** فرض المشرع الضريبي جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القوانين الضريبية من أجل الوصول لتقدير المطرح الضريبي وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة، وتعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحقها نتيجة عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة في قوانين فرضها.

تشمل هذه الجزاءات الغرامات والتعويض والحبس أو إحدى هذه العقوبات، وقد تلحق هذه العقوبات بالعاملين المتقاعسين في أداء وظائفهم في الإدارة الضريبية الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي، ومع ذلك كله يجب أن تكون هذه الجزاءات متناسبة مع فداحة وجسامة الخطأ أو الفعل المرتكب، ويجب أن يكون هذا التناسب ظاهراً بين الجريمة والعقوبة.

فيما يخص العقوبات المالية فإنها تتمثل في الغرامات أو فوائد التأخير أو الزيادة الإضافية على مبالغ الضريبة المقررة، أو قد تكون المصادرة إضافة إلى الغرامات والحبس، كما هو الحال في التهرب من دفع الرسوم الجمركية والجرائم الجمركية عموماً، أما العقوبات السالبة للحرية فقد تكون الحبس أو السجن، وهذه العقوبات كثيرة ومتنوعة في قوانين فرض الضرائب لعل أهمها^٢:

١- عقوبات تتعلق بالبيان الضريبي: وغالباً هي زيادة إضافية مقطوعة من مقدار الضريبة.

^١ عوض، سيد محمود أحمد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧، ص ٥٣٩ وما بعدها.

^٢ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق.

٢- عقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن بعض الحالات الضريبية: كعدم تبليغ الإدارة الضريبية عن واقعة تأجير المساكن أو البدء بمزاولة النشاط، وهي غالباً الحبس مع التقدير الجزافي.

٣- عقوبات ناجمة عن امتناع المكلف عن تقديم المستندات لعاملي الإدارة الضريبية: وغالباً تكون العقوبة غرامات مقطوعة.

٤- عقوبات بسبب التهرب الضريبي: وهي العقوبات الأكثر شدة وجسامة وتصل إلى الحبس والسجن نتيجة فداحة الجرم الذي يرتكبه المكلف بحق الخزينة العامة.

٥- عقوبات تكميلية: فعلي الغالب تعد جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة وتحرم المحكوم عليه بها من تولي الوظائف العامة أو مخلة بالثقة العامة.

سابعاً- وجوب دفع دين الضريبة ثم الاعتراض: إن كان هناك اعتراض وذلك وفقاً للقواعد العامة في التشريع الضريبي حرصاً على عدم التسويف والمماطلة.

ثامناً- عدم إمكانية المطالبة بالوفاء بدين الضريبة عن طريق المقاصة مع دين حكومي وغيره من الديون إلا في حالات معينة^١: المقاصة هي إسقاط المدين حقاً له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين، ومن التعريف السابق يتضح أنّ المقاصة هي من طرق انقضاء الديون، حيث يفترض فيها وجود شخصين يدين كل منهما بدين، وبدلاً من أن يقوم كل طرف منهما بأداء دينه للآخر، ينقضي دين كل منهما بقدر الأقل منهما.

فيما يتعلق بالديون الضريبية يبرز تساؤل حول إمكانية تمسك المكلف بأن تكون هذه الوسيلة من وسائل انقضاء الديون الضريبية التي عليه في مقابل الديون التي على الخزينة العامة له، سواء تلك التي دفعها بالزيادة

^١ نص المشرع الضريبي المصري في المادة /١١٣/ من القانون /٩١/ لعام ٢٠٠٥: "تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه المكلف بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه الإدارة الضريبية".

على مقدار الضريبة المستحقة عليه، أو أي حقوق أخرى له على الخزينة العامة، وفي المقابل مدى جواز لجوء الدولة إلى المقاصة لتحصيل الديون الضريبية التي لها في مقابل الديون التي للمكلف على الخزينة العامة.

في إطار الجدل القائم حول هذا التساؤل، وُجد اتجاهان بين معارض ومؤيد للجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية.

١ - القائلون بعدم جواز المقاصة:

يستند القائلون بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية والديون التي للمكلف على ذمة الخزينة العامة باستثناء وجود نص صريح على خلاف ذلك، يستندون في رأيهم هذا على حجج ومبررات مختلفة أهمها:

أ- اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى، من حيث أنّ دين الضريبة مصدره القانون ويتعلق بالنظام العام، ومن ثمّ لا يجوز التنازل عنه أو المقاصة فيه.

ب- يحظى دين الضريبة بميزة التقدم على غيره من الديون، ويمكن أن تلجأ الدولة في سبيل تحصيله إلى الحجز الإداري، وهذه الميزة لا يتمتع بها دين المكلف الذي له على الخزينة العامة، وهنا لا يتوافر أحد أهم شروط المقاصة وهو أن يكون كلا الدينين قابلاً للحجز. وبما أنّ المقاصة طريق إجباري للوفاء بالديون، فلا يتأتى في هذه الحالة إجبار الدولة على المقاصة أو الحجز على أموالها، ومن ثمّ فإنّ المقاصة إن وقعت في هذه الحالة تكون اختيارية (اتفاقية) لا قانونية، لأنّ موافقة الإدارة الضريبية على إجرائها يعد تنازلاً عن الحق المقرر لرعاية مصلحتها التي تندرج في إطار ضمان وصيانة الأموال العامة.

ج- لا تقع المقاصة إلا في الديون التي تتحد في النوع والصفة، ولذلك فإنه لا يمكن اللجوء للمقاصة في الديون الضريبية أو تلك التي على الدولة للأفراد، يضاف لذلك أنّ دين الضريبة يتميز بطبيعة عن غيره من الديون، حيث لا يمكن أن تختص المحاكم الوطنية في الفصل في المنازعات التي تتعلق بالضرائب التي تستحق لدولة أجنبية، كما لا يمكن أيضاً اللجوء إلى طريق التنفيذ المباشر على أموال أي مكلف في إقليم دولة أجنبية لتحصيل دين الضريبة منه.

د- تعد الضريبة من أهم إيرادات الخزينة العامة، ويلزم على الحكومة تحصيل الضرائب وفقاً لما تقتضيه ميزانية الدولة، واللجوء إلى المقاصة في تحصيل الضريبة لا شك بأنه يؤثر في إيرادات الدولة ونفقاتها المختلفة^١.

هـ- تستند الدولة في إجراءاتها المالية وسداد ديونها إلى إجراءات تنظمها القوانين واللوائح والتعليمات ذات العلاقة، ومن ثم فإنّ اللجوء للمقاصة في الديون الضريبية يمكن أن يتعارض في بعض جوانبه مع تلك الإجراءات القانونية.

و- إنّ اللجوء إلى المقاصة في الديون العادية يترتب عليه أنّ الدائن يضمن استيفاء دينه قبل غيره من الدائنين حتى لو أُعسر المدين أو أعلن إفلاسه وهذا لا ينطبق في الديون التي للأفراد على الدولة، إذ إنه ليس من المتصور إعسار الدولة أو إعلان إفلاسها، ومن ثمّ فإنّ المقاصة تكون في هذه الحالة غير مجدية للدائنين الآخرين.

في الجانب المؤيد لهذا الاتجاه القاضي بعدم جواز المقاصة في الضريبة، أكد مجلس الدولة الفرنسي في أحكام متعددة له خلصت كلها إلى عدم الاعتراف بالمقاصة في تحصيل الديون الضريبية، كما وجد إجماع في فرنسا على عدم جواز المقاصة في تحصيل الضريبة إلا إذا كان هناك نص صريح يسمح بذلك^٢.

٢- القائلون بجواز المقاصة:

^١ جامع، أحمد، علم المالية العامة (الجزء الأول من المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠، ص ٢٥٧.

^٢ خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٢٥٨. أيد المشرع اليمني بشكل ضمني الرأي القائل بعدم جواز اللجوء إلى المقاصة في الدين الذي للمكلف على الدولة وبين الضرائب التي للخزينة العامة عليه، حيث نص المشرع في المادة ٧/ من قانون تحصيل الأموال العامة على أن "لا يخول كون الممول أو المدين دائناً في آن واحد للدولة أو لإحدى الهيئات الرسمية أو الجهات المنصوص عليها قانوناً، دون تسديد ما هو مترتب عليه من الضرائب والأتاوات والرسوم وغيرها من سائر المستحقات الأخرى في موعد استحقاقها دون تأخير. إلا أنّ المشرع اليمني خالف هذا التوجه بشكل صريح فيما يتعلق بالديون الضريبية التي لدى الأشخاص الاعتبارية العامة، حيث نص في المادة ١٥٦/ من قانون ضرائب الدخل رقم ١٧/ لسنة ٢٠١٠ على أن "لوزير بناء على طلب مسبب من رئيس مصلحة الضرائب أن يقتطع من مستحقات الأشخاص الاعتبارية العامة لدى وزارة المالية، ما هو مترتب عليهم من الضرائب والغرامات والمبالغ الأخرى المقررة قانوناً، ولها تنفيذ ذلك مباشرة أو عن طريق البنك المركزي، ولا يجوز للبنوك التجارية الاستقطاع إلا بحكم قضائي.

أما القائلون بجواز المقاصة في دين الضريبة فيرون بأنه متى توافرت شروط المقاصة فلا يوجد هناك

حائل من وقوعها بين دين الضريبة وغير ذلك من الديون ويستندون في ذلك على الحجج الآتية^١:

أ- لا يعتقدون أنّ في عدّ دين الضريبة من النظام العام، أو في الاعتراف بأنّ مصدره القانون مما يحول دون وقوع هذه المقاصة.

ب- لا يترتب على المقاصة التأثير في تقدير الإيرادات في ميزانية الدولة، لأنّ ما يترتب على هذه المقاصة هو النتيجة نفسها المتمثلة في تحصيل الضريبة وسداد الديون التي على الدولة للمكلف.

ج- فيما يتعلق بإجراءات سداد الدولة لديونها المستحقة للخزينة العامة، فالواقع أنه لا تراعي تلك الإجراءات دائماً، ففي بعض الحالات والتي منها انقضاء الدين المستحق عن طريق اتحاد الذمة والمتمثلة هنا في حالة ما إذا قامت الدولة بشراء بعض السندات العامة، فإنّ الالتزام الذي عليها بقيمة هذه السندات ينقضي، لأنّ الدولة تجمع هنا بين صفتي الدائن والمدين.

تأييداً لهذا الاتجاه وفي سبيل ضمان مصلحة الخزينة العامة في تحصيل دي الضريبة، جاء النص في بعض التشريعات الضريبية على أن تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه المكلف بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه الإدارة الضريبية^٢.

^١ المرجع السابق، ص ٢٦٠. وسرور، أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٩٢ وما بعدها.

^٢ المادة ١١٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/٢٠٠٥. بينما بعض التشريعات الضريبية الأخرى ومنها قانون ضرائب الدخل اليمني خلت من أي إشارة إلى المقاصة في نصوصه. في هذا الاتجاه نفسه جاء النص في تشريعات ضريبية أخرى كالمغرب على أنه إذا طلب أحد المكلفين الخاضعين للضريبة العامة على الدخل وضع ضريبة عنه أو تخفيض مقدارها، جاز للإدارة الضريبية خلال إجراءات بحث الطالب أن تقرر إجراء مقاصة بين المبالغ التي ثبت أنّ للطالب الحق في وضعها عنه، وبين المبالغ التي لا يزال مديناً بها بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد مطرح أو حساب الضرائب المستحقة عليه التي لم يلحقها التقادم.

أُؤيد ما ذهب إليه أغلب الفقه المالي إلى أنَّ المقاصة في الأمور الضريبية غير جائزة إطلاقاً، لأنَّ الضرائب هي مورد سيادة يبين سلطة الدولة وقدرتها على إكراه المكلف هذا من جهة، ومن جهة أخرى، إذا تمَّ اعتماد فكرة المقاصة فإنَّ ذلك سيؤدي إلى الدخول في منازعات قد تؤدي إلى التأخر في دفع الضريبة في الوقت الذي يكون فيه الوضع الاقتصادي لا يسمح بذلك، لذلك فإنَّ الفقه المالي يرى بأنه في هذه الحالة يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً ثمَّ يتظلم ويسترد الضريبة إذا كان هنالك مجال للاسترداد^١.

تاسعاً- **خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به:** التقادم هو مرور مدة زمنية محددة قانوناً يترتب عليها انقضاء الحقوق المالية وأيلولة حقوق الأفراد والشركات والمؤسسات الخاصة إلى خزينة الدولة، وكذلك انقضاء الحقوق المالية بالنسبة للدولة^٢.

يستند التقادم على اعتبارات ترتبط بالمصلحة العامة التي تبنى على أنَّ استقرار الكثير من التعاملات تقوم على فكرة التقادم، التي لا تقوم في الأساس على قرينة الوفاء أكثر من قيامها على وجوب احترام الأوضاع التي استقرت ومضت عليها مدة زمنية للاطمئنان إليها والثقة بها^٣. وفي الديون الضريبية تقوم فكرة التقادم على عدم إرهاب المدين وإثقال كاهله بتراكم الديون الضريبية عليه رغم المنازعة في الالتزام بها والامتناع عن دفعها.

ذلك ينطبق أيضاً على ما يتعلق بالضريبة التي يتعذر بناء فكرة التقادم على تلك القرينة، بالنظر إلى أنَّ الإدارة الضريبية تمسك سجلات منتظمة يثبت فيها تحصيل دين الضريبة من عدمه، ومن ثمَّ فلا محل هنا لافتراض وفاء المكلف بالضريبة، حيث أنَّ تلك السجلات تثبت العكس، وهذا يسوقنا إلى القول بأنَّ الغرض من تقرير فكرة التقادم في المجال الضريبي يهدف في الأساس إلى منع تراكم الديون على المكلف في ظل وجود

^١ الحلاق، محمد، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٨، ص ٩٨.

^٢ انظر في هذا المعنى: البيات، محمد حاتم، وأبو العيال، أيمن، النظرية العامة للالتزام "أحكام الالتزام"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٨، ص ٥٤١.

^٣ السنهوري، عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث "نظرية الالتزام بوجه عام"، المجلد الثاني: انقضاء الالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ١٩٨٤، ص ١١٦٤ وما بعدها.

إهمال من الإدارة الضريبية في المطالبة بدين الضريبة لمدة زمنية معينة، وكذلك إهمال المكلف في المطالبة باسترداد ما حصلته الإدارة الضريبية منه دون وجه حق^١.

نظراً للخصوصية التي تتميز بها الديون الضريبية فإنه يتم النص في كثير من التشريعات الضريبية على أحكام تقادم خاصة بها تختلف عن تلك التي تخضع لها أحكام التقادم المدنية، وذلك نظراً لأن طبيعة الديون الضريبية التي تسقط بمضي مدة زمنية تختلف عن تلك التي تسقط خلالها الديون العادية التي يكون مصدر معظمها الالتزام التعاقدي^٢.

إذا خلت التشريعات ذات العلاقة من أحكام خاصة بالديون الضريبية فإن تنظيمها بالتالي يخضع للقواعد التي ينص عليها القانون المدني، خاصة أن بعض نصوص هذا القانون تشمل أحكام التقادم الخاصة بالديون الضريبية والديون الأخرى التي للخزينة العامة^٣.

تختلف التشريعات في النص على تحديد المدة التي تسقط فيها الديون الضريبية وذلك ما بين مدة تقادم طويلة أو قصيرة الأجل.

من أمثلة التشريعات التي نصت على مدة التقادم القصيرة الأجل: ما تضمنته المادة ٩١/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ التي حددت فيها مدة خمس سنوات يسقط بعدها كقاعدة عامة حق الإدارة الضريبية في المطالبة بدين الضريبة، وتبدأ مدة التقادم من المدة المحددة لتقديم البيان الضريبي من المكلف، إذا كان متهرباً من أداء الضريبة فترفع هذه المدة إلى ست سنوات، كما تضمن نص هذه المادة كذلك في أنه يحق للمكلف طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

^١ خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٥-٢٦٩.

^٢ شرعب، مجدي نبيل محمود، مرجع سابق، ص ٦١.

^٣ خلاف، حسين، مرجع سابق، ص ٢٦٦ وما بعدها.

^٤ قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، متاح على الرابط: <https://manshurat.org>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٥، الساعة ٥ مساءً.

نص المشرع القطري في المادة /٤٠٦/ من القانون المدني رقم /٢٢/ لسنة ٢٠٠٤^١ على تحديد مدة خمس سنوات يسقط فيها حق مطالبة الإدارة الضريبية بالديون الضريبية تالية للسنة التي قدم فيها المكلف البيان الضريبي، إذا لم يقدم البيان ترتفع هذه المدة إلى عشر سنوات تالية للسنة الضريبية التي لما يقدم المكلف عنها البيان. وكذلك يسقط حق المكلف في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعها بدون وجه حق بمضي خمس سنوات.

بالمقابل فإن من أمثلة التشريعات التي نصت على مدة طويلة لسقوط حقوق الدولة من الضرائب والرسوم والأموال العامة ما نص عليه المشرع السوري في المادة /٢٧/ من القانون المالي الأساسي، التي جاء النص فيها على عدم سقوط تلك الحقوق إلا بعد مرور خمس عشرة سنة من تاريخ تبليغ المكلف بالوثيقة المشعرة له بوجوب الدفع^٢، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض السورية بأن جميع الضرائب والرسوم تخضع للتقادم الطويل اعتباراً من تاريخ ترتيبها وتحديدها بصورة نهائية^٣.

ينقطع التقادم المسقط لهذه الحقوق بأي سبب من الأسباب العامة لقطع التقادم: ومن هذه الأسباب تلك التي تنص عليها التشريعات ذات العلاقة، ومنها المطالبة القضائية أو التنبيه أو الحجز أو بطلب الدائن لقبول حقه في تقليس أو في توزيع، أو في أي عمل يقوم فيه الدائن للتمسك بحقه في مرحلة السير في إحدى الدعاوى^٤.
الدعاوى^٤.

^١ للاطلاع على قانون الضريبة على الدخل القطري رقم /٢٤/ لعام ٢٠١٨، المادة /٣٧/ و /٣٩/، متاح على الرابط: <https://gta.gov.qa>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٥، الساعة ٥ مساءً.

^٢ القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ ٢٠٠٦، مكتبة النوري، دمشق، ٢٠١٦، ص ١٤.

^٣ حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم ١٨٩٠ أساس ١٩٨٠/٣١٩٤، ١٩٨٢ مشار إليه في مجلة المحامين السورية، ص ٤١٦، سنة ١٩٨٣.

^٤ محمد، رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دراسة مقارنة، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٣٠١.

كما ينقطع التقادم كذلك بأي سبب من الأسباب الخاصة: التي تنص عليها التشريعات الضريبية والتي منها الملاحقة الفردية كالإحالة إلى لجان الطعن، كما يعد الإنذار أو الإخطار كذلك شروعاً في الملاحقة بشرط أن يتم وفقاً للإجراءات القانونية^١.

تعد أورد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات وكذلك الإحالة إلى لجنة الطعن الضريبي تنبيهات قاطعة للتقادم الضريبي^٢. لابد من الإشارة إلى أن انقطاع التقادم يعني زوال المدة السابقة لسريانه، وبدء مدة جديدة للتقادم، تبدأ من تاريخ زوال سبب الانقطاع. بخلاف وقف التقادم الذي يجمع المدة السابقة للوقف مع المدة اللاحقة، فتكون مدة التقادم التالية لزوال سبب الوقف مكتملة للفترة السابقة.

المطلب الثاني

التزامات الإدارة الضريبية

يقع على عاتق الإدارة الضريبية مجموعة من الالتزامات والواجبات التي عليها القيام بها حتى تكون إدارة سليمة، تسعى إلى تطبيق القانون على أكمل وجه، وهذه الالتزامات تتنوع بين الالتزامات العامة، والالتزامات الخاصة.

الفرع الأول

أهم الالتزامات العامة للإدارة الضريبية

منح المشرع الإدارة الضريبية سلطات متعددة سواء أثناء تحديدها لمطرح الضريبة أو أثناء قيامها بتحصيل دين الضريبة لضمان حقوق الخزينة العامة، وبالنظر إلى حجم هذه السلطات يقف المكلف في وضع غير متكافئ مع هذه الإدارة، وتكون حقوقه التي كفلها له الدستور والقانون أمام خط رفيع من المشروعية وعدم

^١ قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥.

^٢ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٠٣٠ لسنة ٧٣ق، ٢٠٠٨، وكذلك حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم ١٦٠٤ أساس ٧٠٢، ١٩٨٢.

المشروعية^١، من هنا فإنّ الإدارة الضريبية بصفتها إحدى الإدارات العامة في الدولة ملتزمة بما تلتزم به سائر إدارات الدولة من التزامات عامة ومن أهم هذه الالتزامات.

أولاً- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها: ويقصد بذلك عدم انحرف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء أهداف أو أغراض أخرى غير معترف لها بها، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة التزامه عند إصدار قراراتها ولا تتعداه إلى غيره، أما إذا جاء النص خالياً من تحديد الهدف فإنّ على الإدارة الالتزام في قراراتها بتحقيق المصلحة العامة، لا الكيد بأحد المكلفين أو استخدام هذه السلطة بطريقة انتقائية أو عشوائية من دون أي حدود^٢.

ثانياً- التطبيق الصحيح للنصوص القانونية: بوصف الإدارة الضريبية إدارة تنفيذية يجب عليها تطبيق القوانين واللوائح الضريبية تطبيقاً سليماً ودقيقاً، وعليها أيضاً عند إصدار اللوائح والبلاغات المتعلقة بتلك القوانين التزام مبدأ المشروعية القانونية الذي يعني احترام نصوص القانون والدستور وألا تكون متعارضة معها وهو ما يعبر عنه بمبدأ (تدرج القواعد القانونية)، وذلك كيلا يقع المكلف في شرك التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر بالمستقبل؛ وذلك لزيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية ولتقليل النزاعات الضريبية أمام القضاء والتي قد تؤخر مدة تحصيل الضريبة^٣. وعليها عدم العداء مع المكلفين وشرح ثغرات القانون لهم، أو تعليمهم على تقديم الطلب وتقديم المعلومات، وهذه الحالة السائدة حالياً بسبب ضعف الرواتب والحوافز الضريبية.

ثالثاً- احترام الحريات الشخصية للمكلف: فالمكلف فرد من أفراد المجتمع وبالتالي فهو يتمتع بحماية القانون له وكل القوانين والدساتير منذ العهود الأولى تنص على حق الفرد في احترام حريته واحترام حياته الشخصية وأدميته

^١ الحرازي، محمد علي عوض، مرجع سابق، ص ٢٧٤.

^٢ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق.

^٣ العكام، محمد خير، المرجع السابق ذكره.

وبالتالي ينبغي صيانة هذه الحرية والتزام كل السلطات في الدولة بمراعاتها وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك وبناء على القانون وتحت رقابة القضاء.

والإدارة الضريبية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد فهي ملتزمة بمراعاة هذا الحق وبالتطبيق لذلك فإن الإدارة الضريبية عند قيامها بفحص بيان المكلف ينبغي عليها ألا تتطرق مثلاً إلى سلوك المكلف في معيشتة والنفقات التي ينفقها على نفسه وأسرته، أي عليها عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف.

كذلك ينبغي على الإدارة الضريبية احترام وقت المكلف فقد يكون من كبار رجال الأعمال وبالتالي يتعين على الإدارة الضريبية عدم تضييع وقت المكلف في مناقشات وإجراءات قد يغني عنها التطبيق الدقيق للقانون ويتضح ذلك عند قيام الإدارة الضريبية بالاطلاع على الدفاتر التي يلتزم المكلف بإمسакها حيث ينبغي أن يكون ممارسة هذا الحق في أوقات العمل العادية وليس في أوقات خارجية عن هذه المواعيد. بالإضافة إلى تمكين المكلف من الدفاع عن نفسه^١.

الفرع الثاني

أهم الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية

تبين لنا أنه لم يرد ضمن نصوص قوانين الضرائب على الدخل وغيرها من التشريعات الضريبية المختلفة النص بعنوان صريح على التزامات خاصة بالإدارة الضريبية، بالمقابل النص صراحة على التزامات المكلفين، ولذلك فإن التزامات الإدارة الضريبية الآتي ذكرها مستوحاة من ثانيا النصوص.

أولاً- **الالتزام بمراعاة سر المهنة:** الواقع أن هذا الالتزام ليس مقصوراً على الإدارة الضريبية وحدها وإنما هو يعد التزاماً على كل الإدارات العامة في الدولة التي لها صلة بالجمهور والتي بحكم عملها يمكن أن تضطلع على بيانات مهمة وسرية تتعلق ببعض الأفراد، وهذا الالتزام أيضاً منصوص عليه بالنسبة لبعض المهن الحرة

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص ٧٦.

كالمحامين والأطباء وغيرهم، لكن هذا الالتزام في المجال الضريبي له طبيعة خاصة لكونه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأسرار المكلفين المالية التي يحرصون على عدم إطلاع غيرهم عليها^١.

القاعدة العامة هي احترام الإدارة الضريبية لهذا المبدأ الذي يعني استبعاد كل علانية من شأنها أن تعلم الغير بالموقف الضريبي للمكلف، أو بأي معلومات حصلت عليها الإدارة الضريبية عن المكلف، لأن ذلك يتضمن اعتداء على الحياة الخاصة للمكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً، ولكن يجوز للمشرع الخروج عن هذا المبدأ بنص صريح في حالات محددة، كأن ينص القانون على إلزام الإدارة الضريبية بتقديم البيانات الضريبية إلى الغير من دون أن يسمح بذلك المكلف لأن هذا الحق مقرر لمصلحتها. ولتأكيد هذا المبدأ عادة تحظر القوانين الضريبية في غير الحالة السابقة على العاملين في الإدارة الضريبية إفشاء البيانات والوثائق التي يحصلون عليها بحكم مباشرتهم لوظائفها تحت طائلة إحالتهم إلى القضاء. وهنا لابد من التشدد في تنفيذ هذا الالتزام بعد هذا الإفشاء جريمة يجب أن يعاقب عليها بالحبس نظراً لأضراره الفادحة التي يمكن أن تلحق بالمشروعات والأفراد نتيجة هذا الإفشاء^٢.

ثانياً- **عبء الإثبات في بعض الحالات:** هناك بعض الحالات الضريبية التي تتطلب ضرورة الإثبات وعبء الإثبات قد يقع في بعض الحالات على عاتق المكلف، وفي حالات أخرى يقع على عاتق الإدارة الضريبية، ومن هذه الحالات عند عدم اعتدادها بدفاتر المكلف على الرغم من نظاميتها وتوقيعها من محاسب قانوني وتقديرها للضريبة تقديراً جزافياً مقطوعاً^٣.

ثالثاً- **الالتزام بإخطار المكلف:** هذا الالتزام من الالتزامات الطبيعية التي تدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية، حيث من واجبها إخطار المكلف، كإخطاره بعناصر ربط الضريبة وقيمتها، وكذلك الإخطار

^١ المرجع السابق ذكره، الصفحة نفسها.

^٢ العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، مرجع سابق.

^٣ المرجع السابق ذكره.

بمواعيد دفع الضريبة وما إلى ذلك، فالإدارة الضريبية في سورية ملزمة بتبليغ المكلف إخباراً خطياً فردياً، يعد بمنزلة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة^١.

رابعاً- الالتزام برد المبالغ التي حصلتها دون وجه حق: هذا الالتزام من الالتزامات القانونية والمنطقية وذلك لأن الإدارة الضريبية تقوم بتحصيل مبالغ الضريبة من المكلف فإذا ما قامت بتحصيل مبالغ أكثر من المبالغ المقررة، أو أنها حصلت ضريبة تبين قضاءً أنه معفى منها، وجب عليها أن ترد إلى المكلف من تلقاء نفسها كل المبالغ التي حصلتها دون وجه حق وهي المبالغ التي تزيد عما هو مقرر عليه دفعه^٢.

خامساً- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته: في الواقع أنّ هذا الالتزام من الأهمية بمكان حيث يحقق مزايا وفوائد عديدة بالنسبة للمكلف وبالنسبة للإدارة الضريبية؛ فبالنسبة للمكلف يحقق له ميزة التعرف على حقوقه والتزاماته وبالتالي لا يجد صعوبة في التعامل مع الإدارة الضريبية ولا يجد صعوبة في ملئ البيانات الضريبية وإرسالها إلى الإدارة للتعرف على التزاماته قبلها^٣.

حيث لا يمكن مطالبة المكلف بالوفاء بالالتزام معين دون أن يكون لديه العلم الكافي بهذا الالتزام ومتطلباته، لذا ينبغي أن توفر له الإدارة الضريبية المعلومات الخاصة بهذا الالتزام وما يتعلق به من إجراءات، وأن يكون عالماً بالمكان والزمان الذي يتوجب عليه قانوناً الوفاء به، ويرتبط بذلك إحاطة المكلف علماً بأثر الوفاء بالالتزام على ماله وحقه في التظلم أو الاعتراض، ويمكن أن يحاط المكلف بالمعلومات التي يحتاجها عن طريق العديد من الوسائل منها الكتيبات والاتصالات التليفونية، ونشر المعلومات عبر صفحة الإدارة الضريبية على الانترنت واللقاءات المباشرة^٤.

^١ المرجع السابق ذكره.

^٢ سعد، محي محمد، الإطار القانوني بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

^٣ بسطا، رايح رتيب، مرجع سابق، ص ١٥٦.

^٤ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ط ١، مرجع سابق، ص ٨٤ وما بعدها.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يحقق مزايا عديدة؛ لأنه يبسط إجراءات التعامل مع المكلفين، ويؤدي إلى تلافي الكثير من المشكلات التي تنشأ من جراء عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم، ومن هنا يمكن أن تجد الإدارة الضريبية السهولة في مباشرة مهامها. كما يعد هذا الالتزام من المهام الرئيسة لمديريات الاستعلام الضريبي.

وهذا الالتزام يتبعه عدة التزامات أهمها: وضوح القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب، وأن تقوم الإدارة بإعلام المكلفين بها قبل تطبيقها عليهم، وكذلك ينبغي أن تحيطهم علماً بكل التعليمات والتفسيرات التي تقوم بإصدارها، وكذلك ينبغي على الإدارة الضريبية أن تصدر نشرات دورية لتوعية المكلفين بواجباتهم الضريبية وتحثهم على هذا الواجب بالوسائل التي تخفف من وطأة العبء النفسي للضريبة والشعور بثقلها لدى المكلفين^١.

^١ بسطا، رابع رتيب، مرجع سابق، ص ١٥٧ وما بعدها.

المبحث الثاني

مشكلات المتعاملين مع الإدارة الضريبية

ينصرف لفظ المكلف بوجه عام إلى دافع الضريبة، أي الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد، وما يترتب عليه من حصوله على الأرباح جراء ممارسته لهذا النشاط. والمكلفون باعتبارهم متعاملين مع الإدارة الضريبية تواجههم مشكلات عديدة ومتجددة من حين لآخر، ومنها على سبيل المثال: عدم وجود معلومات كافية تساعد على معرفة حقوقهم والتزاماتهم، عدم وجود جهات تساعد قبل وأبعد المحاسبة الضريبية للرد على استفساراتهم، اختلاف المعاملة الضريبية في التحاسب الضريبي لأنشطة مماثلة من مديرية لأخرى بل وداخل المديرية الواحدة من مراقب دخل لآخر، عدم وجود أساس موحد لفرض وربط الضريبة بين كافة وحدات الإدارة الضريبية وبين الإدارة الضريبية ولجان الطعن والخبراء الحسابيين بوزارة العدل والقضاء بدرجاته المختلفة.

يلاحظ أنّ القانون الضريبي يحمل المكلفين أعباء إدارية كثيرة نظراً لضعف الإدارة الضريبية، حيث يلزمهم بتقديم عدد كبير من الوثائق والأوراق والمستندات، وذلك للقلة العددية في الإدارة الضريبية، ومن ثم يتأخر الفحص ويتحمل المكلفون عبء الاحتفاظ بهذه المستندات حتى يتم فحصه قبل سنة التقادم، ومما يزيد العبء عبئاً تجاهل الإدارة الضريبية لهذه المستندات رغم صحتها، ومثل هذه المشكلات وغيرها تتسبب في وجود فجوة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتعمق هذه الفجوة بقلّة الثقة بينهما ثم انعدامها. خاصة مع اعتياد الإدارة الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية والمستندات المؤيدة لها، وأهمها الفواتير الضريبية وبالتالي إحجام المكلفين عن إمساك الدفاتر وإصدار الفواتير والامتناع عن تقديم البيان الضريبي الصادق، ومن ثم يسقط المكلف في دائرة التهرب الضريبي ويصبح محلاً للمساءلة الجزائية.

وحيث إنّ المكلف ملتزم قانوناً بإمساك الدفاتر التجارية، كما أنه ملتزم بإصدار الفواتير الضريبية، كما أنه ملتزم بتقديم البيان الضريبي الذي يخضع للفحص من قبل الإدارة الضريبية، وهذا الفحص قد يسفر عن قبول

هذا البيان الضريبي، وما يرتبط به من دفاتر وفواتير استند إليها، كما قد يسفر الفحص عن رفض هذا البيان الضريبي ومحاسبة المكلف بأسلوب التقدير، بل ومتابعة المكلف جزائياً.

في ضوء ما سبق، كانت الدفاتر التجارية التي يلتزم المكلف بإمساكها، والفواتير الضريبية التي يلتزمون بإصدارها، والبيانات الضريبية التي يلتزمون بتقديمها إلى الإدارة الضريبية، تمثل مشكلات عميقة تحتاج إلى سبر غورها وتقديم حلول لها، نظراً لما تمثله من أهمية كبرى للمكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء.

المطلب الأول

مشكلة البيان الضريبي

تختلف الأنظمة الضريبية في مختلف دول العالم في طرق تحديد مطرح الضريبة، فمنها ما يأخذ بالمظاهر الخارجية للمكلف، وتفرض الضريبة طبقاً لهذا الأسلوب على أساس مجموعة من العلامات الخارجية التي تعبّر عن المظهر العام للمكلف، وبالتالي تعطي فكرة عن درجة يساره ومعرفة قيمة الدخل الخاضع للضريبة، فيمكن مثلاً الاستدلال بعدد الخدم أو عدد السيارات أو القيمة الإيجارية للمسكن، كما يمكن تحديد مقدار الربح للنشاط التجاري والصناعي عن طريق الاستدلال بالمظهر الخارجي العام للمحل وعدد عماله.

ومنها ما يستند إلى ما يقدمه المكلف الخاضع للضريبة من بيانات ومعلومات في بيانه الضريبي، وقد أخذ المشرع السوري بنظام البيان المقدم من المكلف المتضمن كافة المعلومات التي تؤدي إلى تحديد أرباحه أو خسائره السنوية، ثم يتركه للإدارة الضريبية للتحقق من هذا البيان الضريبي، ومن ثمّ الأخذ به أو عدم الاعتداد به.

تزايدت أهمية البيان الضريبي في تحديد مطرح الضريبة في ظل اعتماد الإدارة الضريبية نظام الربط الذاتي وإلزام المكلف الخاضع للضريبة بتقديم البيان الضريبي عن كل سنة ضريبية وتضمينه معلومات معينة

باعتباره أساس الربط، ونص القانون على غرامات وعقوبات مالية وجنائية في حال عدم التزام المكلف بتقديم هذا البيان طبقاً للقواعد القانونية^١.

يمثل البيان الضريبي أحدث ما وصل إليه فكر المشرع الضريبي وهو يبحث عن النظام الذي يقيم فيه العدل بين المكلفين ويحقق الصالح العام، ورغم ذلك فإنه لم يسلم من النقد فقد وصفه ستيوارث ميل بقوله: "إنه ميزة لمن لا ضمير له، وغرامة توقع على من يؤدي الضريبة بصدق وأمانة"^٢.

الفرع الأول

ماهية البيان الضريبي

يعد البيان الضريبي أول إجراء في تحديد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتكاد معظم الدول تقرر ذلك في نظمها الضريبية، وتعدده الأساس في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، فعن طريقه يتحقق الضمان المالي الدوري للدولة، وفي نفس الوقت الضمان المستندي للمكلف باعتباره التزم عليه، فهو بمثابة الميزان الحسابي لقياس مدى العلاقة بين طرفي النظام الضريبي، فكلما كان البيان الضريبي مطابقاً للحقيقة كلما كانت الضريبة عادلة والثقة متبادلة.

حرص المشرع على ضرورة تقديم هذا البيان من المكلف لتحقيق ضمانات قانونية له تجاه الإدارة الضريبية منعاً من تعسفها في إساءة استعمالها سلطتها، بل تقييداً لسلطتها في حالة تقديمه بصورة صحيحة، ويترتب على تقديمه عدة آثار لكلا الطرفين.

أولاً- مفهوم البيان الضريبي: يُعرّف البيان الضريبي بأنه: "بيان مكتوب يتعهد به المكلف الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك"^٣.

^١ الخولى، مجدي محمد على، جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي وآثارها السلبية على الإصلاح الاقتصادي، المؤتمر الضريبي الأول "الضريبة والقرن الواحد والعشرين" وزارة المالية، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٤٣٥.

^٢ عطا، محمد حامد، التعامل مع مصلحة الضرائب، ط ٢، بدون ناشر، ١٩٩٧، ص ٢٥٨.

كما عرفه البعض بأنه: "اعتراف كتابي يقوم المكلف قانوناً بتقديمه، حيث يوضح فيه نتيجة نشاطه خلال الفترة التي زاول فيها هذا النشاط والتي قد تصل إلى اثني عشر شهراً ميلادياً، كما قد تقل عن ذلك مثلما الحال عند بدء النشاط أو التوقف الفعلي عن مزاوله النشاط".

بناءً على ما تقدم، أرى بأنّ البيان الضريبي هو النموذج الذي يتقدم به المكلف في الميعاد القانوني، ويبين فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال اثني عشر شهراً ويكون قد استوفى الشكل القانوني، ويختلف هذا النموذج باعتباره ورقة عن جميع الأوراق التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية باعتباره اعتراف من المكلف ليكون الأساس الذي يبني عليه تقدير إيراداته وأرباحه بحيث يكون أقرب إلى الحقيقة قدر الاستطاعة، إضافة إلى أنه يقدم عن مدة معينة لتعلقه بمبدأ سنوية الضريبة.

وقد أحالت المادة /١٣/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على وزير المالية بإصدار نموذج البيان الضريبي.

ثانياً- **شروط صحة البيان الضريبي:** حتى ينتج البيان الضريب أثره في ربط الضريبة، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

١- أن يقدم من ذي صفة: أن يكون موقعاً عليه من الشخص الذي نص قانون الضريبة على إلزامه بتقديمه، أو من ينوب عنه قانوناً كالولي أو الوصي أو القيم إذا كان المكلف قاصراً أو محجوراً عليه^٢، وأن يكون البيان الضريبي موقعاً عليه من محاسب مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية^٣. واعتماد البيان الضريبي من أحد المحاسبين المقيدين في سجل المحاسبين يعد إقراراً بأنّ البيان الضريبي بما تضمنه من ربح وخسارة معد وفقاً لأحكام القانون.

^١ صديق، رمضان، قانون الضريبة على الدخل، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٤١٠.

^٢ وفا، عبد الباسط، مرجع سابق، ص ٩.

^٣ المادة /١٧/ ف /أ/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

مما يجدر الإشارة إليه أنّ نص المادة ٦/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والخاصة بإمساك دفاتر ذات حسابات منتظمة لم يأت ذكر إلزام المكلف باعتماد حساباته من محاسب قانوني "حساباته وليس بيانه الضريبي" وبالتالي فما جدوى توقيع المحاسب على البيان الضريبي إذا كان لم يوقع على الحسابات أو الدفاتر التي يستند إليها البيان الضريبي.

٢ - أن يقدم البيان الضريبي في الميعاد القانوني: إنّ موعد تقديم البيان الضريبي في التشريع الضريبي السوري هي:

أ- ضريبة الأرباح الحقيقية^١:

- لغاية ٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

- لغاية ٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

ويجوز لوزارة المالية في حالات استثنائية أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.

ب- بيان التصفية أو التنازل أو الدمج: يترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً لذلك إلى الدوائر المالية خلال ٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل^٢.

ج- ضريبة الدخل المقطوع^٣:

يتعين على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع تقديم البيان الضريبي خلال ٣٠/ يوماً تلي تاريخ الحالات الآتية:

- البدء بممارسة مهنة أو حرفة خاضعة للضريبة.

^١ المادة ٢/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، دار الصفدي، دمشق، ٢٠١٦، ص ٤.

^٢ المادة ١٥/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٣ المادة ١٧/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.

- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء.

- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

وبعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف (توقف بإرادة المكلف).

د- ضريبة الرواتب والأجور:

الدورة الأولى: عن الفترة الممتدة من ١/١ ولغاية ٦/٣٠، وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه

الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥.

الدورة الثانية: عن الفترة الممتدة بين ٧/١ ولغاية ١٢/٣١ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه

الدورة خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية.

هـ- المنشآت السياحية: يتوجب على مستثمري المنشآت تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشآتهم

ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم^١.

و- ضريبة البيوع العقارية: يلتزم الأشخاص الخاضعون لأحكام قانون الضريبة على البيوع العقارية بالتصريح عن

مبيعاتهم خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ البيع^٢.

ز- تكليف المتعهدين والمقاولين السوريين: يجب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة

والخاصة تقديم بيان للدوائر المالية يتضمن: اسم الشركة الأجنبية، رقم وتاريخ العقد، المبلغ المسدد، تاريخ

التسديد، الجهة المتعاقدة مع صورة عن العقد.

^١ المادة ٧/ من المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

^٢ المادة ٦/ ف /أ/ من قانون ضريبة البيوع العقارية رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١.

ح- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة: يتوجب على الشركات والمؤسسات ذات الشخصية الاعتبارية أن تستوفي الضريبة المفروضة على أسناد الدين والقروض وغيرها والمحدد دخلها مقدماً وتؤديها إلى الخزينة على أربعة أقساط متساوية خلال الأيام الأولى من شهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني. كما وتستوفي الضريبة عن جوائز السحب وجائزة التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز^١.

٣- أن يقدم البيان الضريبي إلى المديرية المختصة: فإذا قدم البيان الضريبي في الميعاد إلى مديرية ضرائب غير مختصة، ثم تسلمته المديرية المختصة بعد فوات المواعيد المقررة لتقديم هذا البيان، هل يخضع المكلف في هذه الحالة للجزاء الجزائي والمالي والربط بطريق التقدير أم لا؟

يرى البعض أنّ هذا المكلف يعد كأنه لم يقدم البيان الضريبي في المواعيد القانونية فيطبق عليه الجزاءات المقررة في هذا الشأن، فقد نص المشرع صراحة على ضرورة تقديم البيان إلى مديرية الضرائب المختصة، ومن ثم لا يجوز الاحتجاج بأن الإدارة الضريبية وحدة واحدة وأنّ ما يقدم إلى إحدى مديرياتها كأنه قدمه إلى المديرية المختصة، لأنّ ذلك يتناقض مع صريح النص.

في حين يرى البعض الآخر أنّ الرأي السابق ينطوي على تزمّت في تفسير القانون وانعدام المرونة في تطبيق أحكامه، إذ لا يسوغ اتخاذ أي إجراء ضد منشأة تقدمت ببيانها في المواعيد القانونية لمجرد أنها وقعت بخطأ تم بحسن نية يتصل بتقديم البيان الضريبي لمديرية غير مختصة، ولذا فإنّ أشاطر الاستاذ عبد الباسط وفا في هذا الصدد من أنّ اعتبار البيان الضريبي المقدم بالمخالفة لقواعد الاختصاص المحلي للمديريات كأن لم يقدم أصلاً، ينطوي على مخالفة لقواعد التفسير الغائي للنصوص، فالنص على ضرورة تقديم البيان إلى المديرية المختصة قصد به حث المكلفين على ضرورة التحري عن المديرية المختصة بمحاسبتهم تيسيراً لمهام الإدارة الضريبية وسرعة الربط.

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على شبكة الانترنت، <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الدخول ٢٠٢١/٥/٥، الساعة ٥ مساءً.

أما إذا أخطأ المكلف في تحديد المديرية المختصة وقام بتقديم بيانه الضريبي في المواعيد القانونية إلى مديرية غير مختصة فلا يتصور معاملته مثل من لم يقدم البيان الضريبي أصلاً من حيث الجزاء المالي أو الجنائي أو من حيث الربط بطريق التقدير، فالجزاء المالي والجنائي محدد لمن لم يقدم البيان الضريبي في مواعيده القانونية والربط بطريقة التقدير لا تلجأ إليه الإدارة الضريبية إلا إذا تعذر عليها معرفة الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع البيان الضريبي، فالربط ينبغي أن يطابق الواقع، هذا الواقع يثبت بطريق أصلي هو البيان الضريبي إذا قبلته الإدارة الضريبية.

فضلاً عما سبق فإنّ الرأي السابق يفضي إلى تمييز غير مبرر بين المكلفين الذين يقدمون بياناتهم الضريبية إلى المديرية غير المختصة، فمن المتصور أن تحيل تلك المديرية البيان الضريبي إلى المديرية المختصة ويصل قبل انتهاء الميعاد، كما أنه من المحتمل وصوله بعد الميعاد المحدد لتقديم البيان الضريبي، وهنا لنا ان نتساءل عن المبرر الذي يمكن الاستناد إليه في التفرقة بين مكلفين ارتكبوا ذات المخالفة ومع ذلك نستثني طائفة منهم لمجرد اتخاذ بعض المديرية غير المختصة إجراءات إحالة الإقرارات التي ترد إليها بسرعة^١.

٤ - - ضرورة صحة المعلومات الواردة في البيان الضريبي: فالأصل أنّ البينة على من ادعى خلافاً للظاهر، بمعنى أن تربط الضريبة على أساس الأرباح أو الإيرادات الواردة في البيان الضريبي طالما كانت صحيحة، ولكن إذا ثبت للإدارة الضريبية عدم صحة معلومات البيان الضريبي أو عدم أمانتها أو عدم أمانة الدفاتر التي يستند إليها، كان لها حق تصحيح البيان الضريبي أو تعديله فضلاً عن عدم الاعتداد به وتحديد الأرباح أو الإيرادات بطريق التقدير، مع عدم الإخلال بحق الإدارة الضريبية في توقيع الجزاءات على المكلف إذا توافرت شروط تطبيقها طالما خالف البيان الضريبي الحقيقة سواء بصورة عفوية، أو باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية^٢.

^١ وفا، عبد الباسط، مرجع سابق، ص ١٠ وما بعدها.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ٢٣.

٥- وجوب تحرير البيان الضريبي باللغة العربية: قوانين الضرائب لم تنص على هذا الشرط لكنه شرط عام، لأن لغة الدولة هي اللغة العربية طبقاً للدستور الذي نص على أن اللغة العربية هي اللغة الرسمية للدولة^١ وبالتالي فإن جميع المحررات والوثائق التي تكون بين الأفراد والمؤسسات الهيئات العامة والخاصة يجب أن تكون باللغة العربية.

٦- أن يقدم البيان الضريبي على النموذج الذي يحدده وزير المالية: حيث نصت المادة /١٣/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في الفقرة /ب/ على أنه "يصدر وزير المالية نموذج البيان الضريبي.."، ومعنى هذا أنه ليس باستطاعة المكلف أن يقدم البيان الضريبي إلا على النموذج الذي يصدره وزير المالية، وهذا يوضح أهمية هذه النماذج.

الفرع الثاني

الآثار القانونية للبيان الضريبي

يترتب على تقديم البيان الضريبي الصحيح مجموعة من الآثار التي تحمي المكلف، كما يترتب على تقديم بيان ضريبي غير صحيح أعمال الحماية التي قررها المشرع تجزئاً لهذا الفعل.

أولاً- نتائج البيان الضريبي الصحيح:

إنّ البيان الضريبي إذا ما استوفى شروطه وتمّ تقديمه إلى المديرية المختصة في الميعاد القانوني فإنه يترتب عليه مجموعة من النتائج المهمة، وهي:

١- التزام الإدارة الضريبية بقبول البيان الضريبي على مسؤولية المكلف، لهذا يعد البيان الضريبي ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني، بحيث تسد الضريبة من واقع هذا البيان الضريبي، وذلك إعمالاً لنظام الربط الذاتي الذي يتبناه المشرع، والذي يقوم على أنّ المكلف هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه.

^١ المادة /٤/ من الدستور السوري رقم /٢٧/ لعام ٢٠١٢.

٢- اعتبار البيانات التي لم تدخل عينة الفحص نهائية، إذ لا يتم فحص جميع البيانات الضريبية المقدمة من المكلفين وإنما يتم اختيار عينة منها (بالنسبة للدول التي تأخذ بنظام الفحص بالعينة).

٣- تقديم البيان الضريبي ينقل عبء الإثبات على الإدارة الضريبية، بحيث يتعين عليها تقديم الأدلة التي تبرر لها تصحيح البيان الضريبي أو تعديله أو عدم الاعتداد به، بعكس الحال عندما لا يقدم المكلف البيان الضريبي فيتم الربط بناء على تقدير الإدارة الضريبية، ويقع عبء إثبات ما يناقض ربطها على المكلف^١.

وبالتالي هناك آثار مهمة على تقديم المكلف للبيان الضريبي في الميعاد، حيث لم يعد مجرد ورقة يقدمها المكلف سنوياً إلى مديرية الضرائب المختصة مصحوبة بالضريبة التي يقدرها تاركاً مصيرها بيد مراقب الدخل ليقرر حين يأتي وقت فحصها ولو بعد سنوات، ما إذا كان البيان الضريبي صحيحاً أم يجب تعديله أو العدول عنه نهائياً وتقدير الضريبة بمعرفته.

لذا فإنه في سبيل تحديد دين الضريبة فإن الإدارة الضريبية تقوم بالربط الأصلي على إيرادات المكلف، ومن ثم يتعين التمييز بين حالتين للربط الأصلي للضريبة:

أ- الربط المؤسس على البيان الضريبي: هو يحدث إذا قبلت الإدارة الضريبية بيان المكلف بحالته ولم تجر تصحيحاً أو تعديلاً عليه في هذه الحالة يعد البيان الضريبي ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني، بحيث تسد الضريبة من واقع هذا البيان الضريبي، وذلك إعمالاً لنظام الربط الذاتي الذي يتبناه المشرع، وهو ربط أولي يقتصر دور الإدارة الضريبية على مراجعته للتأكد من صحته ويتحول هذا الربط الأولي الذي ينطوي عليه البيان الضريبي إلى ربط نهائي للضريبة في تلك الحالة، ويتم سداد الضريبة على هذا الأساس^٢.

أما إذا ما قبلت الإدارة الضريبية بيان المكلف، ولكن قامت بتعديل الربط من واقع المعلومات الواردة بالبيان والمستندات المؤيدة له، في هذه الحالة يتعين إخطار المكلف بذلك الذي يعد بمثابة تكليف مؤقت، فإن

^١ وفاء، عبد الباسط، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٧ وما بعدها.

^٢ المادة ٢٥/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

قبله أصبح الربط نهائياً وإلا كان له الطعن فيه أمام لجنة الطعن خلال (٣٠) يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخطار^١.

ب- الربط المؤسس على تقدير الإدارة الضريبية: تقوم الإدارة الضريبية بربط تقديري في الحالات الآتية: حالة عدم تقديم المكلف للبيان الضريبي، حالة عدم تقديم المكلف للمعلومات والمستندات المؤيدة للبيان الضريبي، حالة توفر مستندات لدى الإدارة الضريبية تثبت عدم مطابقة البيان الضريبي للحقيقة.

هنا يتعين التفرقة بين ثلاث فروض:

(١) إذا وافق المكلف على التقدير الذي أخطرته به الإدارة الضريبية؛ تربط الإدارة الضريبية على مقتضاه، ويكون الربط غير قابل للطعن، كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

(٢) إذا لم يقر المكلف بالطعن في الميعاد على ما أجرته الإدارة الضريبية من تقدير؛ يجري حكم الفرض السابق بحيث يصبح الربط نهائياً وغير قابل للطعن.

(٣) إذا لم يوافق المكلف على التقدير؛ كان له الطعن خلال (٣٠) يوماً أمام لجنة الطعن، لتبدأ معها دورة الطعن إدارياً ثم قضائياً.

يلاحظ أنّ التقدير من جانب الإدارة الضريبية في هذه الحالة لا يعدو أن يكون أسلوباً من أساليب تحديد الربح ومن ثمّ يجب عدم النظر إلى هذا الأسلوب على أنه جزاء يوقع على المكلف، ولذلك يتم هذا التقدير باتّباع وسائل علمية وعملية فلا يعتمد على التخمين أو الافتراض، كما لا يأخذ بقياس أرباح المكلف من سنة معينة كأساس لتحديد أرباحه في سنة أخرى، مما يبعد عن هذه الطريقة مظنة التقدير الجزافي التي يصف بها البعض هذا الأسلوب في تحديد الأرباح^٢.

^١ المادتين ٢٧-٢٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٢ صديق، رمضان، قانون لضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٢٦ وما بعدها.

وبما أنّ ربط الضريبة بناء على البيان الضريبي المقدم من المكلف يرتبط بنظام الربط الذاتي الذي يقوم على أنّ المكلف يحدد بنفسه دين الضريبة المستحق على أرباحه بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب، ويقوم هذا النظام على حقيقة مؤداها أنّ المكلف وحده أقدر على أن يحدد حقيقة أرباحه والتزاماته الضريبية، وأنّ الإدارة الضريبية يقتصر دورها على المراجعة لما يقر به المكلف في بيانه الضريبي والحكم على صحة ما جاء به من خلال مؤشرات علمية وأسس موضوعية.

ونظام الربط الذاتي في ضرائب الدخل يفرض على المكلفين ثلاثة التزامات مبدئية هي: التسجيل، وتقديم البيان الضريبي في الميعاد القانوني، الدقة في البيان الضريبي، دفع المستحقات الضريبية طوعاً وفي الميعاد المحدد، وعندما يؤدي المكلفون هذه الالتزامات فإنهم ينفذون الواجب الضريبي المفروض عليهم، وعندما لا يؤدي المكلفون الالتزامات المفروضة عليهم فإنه ينتج عن ذلك فجوة الضرائب، والتي تعني أنّ هناك قدر من الضرائب لم تدفع طوعاً وفي الميعاد القانوني من المكلفين وأنّ الإدارة الضريبية تحاول جمعها وتحصيلها بما لديها من حقوق وسلطات.

يرتبط نظام الربط الذاتي باتباع أسلوب الفحص بالعينة، والبعد عن أسلوب الفحص الشامل للبيانات الضريبية، وهنا يثار التساؤل عما إذا كان نظام الربط الذاتي للضريبة وأسلوب الفحص بالعينة يحققان فرضية العدالة في توزيع العبء الضريبي وفقاً للمقدرة التكاليفية للمكلفين؟ للإجابة على هذا التساؤل لابد وأن نقر بحقيقة واقعية، ألا وهي أننا لسنا في المدينة الفاضلة، حيث يشعر جميع المواطنين بأهمية الضريبة ودورها في تنمية المجتمع، وأنّ الضريبة فرض وواجب يجب أن يؤديه كل مواطن من منطلق ولاءه وانتمائه لهذا الوطن دون جبر أو إكراه، بينما نجد أنّ معظم المكلفين في معظم دول العالم يحاولون جاهدين أن يتجنبوا دفع الضريبة سواء بطرق مشروعة أو غير مشروعة.

الحقيقة تحتم أن يكون لدى الإدارة الضريبية طرق وأساليب لمراقبة بيانات المكلفين، والتي تستطيع من خلالها أن تتحقق من صحة ما جاء ببيانات المكلفين، وفي ذات الوقت يستشعر المكلف أنّ بيانه الضريبي سوف يكون

تحت المراجعة والمراقبة، فيتوخى الدقة والحذر عند إعداده للبيان الضريبي الخاص به، ومن أهم هذه الطرق أن يتوافر لدى الإدارة الضريبية قاعدة بيانات عن معاملات وثروات المكلفين، والتي من خلالها تستطيع أن تضع نظاماً إلكترونياً يمكن من خلاله أن يتنبأ بما سوف يكون عليه بيانات المكلفين، بحيث إنه إذا تقدم المكلف ببيانه الضريبي بعيداً عما تتبئ به النظام فيكون هذا هو أحد معايير اختياره ضمن عينة الفحص.

ومن ثم فإنّ نظام الربط الذاتي قد يفتقر إلى مقومات نجاحه في الدول النامية؛ لعدم توافر قاعدة بيانات لدى الإدارة الضريبية تمكنها من التحقق من صحة ما ورد ببيانات المكلفين^١، كما أنّ نظام الفحص بالعينة المطبق في بعض الدول النامية ومنها مصر والذي جاء شاملاً لكل البيانات الضريبية التي تقدم بها المكلفين، قد تجاهل عدداً من الحقائق التي تعاني منها الدول النامية:

- أنّ نسبة البيانات الضريبية المستندة إلى دفاتر ومستندات -وهي جوهر نظام الفحص بالعينة- قليلة جداً نسبة إلى مجموع البيانات السنوية التي يقدمها المكلفون سنوياً.

- إنّ هناك عدداً من البيانات الضريبية السنوية يجب أن تخرج من نظام الفحص بالعينة -كالبيانات الضريبية التي يقدمها المكلفون لأول مرة أو التي تكشف عن خسائر أو التي تتعلق بتغيير في الشكل القانوني أو النشاط أو غيره من الاختلافات الجوهرية التي تتطلب فحصها فعلياً بعيداً عن العينة.

- إنّ نظام الفحص بالعينة يتطلب لتطبيقه على نحو شامل أن تمضي فترة من الزمن لكي يتعود عليه كل من المكلف والإدارة الضريبية؛ ولهذه الأسباب أرى بأن يكون نظام الفحص بالعينة في بداية تطبيقه جوازي للإدارة الضريبية وأن يطبق في مرحلته الأولى على بيانات ضريبية معينة لضمان نجاحه على الأقل. خاصةً إذا ما روعي في الاعتبار طبيعة المجتمع الضريبي وتباين واختلاف درجات الوعي الضريبي للمكلفين، فضلاً عن إجماع كثير من المكلفين عن ذكر أرقام أعمالهم الحقيقية خشية دفع ضريبة أكثر.

^١ محمد، السيد إمام أحمد، العدالة واليقين وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي العلمي الرابع "دور التجاربيين في تنمية الاقتصاد المصري بعد ثورة ٢٥ يناير"، ٢٠١٢، جامعة فاروس، الاسكندرية، ص ١٨٥.

ثانياً - الحماية القانونية للبيان الضريبي:

يخضع البيان الضريبي لرقابة الإدارة الضريبية ومراجعتها، حيث يتم فحصه بمعرفتها للتحقق من صحة ما ورد به، وادخال ما تراه من تعديلات عليه وذلك طبقاً لوجهة النظر التي انتهت إليها، أو تستبعده كلياً وتعتمد على التقدير الجزافي، لذا يعد البيان الضريبي بداية لمراحل العمل الضريبي خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة، حيث يتخذ كنقطة بداية لمراحل الفحص الضريبي.

فبعد انتهاء المواعيد المحددة لتلقي البيانات الضريبية تبدأ عملية الفحص لهذه البيانات وما جاء بها، وطلب إيضاحات شفوية ومكتوبة من مقدمها، وعمل التحريات اللازمة، واتخاذ كافة الإجراءات التي حددها القانون لمراقب الدخل للتحقق من صحة البيان الضريبي، وينتهي الفحص إما إلى الموافقة على صحة ما ورد به، أو استبعاد البيان الضريبي كلياً وتقدير المطرح الضريبي استناداً لبيانات أخرى لقياس الدخل بطريقة التقدير.

ولما كان البيان الضريبي هو الأداة التي استعان بها المشرع الضريبي لتحديد أرباح المكلفين الخاضعين للضريبة، فقد حرص المشرع على أن يوفر لهذه الأداة الحماية القانونية، وأن يصبغ على هذه الوسيلة الدقة، بحيث تؤدي إلى تحقق الهدف من اتباعها، فضلاً عن منحه للإدارة الضريبية سلطة التحقق من ذلك عن طريق فحص هذه البيانات الضريبية.

تتمثل الحماية القانونية للبيان الضريبي وفقاً لما يأتي:

١- جريمة الامتناع عن تقديم البيان الضريبي: في الأنظمة الضريبية الحديثة هناك التزاماً ضرورياً يتعين على المكلف القيام به، وهو تقديم بيانه الضريبي، وهو التزام ذو شقين: فهو بصفة رئيسية يلزم المكلف بأن يقوم به، وبعد ذلك يلزمه أيضاً بأن يطلع الإدارة الضريبية على دخله وأرباحه وعملياته التي يقوم بها، وبصفة تكميلية فهو ملزم بأن يقدم للإدارة الضريبية الوسائل اللازمة لرقابة مدى صحة وسلامة بيانه الضريبي.

إذاً هذا الالتزام الذي يقع على عاتق المكلف يمكن أن نسميه التزاماً إدارياً، حيث يكون المكلف ملتزماً به قبل الإدارة الضريبية، ذلك أنّ العلاقة القائمة بينهما تعطي مكاناً لمساع كثيرة ينبغي على الأفراد القيام بها قبل الإدارة

الضريبية ومن أهم هذه المساعي أو الإجراءات هو البيان الضريبي^١ باعتباره من أهم وثائق المكلف التي تقدم للإدارة الضريبية ويمثل تقديراً منه لأرباحه.

والالتزام بتقديم البيان الضريبي يستتبعه التزام آخر وهو ضرورة تقديمه في فترة محددة من السنة، وبالتالي يتحدد الركن المادي لجريمة الامتناع عن تقديم البيان الضريبي باتخاذ المكلف موقفاً سلبياً يتمثل في الامتناع عن تقديم البيان الضريبي خلال المواعيد القانونية التي حددها المشرع.

وجريمة الامتناع عن تقديم البيان الضريبي من الجرائم العمدية التي يكتفى فيها بتوافر القصد الجرمي العلم، الذي يتحقق بمجرد وقوع فعل الامتناع عن تقديم البيان الضريبي في ميعاده القانوني عن علم وإرادة، فيجب أن يعلم المكلف بالواجب الذي يفرضه عليه القانون وهو تقديم البيان الضريبي عن نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة سواء ربح أو خسارة خلال المواعيد القانونية واتجاه إرادته إلى فعل الامتناع^٢.

وقد عاقب المشرع الضريبي السوري على هذه الجريمة وذلك بأنه إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن الميعاد القانوني البيان الضريبي يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام قانون ضريبة الدخل فإن لم يمثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها (٢٠%) منها لعدم تقديم البيان، تخفض هذه الغرامة إلى (١٠%) إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حالة تقديم البيان الضريبي بعد المدة القانونية وقبل تبليغه الإنذار^٣.

^١ بسطا، رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٥٥.

^٢ برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة حلوان، القاهرة، ٢٠١٣، ص ١١٥.

^٣ انظر المادة ١٨/ ف/أ/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- جريمة تقديم بيان ضريبي غير صحيح: يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بقيام المكلف بعمل إيجابي يتمثل في إدراج قيمة الضريبة في البيان الضريبي بأقل من قيمتها الحقيقية التي تقدر نهائياً، أما الركن المعنوي لهذه الجريمة فيتمثل في توافر نية المتهم في التهرب من مبلغ الضريبة المستحقة عليه بأفعاله^١.

عاقب المشرع الضريبي السوري على هذه الجريمة بأنه إذا ثبت للدوائر المالية عدم شمول البيان الضريبي لبعض نشاطات المكلف فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم، وإذا لم يبرز المكلف تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، يبلغ إنذاراً بالامتنال فإن لم يمتثل خلال (١٥) يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور؛ تقدر الدوائر المالية أرباح المكلف مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوفرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل (٥٠%) من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف على أن يتم إثبات الامتنال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود^٢.

٣- جريمة اعتماد المحاسب للبيان الضريبي بما يخالف الحقيقة: يتحقق الركن المادي في هذه الجريمة بإحدى الوسيلتين: (الأولى) بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تقصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها، ومثال ذلك إخفاء بعض العمليات كالبيع أو الشراء وعدم إدراجها أصلاً في البيان الضريبي وفي الوثائق والمستندات التي اعتمدها. (الثانية) وهي تشترك مع الحالة السابقة في توافر علم المحاسب ببعض الوقائع أثناء تأدية مهمته وإخفاء تلك الوقائع عن الإدارة الضريبية، إلا أنها تختلف عنها في أن الإخفاء يقع على وقائع تتعلق بالتعديل والتغيير في الدفاتر أو السجلات أو الحسابات، أي بذكر تلك الوقائع ولكن على غير حقيقتها، في حين أن الوسيلة الأولى تتمثل في إخفاء الوقائع كلية وعدم ذكرها بالبيان الضريبي والمستندات المؤيدة له، وأوضح مثال لهذه الحالة هي التي يمسك فيها المكلف دفاتر حقيقية وأخرى غير حقيقية ويقدم البيان الضريبي مستنداً إلى

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص ١١٧.

^٢ انظر المادة /١٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الدفاتر غير الحقيقية، ويتم اعتماد البيان الضريبي من المحاسب مع علمه بهذا التعديل في الحجم الحقيقي للإيرادات دون أن يفصح عن ذلك^١.

وجريمة المحاسب جريمة عمدية يجب توافر القصد الجرمي العام لدى المحاسب الذي يتحقق بارتكابه الفعل عن علم وإرادة، فيجب أن يعلم المحاسب بالواجب الذي يفرضه عليه القانون وأن تتجه إرادته إلى مخالفة هذا الواجب. عاقب المشرع الضريبي السوري على هذه الجريمة وذلك بتحريك الدعوى القضائية بقرار من وزير المالية ضد المحاسب الذي يعتمد بيانات بشكل يغاير الحقيقة وهو على علم وذلك بهدف التهرب من الضريبة^٢. لا بد من الإشارة بأن المحاسب القانوني لا يُسأل عن جريمة التهرب الضريبي على الرغم من أن المكلف لا يتهرب - غالباً - إلا بمساعدة المحاسب القانوني وذلك لإلمامه بالقوانين والثغرات، إلا أن المحاسب يغطي نفسه بالحماية عند توقيعه على البيان الضريبي بتسطير حاشية بأنه "وقع في حدود ما اطلع عليه"، الأمر الذي يجعله بمنأى عن المساءلة، وحبذا لو يتم معالجة هذا الأمر ومساءلة المحاسبين عن جرائم التهرب الضريبي التي يرتكبها المكلف بمساعدتهم. حيث يجب أن يعاقب القانون المحاسب الذي يعد ميزانية تشكل ربع الحقيقة أو أصابت ١٠% من الحقيقة،

٤- جريمة تقديم بيان ضريبي غير معتمد من محاسب قانوني: إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة من قبل محاسب قانوني يبلغ إنذار بالامتنال فإن لم يمثل لذلك خلال (٣٠) يوم من تاريخ تبليغه للإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها (١٠%) منها وتخفض هذه الغرامة إلى (٥%) إذا امتثل المكلف خلال المهلة المذكورة^٣.

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص ١١٨.

^٢ انظر المادة ١٧/ف/ب/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٣ المادة ١٧/ف/ج/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

المطلب الثاني

مشكلة المستندات المؤيدة للبيان الضريبي

يرافق البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف للإدارة الضريبية، مجموعة من المستندات والوثائق التي تؤيد صحة هذا البيان، تتمثل هذه الوثائق في: الدفاتر التجارية، والفواتير الضريبية.

الفرع الأول

مشكلة الدفاتر التجارية

من الواجبات الأساسية التي فرضها قانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧، ومن قبله قانون التجارة الملغى لعام ١٩٤٩، على التاجر مسك دفاتر معينة يدون فيها ما له من حقوق وما عليه من التزامات مالية، قاصداً بذلك مصلحة التاجر ومصلحة من يتعامل معه في الوقت نفسه. فبالنسبة إلى التاجر نفسه، تعد الدفاتر التجارية المرآة التي تعكس الوضع المالي الحقيقي للتاجر، فيما إذا كان رابحاً أم خاسراً، فيستطيع في ضوء ما احتوته من بيانات وقيود تقييم وضعه المالي بصورة منتظمة، وبالتالي تلافي الأخطاء التي أدت إلى انخفاض أرباحه أو خسارته، أيضاً يمكن للتاجر أن يستعين بدفاتره التجارية إذا كانت منتظمة، لإثبات حسن نيته عند عجزه عن دفع ديونه التجارية في آجالها وطلبه صلحاً واقعياً من دائنيه، وإذا ما شُهر إفلاسه، يمكنه الاستعانة أيضاً بهذه الدفاتر لينجو من خطر الإفلاس التقصيري أو الاحتيالي، وذلك بإثبات وقوعه بخسارة حقيقية أدت إلى ضعفة حالته المادية وسببت إفلاسه، لا لإهماله أو قلة احترازه أو اتباعه أساليب احتيالية، كما يستطيع التاجر أيضاً أن يستخدم دفاتره التجارية كأداة لإثبات حقوقه المالية والتزاماته تجاه الغير، كما تفيد الدفاتر التجارية في مجال التكليف الضريبي، إذ تُمكن التاجر من التصريح عن أرباحه الحقيقية، وتحول دون قيام مديرية المالية (دائرة التكليف الضريبي)، بتقدير ضريبة الدخل على نتائج أعماله التجارية جزافاً التي كثيراً ما تكون مثاراً للشكوى والطعن فيها أمام القضاء الإداري^١.

^١ أبو الشامات، محمد فاروق، ومكناس، جمال الدين، الحقوق التجارية (الأعمال التجارية والتاجر والمتجر)، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص ٢١٠.

أما بالنسبة إلى الزبائن أو الدائنين، فيمكنهم أيضاً الانتفاع بالدفاتر التجارية، فقد يستفيد هؤلاء من وجود هذه الدفاتر كوسيلة للإثبات ضد التاجر من جهة، ولإظهار سوء نيته في مجال الإفلاس وتلاعبه بقيود تجارته توصلاً إلى تجريمه بجريمتي الإفلاس التقصيري والإفلاس الاحتيالي التي يعاقب عليها قانون العقوبات من جهة أخرى^١.

أولاً- أحكام مسك الدفاتر التجارية:

تعد الدفاتر التجارية على اختلاف أنواعها الوسيلة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلف، وذلك إذا ما أحسن استعمالها وانتظم بإمساكها وإذا يمكن تعريف الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية بأنها: الدفاتر الحسابية التي تقف بمفردها للتدليل على صحة أعمال المكلف، أو بمعنى آخر هي الدفاتر التي تقنع الإدارة الضريبية بذاتها بصحة نتيجة أعمال المنشأة بدون حاجة إلى إثبات آخر أو أي دليل خارجي. والدفاتر غير المنتظمة هي الدفاتر التي لا تستطيع أن تكون حجة قوية لإثبات صحة نتائج أعمال المنشأة التي أظهرتها، أو هي الدفاتر التي تعجز عن إقناع الإدارة الضريبية بصحة ما ورد بها من نتائج، فمعيار التمييز بين الدفاتر المنتظمة وغير المنتظمة هو الإقناع الذاتي، فالدفاتر التي تقنع الإدارة الضريبية بصحة النتائج المستخرجة منها هي الدفاتر الآمنة والمنتظمة، والدفاتر التي تعجز عن ذلك تكون غير آمنة وغير منتظمة. يرى البعض أنّ الدفاتر من وجهة النظر الضريبية هي تلك التي تتناسب مع طبيعة عمل المنشأة، والتي يتم فيها تسجيل نشاط المنشأة كاملاً أولاً بأول من واقع المستندات الآمنة للنشاط، والتي يمكن من خلالها التعرف على الأرباح التي حققها المكلف طبقاً للأسس والقواعد المتعارف عليها، حيث أنّ الهدف من ذلك هو تعميق الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف الذي يمسك دفاتر تظهر حقيقة أرباحه، إذ يجب على الإدارة الضريبية أن تعتمد عليها طالما ثبت بالدليل القاطع أمانتها^٢.

فالدفاتر التي يتم تقدير أرباح المكلف على أساسها يجب أن تكون منتظمة وآمنة، والدفاتر المنتظمة هي تلك التي تكون القيود الدفترية فيها مؤيدة بمستندات حقيقية بطريقة منظمة تسهل مراجعة القيود الحسابية وتكفل

^١ برغل، عبد القادر، والحسين، عيسى، القانون التجاري ١ (الأعمال التجارية والتاجر والمتجر)، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠٢١، ص ١٧٨.

^٢ محمد كمال، حسن، وعبد المنعم محمد، سعيد، المحاسبة الضريبية، الناشر غير معلوم، ١٩٩٠، ص ٢٣٣.

لموظفي الإدارة الضريبية الذين خولوا حق الاطلاع التحقق من قيمة الأرباح والخسائر، والدفاتر الأمانة هي التي تعبر تعبيراً صادقاً عن نشاط المنشأة، ولكن مبدأ انتظام الدفاتر المؤيدة بمستندات قرينة قابلة لإثبات العكس، ويقع في هذه الحالة على الإدارة الضريبية عبء إثبات عدم أمانة الدفاتر حيث لا تأخذ بها، ومن ثم يتم تحديد الربح على أساس التقدير^١، وهنا يثار التساؤل عن الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات حتى تكون مقبولة من قبل الإدارة الضريبية؟.

١ - **شروط مسك الدفاتر التجارية:** تتمثل هذه الشروط في نوعين من الشروط بدونهما تقعد الدفاتر حجيتها في الإثبات وهي كما يأتي^٢:

أ- الشروط الشكلية للدفاتر: تتمثل هذه الشروط فيما يأتي:

- (١) ضرورة توثيق دفترتي اليومية والجرد في سجل التجارة قبل إجراء أي قيد بهما.
- (٢) إثبات العمليات بالدفاتر وفقاً للترتيب الزمني لحدوثها أولاً بأول.
- (٣) عدم وجود كشط أو شطب في صفحاتها، إذ يجب أن تكون الدفاتر التجارية خالية من أي فراغ أو شطب أو محو أو كتابة في الهوامش أو بين السطور.
- (٤) الوضوح في إثبات القيود والبيانات والمعلومات والبعد عن استخدام العبارات غير المحددة.
- (٥) يجب مراعاة أن تكون الدفاتر باللغة العربية. ولوزير الاقتصاد والتجارة أن يعفي من هذا الشرط المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في سورية والمحددة بقرار صادر عنه.
- (٦) أن يكون الإثبات في الدفاتر بطريقة تفصيلية بيانية لسهولة المراجعة والفحص.

^١ عبد المولى، السيد، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٢٩.

^٢ انظر المواد من ١٦-٢٢/ من قانون التجارة السوري رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧، مكتبة دار الملاح، دمشق، ص ٨ وما بعدها.

(٧) لا يشترط أن تنظم الدفاتر التجارية من قبل التاجر، إذ يمكن له الاستعانة بمحاسب قانوني أو موظف خبير محاسبي بمسك الدفاتر التجارية والقيود المحاسبية بشكل عام، كما يمكن مسك الدفاتر التجارية إلكترونياً بدلاً من الكتابة باليد.

ب- الشروط الموضوعية للدفاتر: تتمثل هذه الشروط فيما يأتي:

- (١) أمانة الدفاتر: أي احتواء الدفاتر لكافة عمليات المنشأة مهما كانت طبيعتها أو حجمها كبرت أو صغرت.
 - (٢) إظهار الحقيقة: أي يجب أن تكون معبرة تعبيراً صادقاً عن حقيقة النشاط ونتيجته وأن تكون معبرة عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وينعكس أثر ذلك على حساباتها الختامية والميزانية.
 - (٣) انتظام الدفاتر: أي يجب أن تكون جميع العمليات المثبتة بالدفاتر مؤيدة بالمستندات اللازمة وأن يتم حفظ هذه المستندات بطريقة نظامية بمكن من الرجوع إليها بسهولة ويسر.
- إذا استوفت الدفاتر التجارية الإلزامية الشروط الشكلية المنوه إليها أعلاه عدت قانوناً منتظمة، وإلا تعد غير منتظمة وتصبح عندئذ عرضة للشك، وقد تهمل كوسيلة إثبات أمام المحاكم، أو مستند مالي في مجال فرض ضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

٢- مدة حفظ الدفاتر التجارية: أوجبت أحكام المادة /١٢٤/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ و المادة /٩١/ ف/أ/ من قانون التجارة رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧ على التاجر الاحتفاظ بدفاتره التجارية مدة عشر سنوات بعد اختتامها، على أن هذه المدة لا تعد مدة تقادم يسقط بعدها الحق بالاستناد إليها، وإنما هي مجرد قرينة قانونية تسوغ ادعاء التاجر إتلاف الدفاتر، بمعنى أن التاجر يعد معذوراً إذا لم يبرز دفاتره التجارية إلى القضاء، إلا أن هذه القرينة بسيطة وقابلة لإثبات العكس، لذلك يجوز للقاضي أن يطلب هذه الدفاتر بعد مرور المدة المذكورة إذا تأكد من وجودها وعدم إتلافها من قبل التاجر، ولا يجوز لهذا الأخير الامتناع عن ذلك

^١ تنص المادة /١٢٤/ من قانون الضريبة على الدخل على أنه: "يجب حفظ الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات مدة عشرة سنوات ويعد عدم تنظيمها أو حفظها امتناعاً عن إبرازها".

والإلا تستج المحكمة من استكافه قرينة ضده، كما يجوز للخصم أن يثبت أن الدفاتر التجارية لا تزال في حوزة التاجر^١، يفهم من ذلك، أن الدفاتر التجارية لا تفقد حجيتها في الإثبات بعد فوات المدة القانونية المذكورة.

٣- **مؤيدات عدم التقيد بأصول مسك الدفاتر التجارية:** رتب المشرع بموجب أحكام قانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧ على عدم تقيد التاجر بأصول تنظيم الدفاتر التجارية الإلزامية السابقة، مؤيدات مدنية وأخرى جزائية.

أ- **مؤيدات مدنية:** فالتاجر الذي يتقيد أحكام تنظيم الدفاتر التجارية تعد دفاتره منتظمة، وعلى العكس إذا لم يراع في دفاتره الأوضاع المقررة قانوناً، عدت هذه الدفاتر حينئذٍ غير منتظمة، وترتب على عدم انتظام الدفاتر مؤيدات مدنية مهمة، وبخاصة على صعيد الإثبات والإفلاس وفرض الضريبة، فالدفاتر غير المنتظمة ليست لها قوة ثبوتية، وبالتالي حرمان صاحبها من الاستناد إليها في إثبات حقوقه الواردة فيها تجاه الغير، كما أن مسك دفاتر غير منتظمة يجعل مديريات المالية لا تعتمد عليها في موضوع فرض ضريبة دخل الأرباح الحقيقية، وبالتالي تقدر الضريبة على التاجر تقديرًا جزائياً، والذي يكون غالباً في غير مصلحة التاجر^٢، فضلاً عن أنه في حالة إفلاس التاجر، فإنه لا يستفيد من الصلح الواقي من الإفلاس. إذ يعده القانون سيء النية، وهو بهذا الوصف غير أهل للصلح الواقي وفق ما نصت عليه المادة ٤١٤/ من قانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٣. التي ألزمت التاجر إذا أراد أن يطلب صلحاً واقعياً من الإفلاس أن يقدم تأييداً لهذا الطلب دفاتره التجارية المنتظمة وفقاً للأصول منذ ثلاث سنوات على الأقل أو من بدء مدة احترافه التجارة إذا كانت تقل عن ثلاث سنوات^٣.

ب- **مؤيدات جزائية:** إضافة إلى المؤيدات المدنية السابقة، فقد رتب المشرع مؤيدات جزائية على عدم مسك التاجر الدفاتر الإلزامية في متجره أو على عدم انتظامها، فإيراد التاجر بيانات غير صحيحة في دفاتره التجارية قد يشكل جنحة تزوير الأوراق الخاصة المعاقب عليها في قانون العقوبات، ويخضع لعقوبة الاحتيال إذا تناول ميزانية شركة مساهمة مغفلة بقصد إخفاء حالتها الحقيقية، أو أدى إلى توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة

^١ برغل، عبد القادر، والحسين، عيسى، مرجع سابق، ص ١٨٥.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ١٨٥ وما بعدها.

^٣ انظر المادة ٤١٤/ من قانون التجارة السوري رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧.

الشركة الحقيقية^١، وإذ سُهر إفلاس تاجر عوقب بعقوبة الإفلاس التقصيري المنصوص عليها في المادة /٦٧٧/ ف/د/ من قانون العقوبات، إذا تبين أنه لم يمكّ دفاتر تجارية إلزامية، أو لم ينظم الجردة بالضبط أو كانت دفاثره أو جردته ناقصة أو غير أصولية أو لا تبين حقيقة ما له وما عليه ولم يكن مع ذلك ثمة غش^٢، كما يمكن معاقبته بعقوبة الإفلاس الاحتياالي المنصوص عليها في المادة /٦٧٥/ من قانون العقوبات وهي الأشغال الشاقة المؤقتة، إذا أخفى دفاثره التجارية الإلزامية، أو اعترف مواضعة بديون غير مستوجبة عليه سواء في دفاثره أو صكوك رسمية أو عادية أو بموازنته^٣، وإذا لم يمكّ التاجر دفاتر إلزامية أو رفض إبرازها إلى مديرية المالية خلال /١٥/ يوم من إنذاره عوقب بعقوبة الاحتيال المنصوص عليها في المادة /٦٤١/ من قانون العقوبات. إذ يعدّ متهرب ضريبياً وجريمة التهرب الضريبي تعدّ من الجرائم المخلة بالنقّة العامة المعاقب عليها بمقتضى قانون العقوبات. وبالتالي فإنّ مسك دفاتر تجارية وهمية يشكل جريمة يعاقب عليها قانون العقوبات.

ج- مؤيدات نص عليها التشريع الضريبي: نصت المادة /١٨/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على جزاء عدم إبراز المكلف القيود المحاسبية حيث يبلغ إنذاراً فإذا لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزافي وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة ويغرم المكلف بغرامة تعادل /٥٠/ بالمئة من الضريبة المقررة عن سنة التكليف، أما إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز قيوده المحاسبية وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطات المكلف فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم. إضافة إلى ما سبق فإنّ كل مكلف أبرز تأييداً لبيان الضريبي دفاتر محاسبية تضمنت معلومات غير صحيحة واستعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب يحال إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة

^١ انظر المادة /٢٠٣/ الفقرات هـ- و- ز/ من قانون الشركات السوري رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١، دار الصفدي، دمشق، ص ٩٥ وما بعدها.

^٢ انظر المادة /٦٧٧/ ف/د/ من قانون العقوبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٨/ لعام ١٩٤٩.

^٣ انظر المادة /٦٧٥/ ن قانون العقوبات السوري.

شهر ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة وتضاعف العقوبة في حال التكرار^١.

٤ - نطاق الواجب بمسك الدفاتر التجارية:

يتحدد نطاق واجب التاجر بمسك الدفاتر التجارية، بالأشخاص الملزمين بمسك الدفاتر التجارية، وبأنواع الدفاتر التجارية.

أ- الأشخاص المكلفون قانوناً بمسك الدفاتر التجارية: أوجب المشرع بموجب أحكام المادة ١٦ من قانون التجارة رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٧ كمبدأ عام، على كل تاجر يتعاطى التجارة في سورية، سواء أكان فرداً أم شركة تجارية، سورياً أم أجنبياً، أن يمسك بعض الدفاتر التي ينص عليها القانون المذكور لتدوين حساباته ومعاملاته التجارية بموجب أصول حسابية خاصة، ودعيت هذه السجلات بالدفاتر التجارية.

وبالتالي يمكن تحديد الملزمين بمسك الدفاتر التجارية في المجال الضريبي:

(١) في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكفي الأرباح الحقيقية): استناداً للمادة ٦/ من قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٣ فإنه: "على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية"، حيث يُلزم المكلفون وفقاً لهذه الفئة بمسك دفاتر محاسبية نظامية، وتقديم بياناتهم السنوية إلى الدوائر المالية ضمن مهل محددة معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز من غير العاملين في الدولة.

(٢) في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع): لا يقدم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع دفاتر محاسبية أو ميزانيات ختامية للدوائر المالية كما في ضريبة الأرباح الحقيقية، وإنما يتم تقدير أرباح هؤلاء المكلفين من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزافي.

^١ انظر المادة ٩١/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

إلا أنه قد يُصدر وزير المالية قراراً بإلزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعالياته ويحدد هذا القرار نوع البيانات والجداول والقيود، واستناداً لهذا النص فقد صدر عن وزير المالية عدة قرارات قضت بإلزام بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بمسك قيود وتقديم بيانات معينة^١.

- **إلزام أصحاب المهن العلمية بمسك قيود وتقديم بيانات معينة:** والملاحظ في التشريع السوري أنه ساوى بين الأرباح التي مصدرها العمل ورأس المال، وكذلك الرباح التي مصدرها الرئيس العمل كأصحاب المهن الحرة (كالطب والهندسة والمحاسبة والمحاماة) بحيث يخضعون لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية دون أي معاملة تمييزية بخلاف كل من المشرع الفرنسي الذي يخضع أرباح المهن الحرة لضريبة مستقلة^٢ باعتبار أنها أقرب إلى كسب العمل منها إلى الأرباح التجارية والصناعية. والمشرع اللبناني الذي رغم أنه أخضع هذه المهن لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية إلا أنه خصها بمعاملة تمييزية^٣، بأن أخضعها لمعدلات أقل من تلك المعدلات التي تسري على أرباح المهن الصناعية والتجارية لأن هذه المهن تدر ربحاً "احتمالياً" نتيجة عمل فني أو ذهني يعتمد على الخبرة والتعليم، علماً بأن إيرادات هذه المهن قد تخضع لضريبة الرواتب والأجور إذا ما أخذت صفة العمل لحساب الغير وتوافرت رابطة العقد والخضوع للإشراف والتبعية من قبل صاحب العمل^٤، وحبذا لوحد المشرع السوري التوجه نفسه بأن ميز هذه المهن بمعاملة ضريبية تمييزية عن سائر المكلفين لأنها مهن تعتمد بالدرجة الأولى على المجهود الفكري الإنساني وليس على رأس المال.

^١ القرار رقم (٢٨٢٨/و) تاريخ ١٢/٢١/١٩٨٣.

^٢ صدقي، عاطف والرزاز، محمد أحمد، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٨٤.

^٣ غالباً ما تستند المعاملة التمييزية لعدة أهداف أهمها تحقيق العدالة والصعوبات الإدارية في فرض الضرائب على دخول معينة.

^٤ ضيف، خيرت، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢، ص ٤٠.

- إلزام بعض المكلفين ممن تتجاوز أرباحهم السنوية الصافية مبلغ (٢٠٠.٠٠٠) ل.س حسب التكاليف القطعي للجان التصنيف بمسك قيود معينة^١.

- إلزام ممارسي مهنة الوساطة العقارية بمسك بعض القيود^٢.

(٣) في ضريبة الرواتب والأجور: لا يلتزم صاحب الدخل الناتج عن المرتبات وما في حكمها بإمسك الدفاتر التجارية على الإطلاق، لأنَّ الضريبة المستحقة على هذا الدخل تحتجز من المنبع بمعرفة دافع الإيراد ويلتزم بتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

(٤) في ضريبة البيوع العقارية: لا يلتزم مكلفو هذه الضريبة بإمسك الدفاتر التجارية، لأنَّ الضريبة المستحقة يتم تحديدها استناداً للقيمة الفعلية الرائجة للعقارات.

ب- أنواع الدفاتر التجارية: يمكن تقسيم الدفاتر التجارية إلى قسمين أساسيين: دفاتر تجارية إلزامية، ودفاتر تجارية اختيارية.

(١) الدفاتر التجارية الإلزامية: وهي التي يجب على كل تاجر إمساكها وتحتصر في دفتر اليومية ودفتر الجرد والميزانية.

- دفتر اليومية: يعد دفتر اليومية من أهم أنواع الدفاتر التجارية على الإطلاق، وهو يشكل المستند المحاسبي الرئيس الذي تستند إليه أعمال التاجر. عملاً بأحكام المادة ١٦/ف/١ من قانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧، فإنَّ هذا الدفتر يجب أن يقيّد فيه التاجر جميع أعماله اليومية المتعلقة بالبيع والشراء، والتحصيل والتسديد والقبض، ويتم القيد بالاستناد إلى مذكرات قبض تنظم بالإيرادات، ومذكرات دفع تنظم بالمدفوعات، ويرفق بكل

^١ القرار رقم (١٣٣٧/و) لعام ١٩٨٣ والمعدل بموجب القرار رقم (٨٦٨/و) لعام ١٩٨٨.

^٢ القرار رقم (٢٦٩٧/و) تاريخ ٣٠/٩/١٩٨٥.

مذكورة مستندتها، كالفواتير والإيصالات والعقود والكشوف المصرفية والأحكام القضائية، وغيرها من المستندات التي تبين سبب كل قيد ومقداره، وبالرجوع إلى هذه المستندات يمكن التأكد من صحة القيد أو عدمه^١.

إضافة إلى الحسابات والقيود التجارية السابقة، يجب أن يدون التاجر في دفتر اليومية جميع النفقات التي أنفقها على حاجاته الشخصية وحاجات أسرته، يتم تسجيل هذه القيود بمبلغ إجمالي شهري، وتبدو العلة فيما يظهر من تدوين هذه القيود بأرقام إجمالية بعدم فضح أحوال حياة التاجر الخاصة وأحوال أفراد أسرته بمعرفة جهات الإنفاق الشخصية بصورة مفصلة، وتظهر فائدة قيد النفقات الشخصية الخارجة عن تجارته في حالة إفلاس التاجر، إذ تمكن القاضي من معرفة حسن أو سوء تصرفاته فيما إذا وقع في حالة توقف عن الوفاء بديونه التجارية في حال استحقاقها، فمقارنة هذه القيود بالنسبة إلى وضعه الاجتماعي تكفي لتبرئته أو إدانته بسوء التصرف، وبالتالي للحكم عليه بالإفلاس التقصيري المعاقب عليه بموجب قانون العقوبات^٢.

- **دفتر الجرد والميزانية:** الجرد بمفهوم علم المحاسبة، هو تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة المؤسسة التجارية للتاجر سواء أكانت موجودات من بضائع وعقارات وآلات وتجهيزات وغيرها من أموال ثابتة أو غير ثابتة ونقود، أم مطالب من ديون والتزامات مالية للغير، أما الميزانية: فهي التعبير الرقمي المنظم طبقاً لقواعد المحاسبة عن مركز التاجر الإيجابي والسلبي في نهاية السنة المالية، أي فيما إذا كان مركزه رابحاً أم خاسراً، وتتخذ الميزانية جدولاً إجمالياً مؤلفاً من جانبين: أحدهما الموجودات (الأصول)، والآخر المطالبات (الخصوم). ويهدف بيان الميزانية إلى تبيان المركز المالي وتسهيل تقدير ضريبة الدخل على الأرباح التجارية الحقيقية.

(٢) **الدفاتر التجارية الاختيارية:** وهي التي تحدد بناءً على طبيعة نشاط كل تاجر، ولا يوجد إلزام على شكلها أو تصميمها وهذا النوع من الدفاتر كثيرة ومتنوعة وتختلف في الشكل من مؤسسة لأخرى^٣. وفي جميع الأحوال يجب

^١ الحكيم، جاك يوسف، الحقوق التجارية، ج ٢، منشورات جامعة دمشق، ١٩٧٧، ص ٢١٣.

^٢ برغل، عبد القادر، والحسين، عيسى، مرجع سابق، ص ١٨١.

^٣ للاطلاع على الدفاتر التجارية الاختيارية، انظر المرجع السابق ذكره، ص ١٨٢ وما بعدها.

أن تكون مجموعة الدفاتر التي تمسكها المنشأة متكاملة وأمنية ومنتظمة من حيث الشكل، وأن تسمح لمن يطلع عليها من تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها.

ثانياً - أسباب مشكلة الدفاتر التجارية:

لا شك أن المشرع الضريبي أقام صرحه الضريبي على أساس التزام المكلف بإمسك الدفاتر المنتظمة الآمنة، ولذا أصبحت القاعدة هي الربط على أساس البيان الضريبي الصادر المقدم من المكلف المستند إلى الدفاتر المنتظمة الآمنة المؤيدة بالمستندات، والاستثناء أن تلجأ الإدارة إلى التقدير الجزافي في حالة عدم التزام المكلف بإمسك الدفاتر أو عدم أمانتها أو عدم انتظامها أو عدم إظهارها للحقيقة.

على الرغم من بساطة هذه القاعدة إلا أن الواقع العملي أثبت صعوبة تطبيقها بحيث أصبحت القاعدة استثناء والاستثناء هو القاعدة، حيث ثبت من الواقع العملي إحجام المكلفين عن إمساك الدفاتر التجارية من ناحية، واعتياد الإدارة الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية من ناحية أخرى.

١ - اعتياد الإدارات الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية: تعد مسألة إهدار الدفاتر وعدم الاعتداد بها في تقدير أرباح المنشآت التي تمسك حسابات منتظمة من الأمور التي طالما تشكك المكلفون في مدى جدية الإدارة الضريبية في تطبيقها لصحيح القانون في هذا الصدد، ولعل ذلك يفسر كثرة التعليمات التنفيذية التي تصدرها الإدارة الضريبية لموظفيها لمراعاة الدقة في فحص الدفاتر والمستندات، وألا يتقرر رفض هذه الدفاتر إلا بناء على أسباب موضوعية تمس أمانة هذه الدفاتر^١، حيث إن هذه الدفاتر تعد من الوسائل التي تكشف عن نشاط التاجر وتبين موقفه المالي وحقيقة أرباحه، فمن البديهي أن تستخدم هذه البيانات في تقدير الضرائب الملزم بأدائها المكلف طالما كانت هذه الدفاتر منتظمة وآمنة.

^١ بيومي، زكريا محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن "الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في إفريقيا، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٩٩٦، ص ١٢ وما بعدها.

ومن ثمّ فمتى كانت هذه الدفاتر منتظمة وأمينّة ومستوفاة الشروط التي نص عليها القانون، فإنّ الفاحص الضريبي يكون ملتزماً بهذه الدفاتر ويستند إليها في التقدير، أما إذا تخلف شرط من الشروط التي نص عليها القانون فللفاحص الضريبي إهدار هذه الدفاتر وعدم الاعتداد بها، وبالتالي فإنّ الدراسة تحاول الإجابة عن سؤال مفاده لماذا اعتادت الإدارة الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية المقدمة إليها من المكلفين على الرغم من أهمية هذه الدفاتر بالنسبة لها ولهم؟

إنّ للإدارة الضريبية كامل السلطة في تقدير الدفاتر فتأخذ بها أو تطرحها -كلها أو بعضها- حسبما يتبين لها من التحقيقات التي تجريها، لكن يلاحظ أنّ إهدار الدفاتر لأسباب واهية قد يضعف من عزيمة المكلفين في إمساكها وتحمل التكلفة المالية الناتجة عن ذلك، طالما لا يجد هذا العمل صدى لدى بعض مراقبي الدخل الذين يتصيدون الأخطاء لعدم الاعتداد بالدفاتر وتحديد الضريبة بطريقة التقدير، لهذا ينبغي تحري الدقة بشأن ما يفضي إلى إهدار الدفاتر، وأن تتصف الإدارة الضريبية بقدر كبير من المرونة في هذا الشأن بحيث تقبل الدفاتر ولو بها بعض العيوب غير المؤثرة، ومن ذلك مثلاً^١:

أ- عدم رفض الدفاتر لمجرد مخالفتها للعرف المتبع بالنسبة لكل نشاط، طالما أنها لا تتطوي على غش.

ب- عدم رفض الدفاتر لمجرد اختلاف أسلوب إمساكها لأنّ الأسلوب يختلف من محاسب إلى آخر.

ج- عدم رفض الدفاتر لمجرد تذبذب نسبة إجمالي الربح مقارنة بسنوات أخرى أو ممولين آخرين، حيث لا يمكن افتراض ثبات ظروف العمل من سنة إلى أخرى، طالما أنّ لكل منشأة ظروفها الخاصة.

د- عدم رفض الدفاتر في سنة ما، استناداً إلى وجود خطأ في بعض القيود المحاسبية في سنة أخرى غيرها، على الرغم من أنّ المنشأة قد تلافت الأسباب التي من أجلها تمّ رفض الدفاتر.

^١ وفا، عبد الباسط، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٢٨ وما بعدها.

هـ - عدم رفض الدفاتر بسبب أخطاء مادية بسيطة حدثت أثناء قيد عنصر من عناصر حساب المتاجرة، والتي يمكن للإدارة المالية تجميع مبالغها وتصحيح البيان الضريبي.

و - تصحيح الأخطاء التي قد توجد في الدفاتر والبيانات التي تقع قبل الفحص والتي لا تقضي إلى إهدار الدفاتر إلا إذا كانت منطوية على غش أو تلاعب بقصد التأثير على نتيجة النشاط.

ز - عدم رفض الدفاتر لمجرد اكتشاف وجود إسقاطات بسيطة غير متكررة في المبيعات على الرغم من توصل الإدارة الضريبية إلى حصرها إذ في هذه الحالة ينبغي تصحيح أو تعديل البيان الدفتری دون رفضه.

وقد ثار جدل كبير نحو أحقية الإدارة الضريبية في عدم الاعتراف في الدفاتر الممسوكة لدى المكلفين خاصة شركات الأشخاص والأفراد، ونتيجة لما حدث من تعسف في بعض مديريات المالية بخصوص إهدار الدفاتر، ذهب الفقه إلى تحديد الأسباب التي يجوز على أساسها عدم قبول الإقرارات الدفترية، بعضها شكلي والبعض الآخر موضوعي، وهي كما يأتي:

(١) الأسباب الشكلية لإهدار الدفاتر تتمثل فيما يأتي^١:

((١)) تقديم البيان الضريبي على خلاف ما يتطلبه قانون الضريبة على الدخل من أحكام.

((٢)) عدم توثيق دفترية اليومية والجرد، مع مراعاة أن يكون التوثيق سابق لإجراء أي قيد بالدفاتر، أي أن يكون التوثيق سابقاً على استعمال هذه الدفاتر.

((٣)) عدم انتظام القيد بالدفاتر (إغفال قيد العمليات أولاً بأول) وفقاً للترتيب الزمني لحدوث العمليات.

((٤)) تكرار الشطب أو الكشط أو الحشو، وبما يتعارض مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي تقضي بالآلا يكون تصحيح الأخطاء إلا بقيود محاسبية.

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، كلية الحقوق، ٢٠١٣، ص ٨٥.

- ((٥)) القيد بأسلوب معقد يتسم بالغموض في إثبات البيانات والمعلومات الخاصة بالقيود المحاسبية.
- ((٦)) عدم وجود حسابات للتكاليف بالمنشأة الصناعية يمكن من خلالها حساب تكلفة الوحدة المنتجة.
- ((٢)) الأسباب الموضوعية لإهدار الدفاتر تتمثل فيما يأتي^١:
- ((١)) عدم وجود بعض المستندات المؤيدة لبنود تؤثر في نتيجة عمليات المنشأة.
- ((٢)) انعدام نظام الرقابة والضبط الداخلي في المنشأة التي يستلزم طبيعة نشاطها وجود مثل هذا النظام.
- ((٣)) عدم التطبيق السليم لمبدأي الاستحقاق، واستقلال السنوات الضريبية.
- ((٤)) مخالفة القيود لما هو وارد في المستندات، والتلاعب في الجرد، سواء تعلق ذلك بالحصص الكمي لهذه البضائع (إسقاط لجزء منها)، أو الحصر القيمي (قيد البضاعة بأقل من قيمتها الحقيقية)
- ((٥)) عدم سلامة تقييم بضاعة آخر المدة، سواء كان ذلك بسبب عدم سلامة أساس التقييم أو بسبب تغيير أساس التقييم أو اختلافه من سنة لأخرى.
- ((٦)) عدم تطابق حساب البنك بدفاتر المنشأة وما تتضمنه كشوف حساب البنك، مع عدم إمكان القيام بعمل الموازنة البنكية للتحقق من سلامة الفرق بين الرصيد الدفترى والرصيد الذي يرد بكشف حساب البنك.
- ((٧)) ظهور حساب الصندوق برصيد دائن خلال السنة، مع مراعاة ألا يتم ترصيد حساب الصندوق، إلا بعد إثبات جميع المدفوعات والمقبوضات الخاصة باليوم السابق لترصيد الحساب، أي لا يتم الترصيد إلا بعد إثبات جميع عمليات اليوم بكاملها.
- ((٨)) استخدام حساب جاري المكلف لإخفاء بعض العمليات بالمنشأة بقصد التلاعب في نتيجة النشاط.

^١ وفا، عبد الباسط، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، مرجع سابق، ص ٣٠ وما بعدها.

((٩)) انخفاض معدل إجمالي الربح عن الحالات المماثلة إلا إذا كانت هناك أسباب خاصة بالمنشأة تستدعي ذلك.

((١٠)) إسقاط قيد بعض عمليات المنشأة، وذلك بعدم إثباتها بالدفاتر والسجلات، خاصة تلك التي تؤثر على النشاط التجاري لها، مما يؤثر على نتائج النشاط، وعلى الأخص: ما قد يحدث من إسقاط في بعض المبيعات بمبالغ كبيرة قياساً بحجم النشاط، وما قد يحدث من إسقاط لبعض الإيرادات الخاصة بالمقاولات وأنشطة الخدمات، وكذلك عدم مطابقة بيانات نماذج الخصم لما هو مقيد بالدفاتر من أعمال، وعدم إثبات ما يرد إلى الإدارة الضريبية من إخطارات من جهات التعامل بدفاتر المنشأة بقصد إخفاء جزء من النشاط. الخ، ويكون على الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالات التوسع في نطاق الفحص للوصول إلى حقيقة الأرباح.

٢- **إحجام المكلفين عن إمساك الدفاتر التجارية:** إنَّ إمساك المكلف للدفاتر المنتظمة والأمانة التي تعكس حقيقة أعماله ونشاطه وتستند إلى مستندات تؤيدها تعد ضماناً للمكلف الأمين الذي لا يرغب في إخفاء نشاطه؛ لأنه سيؤدي الضريبة على الأرباح المستخرجة من واقعها دون اللجوء إلى التقدير من جانب الإدارة الضريبية هذا من ناحية، كما يقلل المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية من ناحية أخرى، إذ أنَّ اللجوء إلى التقدير غالباً ما يضر بالمكلف والإدارة الضريبية، حيث إنَّ التقدير مهما بذل فيه من مجهود و دقة لا يصل إلى حد الدقة التي تتوفر في الدفاتر الأمانة والمنتظمة، وهذا يثار تساؤل مفاده لماذا يحجم أو يمتنع المكلفين عن إمساك الدفاتر المنتظمة الأمانة على الرغم من أهميتها بالنسبة لهم؟.

يرجع ذلك للعديد من الأسباب، من أهمها ما يأتي^١:

أ- **انتشار الأمية:** مما لا شك فيه أنَّ إمساك الدفاتر التجارية يستلزم قدرًا مناسباً من التعليم، والثقافة، والقناعة، إضافة إلى الإلمام ببعض القواعد الفنية التي تستلزمها عملية إمساك الدفاتر، مع مراعاة أنَّ البعض من أصحاب

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، مرجع سابق، ص ٨٦.

المنشآت يسكون دفاتر من خلال المحاسبين رغم أنهم لا يتمتعون بأي قدر من التعليم، لاقتناعهم بأهمية الدفاتر في تنظيم تجارتهم.

ب- **الخشية من إظهار الحقيقة:** اعتاد الكثير من التجار إخفاء حقيقة أنشطتهم لأسباب مختلفة (عائلية- اجتماعية- نفسية)، أو رغبة في إخفاء الحقيقة عن الشركاء، أو عن العاملين لديهم، إذ قد يؤدي قيام بعض العاملين بالقيود بالدفاتر إلى الاطلاع على أسرار المنشأة وإفشاء أسرارها للغير.

ج- **الرغبة في الاستحواذ على أكبر حصة في الأسواق:** من خلال منافسة غير شريفة وأوضاع غير سوية دون إمساك أي دليل عليهم، كذلك مشاركة بعض التجار في عمليات غسيل الأموال سواء كانت مملوكة للتجار أنفسهم، أو لغيرهم من خلال مشاركات غير معلنة.

د- **الرغبة في التهرب من الالتزامات:** عن طريق الإخفاء المتعمد للحقيقة، إما للتغير بالشركاء أو لمحاولة التهرب من الالتزامات تجاه الغير وعلى الأخص السلطات الضريبية، كل ذلك لرغبة التجار في تحقيق معدلات ربحية عالية من خلال الحرص على التعامل مع الأنشطة الاقتصادية غير المعلنة بيعاً أو شراءً وما يترتب على ذلك من تحقيق أرباح عالية، أو للرغبة في عدم مراعاة بعض الاشتراطات أو الضوابط التي تضعها الجهات الحكومية على بعض السلع والمنتجات وما يترتب على ذلك من تحقيق أرباح عالية.

هـ- **سرعة وسهولة إنهاء عملية التحاسب الضريبي في حالات التقدير عنها في حالة إمساك الدفاتر التجارية:** وبالتالي فإنَّ المكلف الذي لا يمسك دفاتر منتظمة يكون في وضع أفضل من زميله الذي يحتفظ بدفاتره في ظل ازدياد الأعباء التي يتحملها المكلف في سبيل إمساكها.

و- **إنَّ إمساك الدفاتر المنتظمة يستغرق الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي لا تستطيع أن تحملها المنشآت الصغيرة وكذلك الحرفيين والصناع وصغار التجار، خاصة أنَّ الإدارة الضريبية قد تلجأ إلى إهدارها بعد كل هذا الجهد لأسباب واهية.**

ز- إنَّ كثير من العمليات يصعب تأييدها بالمسندات، إذ أنَّ العرف يجري على عدم تقديم او تداول مستندات بشأنها، وعدم وجود مستندات تؤيد هذه العمليات قد يكون سبباً لإهدار هذه الدفاتر على الرغم من أنَّ هذه العمليات حقيقية وإنَّ هذه المصروفات لازمة لنشاط المنشأة كالمولات وشراء مواد من السوق السوداء والإكراميات.

ح- كما أنَّ هناك سبب جوهري آخر، ويتمثل في عدم التفرقة بين الذمة المالية للتاجر، والذمة المالية للمنشأة لا سيما في المنشآت الفردية صغيرة الحجم.

نخلص مما تقدم على أنه، على الرغم من أهمية الدفاتر التجارية في مجال التكليف الضريبي وما يترتب عليها من مزايا للمكلفين أو عقوبات تفرض عليهم، إلا أنَّ قانون الضريبة على الدخل لم يوضح ماهية هذه الدفاتر على وجه التحديد، ولذلك فإنَّ الأمر يتطلب تدخل تشريعي لعلاج هذا الأمر حيث إننا نفضل أن يتم تنظيم الدفاتر التجارية في قانون مستقل يحدد ماهيتها لكل من صغار المكلفين ومتوسطيهم وكبارهم على وجه اليقين، والملتزمين بإمسائها، وضرورة أن تكون العقوبات المترتبة على عدم إمساكها رادعة، كما نرى أنَّ مشكلة الدفاتر التجارية لا تُحل فقط بذلك، بل لابدَّ من تبني بعض الحوافز التشجيعية التي تحت المكلفين على الالتزام بإمسك الدفاتر وانتظام القيد فيها بأمانة، إضافة إلى تنظيم الحملات الإعلامية لرفع الوعي الضريبي لأفراد المجتمع بأهمية دفع الضرائب وضرورة مسك الدفاتر التجارية.

الفرع الثاني

مشكلة الفواتير الضريبية

أولاً- ماهية الفاتورة الضريبية:

تعد الفاتورة الضريبية بمثابة شهادة أو مستند يحرره بائع السلعة أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، يوضح فيه قيمة السلعة أو الخدمة وقيمة الضريبة المستحقة عنها. وبالتالي

فالفاتورة الضريبية مستند كاف بذاته لإثبات التعامل أو التعاقد مع المستهلك على المنتج، على أن يكون متضمناً البيانات التي يتضمنها القانون^١.

والأصل في الضريبة على القيمة المضافة أن تحرر الفاتورة الضريبية من أصل وصورتين، يحتفظ البائع بإحدى الصورتين لأغراض الفحص ويسلم الصورة الثانية مع أصل الفاتورة للمشتري، الذي يستخدم الأصل في خصم ضريبة المدخلات ويحتفظ بالصورة الأخرى لأغراض الفحص. وتمثل الفاتورة محور أساسي لضمان صحة تحصيل الضريبة وتوريدها وإمكان الرقابة على المسجلين لدى الإدارة الضريبية، وقيام مراقبي الدخل بعمليات المراجعة اللازمة^٢.

١- أهمية الفاتورة الضريبية: تتمثل أهمية الفاتورة الضريبية فيما يأتي^٣:

أ- تفيد في معرفة قيمة ضريبة المبيعات، التي قام البائع المسجل لدى الإدارة الضريبية بإضافتها على المشتري، حيث يتعين عليه توريدها للإدارة الضريبية وفق بيانه الضريبي الشهري.

ب- التأكد من قيمة الضريبة، التي يحق للمشتري المسجل لدى الإدارة الضريبية خصمها من الضريبة المستحقة السداد عند قيامه بإعادة بيع السلعة أو أداء الخدمة مرة أخرى.

ج- عن طريق تعامل المسجل بالفواتير الضريبية يوضح حجم التعامل الحقيقي لمسجل، ومن ثم يفيد هذا الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة المستحقة على نشاطه، سواء كانت ضريبة على المبيعات أو على الدخل، حيث تعد الفواتير المرآة العاكسة لحجم التعاملات والأرباح.

^١ خليل، محمود خليل حسن، الفاتورة الضريبية وانتشار ظاهرة تجارة الفواتير، المؤتمر العلمي الرابع "دور التجاربيين في تنمية الاقتصاد المصري بعد ثورة يناير"، جامعة فاروس، الاسكندرية، ٢٠١٢، ص ٣٦٤ وما بعدها.

^٢ حماد، طارق عبد العال، الضريبة العامة على المبيعات المشكلات والمنازعات، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ١١١.

^٣ أحمد، أسعد طاهر، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهبان، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٢١.

د- تعد الفواتير الضريبية وسيلة رقابة ذاتية فرضها القانون على المسجل، حيث إنه إذا لم يتعامل بتلك الفواتير يعد متهرباً من الضريبة بإخفاء حجم مبيعاته، وتعتبره الإدارة الضريبية غير صادق في بيانه الضريبي، ومن ثمّ تهدر سجلاته ودفاتره وتقدر الضريبة جزافاً.

هـ- تعد الفواتير الضريبية أداة مهمة للمسجل ذاته، إذ عن طريق هذه الفواتير يستطيع المسجل أن ينظم دفاتره وسجلاته، إذ يستقي معلوماته من خلال تلك الفواتير ليسجلها في دفاتره وسجلاته، وكلما كانت الفواتير أمينة ومنظمة كانت سجلات المسجل ودفاتره أمينة ومنظمة.

و- تعد الفواتير الضريبية وسيلة للإثبات إذا قام نزاع بين الإدارة الضريبية والمسجل لديها حول حجم التعامل أو الضريبة المستحقة.

٢- البيانات الواجب توافرها في الفاتورة الضريبية: تتمثل بيانات الفاتورة الضريبية في الآتي:

أ- رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها: إذ يجب أن تكون دفاتر الفواتير مرقمة ترقياً مسلسلاً، ويترتب على هذا أن عدم تسلسلها يشكل إخلالاً بتنفيذ هذا الالتزام فيما يتعلق بالفواتير التي تسقط من التسلسل، كما يجب أيضاً أن تحمل الفاتورة تاريخ تحريرها حتى تكون جدية ويوثق في صدق ما تحتويه، وإلا فإنه لا يعتد بها وتقعد حجيتها.

ب- بيان المسجل لدى الإدارة الضريبية: أي اسم البائع وعنوانه ورقم تسجيله، حيث يجب أن تبين الفاتورة اسم مصدرها المسجل وعنوانه، ورقم تسجيله، لأن المسجلين وحدهم هم الذين لهم الحق في إصدارها، أما غير المسجلين فليس لهم الحق في ذلك، بل أنه يحظر عليهم إصدار فواتير ضريبية وإلا تعرضوا للعقاب باعتبارهم مرتكبين لإحدى جرائم التهرب الضريبي.

ج- بيان اسم المشتري: وعنوانه ورقم تسجيله إذا كان مسجلاً لدى الإدارة الضريبية، ويسقط عم مصدر الفاتورة الالتزام بمراعاة هذا البيان إذا كان المشتري غير معروف للبائع وكان غير مسجل، أما لو كان مسجلاً فيجب بيان اسمه ورقم تسجيله في الفاتورة الضريبية، والواقع أن المشتري سيصر في هذه الحالة على بيان اسمه ورقم تسجيله في الفاتورة حتى يستطيع استخدامها في خصم ضريبة المدخلات الواردة بها.

د- بيان القيمة: وينقسم بيان القيمة في الفاتورة إلى ثلاثة أقسام: قسم يخص قيمة السلعة أو الخدمة المؤداة، وقسم يخص قيمة ضريبة المبيعات المستحقة بالفئة الواجبة قانوناً، والقسم الأخير يتعلق ببيان إجمالي قيمة الفاتورة الضريبية والمعدل الضريبي الذي يسري عليها. والأصل أن يتم إثبات البيان المتعلق بالقيمة في الفاتورة الضريبية بالعملة الوطنية، فماذا لو تم إثباته بعملة أجنبية؟ تجيب الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة على هذا التساؤل وتوجب تحويل القيمة إلى العملة الوطنية^١ ونحن نؤيد مسلك الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة وعدم تحصيل الضريبة المستحقة بعملة أجنبية.

٣- الشروط الواجب توافرها في الفاتورة الضريبية: يمكن تحديد هذه الشروط في الآتي^٢:

أ- يجب أن تصدر الفاتورة الضريبية من مسجل لدى الإدارة الضريبية: فالذي يجوز له التعامل في تلك الفواتير الشخص المسجل لدى الإدارة الضريبية.

ب- يجب أن تكون الفاتورة الضريبية واضحة ومفسرة ومسلّسة طبقاً لتواريخ تحريرها كما يجب مراعاة اشتغالها على البيانات السابقة.

ج- يجب أن تحرر الفواتير الضريبية من أصل وصورة، يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل.

د- أن يتم تسجيل بياناتها في السجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول، وتحفظ في ملف خاص بها يقدم للفحص عند طلبه من الإدارة الضريبية.

ثانياً- أسباب مشكلة الفاتورة الضريبية:

من الطبيعي أن يكون لدى المسجل فواتير ضريبية والتي يتم إدراجها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات بصفة أساسية حتى يمكن متابعة تنفيذ القانون بالصورة الصحيحة، فالفاتورة هي إحدى المستندات المهمة لإثبات نقل

^١ النجار، إبراهيم عبد العزيز، موسوعة ضريبة المبيعات ومعوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ٥٤٨ وما بعدها.

^٢ أحمد، أسعد طاهر، ضريبة المبيعات في الميزان، مرجع سابق، ص ١٢٤ وما بعدها.

ملكية السلعة من البائع إلى المشتري وكذلك إثبات أداء الخدمة من المؤدي إلى المستفيد، والفاتورة أيضاً هي أهم مستند من المستندات المحاسبية فهي الأساس الذي يحرك القيود والإثبات وصولاً إلى أي قائمة من القوائم المحاسبية، ونظراً لأهمية الفاتورة فقد جعلها المشرع أهم سند لإثبات استحقاق ضريبة المبيعات.

ولأنّ ضريبة المبيعات تسمح للمسجلين بخضم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات كقاعدة عامة، فقد كان طبيعياً أن يكون هناك مستند يحوز ثقتها وتعتمد عليها في إقرارها هذا الحق للمسجلين ولم تجد غير الفاتورة الضريبية، فأصبحت هذه الفاتورة ضرورة في ضريبة المبيعات لدرجة أنّ البعض اعتبرها بمثابة الحلقة الحاكمة فيها.

فوق ذلك كله تساعد الفاتورة الإدارة الضريبية على حصر كافة التعاملات الضريبية في المجتمع الضريبي، وتحديد حجم مبيعات جميع ممارسي هذه التعاملات، ومساعدة جهاز الحصر الضريبي على تعقب المكلفين المتهربين من التسجيل، وإدراكاً منها لأهمية الفاتورة اعتبرت الإدارة الضريبية أنّ البيع بدون فاتورة ضريبية بمثابة تهريب^١.

أصبحت الفاتورة الضريبية محور الحملات الإعلانية للإدارة الضريبية في الفترة الأخيرة والتي تطالب المسجلين أو المكلفين بضرورة التعامل بموجبها. كل ذلك يستلزم البحث في أسباب مشكلة الفاتورة الضريبية.

١ - إحجام المكلفين عن إصدار الفاتورة الضريبية: إنّ دخول الأسواق في مرحلة الكساد والانكماش، وتأثير ذلك على السيولة النقدية وبطء دوران البضاعة والأموال، مما أدى إلى لجوء العديد من المكلفين أو المسجلين إلى ما يسمى بحرق البضاعة لأسباب متعددة مما زاد من عدم الاهتمام بإصدارهم للفاتورة الضريبية، حيث تدهور

^١ النجار، ابراهيم عبد العزيز، مرجع سابق، ص ٥٤٨ وما بعدها.

مشتريات السلع الاستثمارية والسلع الاستهلاكية المعمرة كالسيارات والأجهزة الالكترونية من جراء اضطراب الائتمان واستمرار تزايد القلق وبدء المخزون في التراكم السريع^١.

في ظل الأزمات الاقتصادية تتزايد مخاطر عدم الالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية من جانب المكلفين والمسجلين، ويرجع ذلك لما يأتي:

أ- قد يترتب على الأزمة انتقال عدد من المشروعات من الاقتصاد الرسمي إلى الاقتصاد غير الرسمي مما يعني مزيداً من عدم الالتزام بإصدار الفواتير الضريبية: ومع ازدياد حجم الأنشطة الاقتصادية غير المعلنة واتساع سيطرتهم على الأسواق وازدياد قدرتها على تهديد الأنشطة الاقتصادية الرسمية، وبالتالي نشأ تحالف غير رسمي بين عدد كبير من المستوردين وتجار الجملة ووكلاء التوزيع وكذلك تجار التجزئة على أن يخيروا المشتريين بين الشراء بموجب فواتير مضاف إليها ضريبة المبيعات أو مخصوم منها ضرائب المنبع، وبين الشراء بدون فواتير رسمية بأسعار منخفضة.

هذا الوضع ساهم في عدم إمكانية حصر ومكافحة التهرب الضريبي من خلال نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وأرباح الأشخاص الاعتباريين، وقد أدى ذلك إلى إحجام عدد كبير من المنشآت على اختلاف أنواعها وأنشطتها عن إصدار فواتير ضريبية^٢.

ب- غياب الدور الفاعل للغرف التجارية في نشر الوعي بأهمية الفاتورة الضريبية: حيث أنّ الفاتورة هي المستند الذي يدل على حدوث الصفقة، ولذا فهي تعد حجر الأساس في أي نظام من نظم الضرائب، ولما كانت الواقعة المنشئة للضريبة في ضرائب المبيعات هي بيع السلعة أو أداء الخدمة، فإنّ هذه الواقعة لا بد من إثباتها أو

^١ النفراوي، محمد محمود النفراوي، الفواتير الضريبية بين مطرقة الضرائب وسندات الأسواق، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين، العدد ١٥، القاهرة، ص ٣٢.

^٢ السالوسي، طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ١٥ وما بعدها.

توثيقها، ولا يتم ذلك إلا بإصدار الفاتورة الضريبية، إذ بغير وجود ذلك المستند (الفاتورة) لا دفاتر ولا سجلات ولا محاسبة ولا ضرائب ومن ثمّ ينهار النظام الضريبي بالكامل^١.

ج- الفواتير الوهمية: هذه المشكلة كانت وليدة فكر بعض المسجلين الذين يهتمهم خصم الضريبة بدون وجه حق، مثال ذلك ما قام به أحد الأشخاص بإنشاء شركة وهمية بالقاهرة في نطاق مديرية ضرائب مبيعات الوايلي، وقام بالتسجيل لدى مديرية ضرائب المبيعات باسم هذه الشركة، شركة تصنيع ألواح خام الألمنيوم، ثمّ قام بإصدار فواتير ضريبية لآخرين شاملة سعر السلعة وفئة الضريبة المستحقة.

بالتالي قام هؤلاء بخصم الضريبة السابق سدادها عند الشراء على هذه الفواتير الصادرة من هذه الشركة الوهمية، وتقدموا بهذه الفواتير لمديرية ضريبية أخرى خلاف المديرية المسجل فيها الشركة الوهمية مصدرة الفاتورة، وبالإطلاع على الفاتورة نجد أنها فاتورة ضريبية سليمة مئة في المئة تستحق الخصم، إلا أنه عند استيفاء هذه الفواتير من مديرية الوايلي اتضح أنّ الشركة مصدرة الفواتير مجرد شركة وهمية ليس لها كيان في الواقع، وإنما هي مجرد شركة على الورق ومسجلة بالمديرية المذكورة ولم تسدد أي ضريبة من تاريخ تسجيلها ولم تتقدم ببيانات ضريبية من تاريخ التسجيل.

ترتب على هذا أن قامت الإدارة الضريبية المصرية بإحالة مقدم الفاتورة للخصم الضريبي إلى التهرب الضريبي، واعتبرت الإدارة الضريبية انه تقدم بمستندات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وخصم الضريبة دون وجه حق، ولعلّ الذي دفع الإدارة الضريبية لهذا المسلك هو عدم تمكن الإدارة الضريبية من الوصول لأصحاب الشركة الوهمية سالف الذكر.

إلا أننا نؤيد ما ذهب إليه البعض بأنّ مسلك الإدارة الضريبية في اتهام مقدم الفاتورة الصادرة من الشركة الوهمية لا أساس له في صحيح القانون، إذ قد يكون مقدم الفاتورة مجنياً عليه وليس جانبياً بل قد يكون ضحية لعملية نصب متقنة، وعليه ينتفي القصد الجنائي في جريمة التهرب الضريبي بمجرد توافر حسن النية ولا يمكن إدانة

^١ النفراوي، محمد محمود، مرجع سابق، ص ٣٢.

المسجل مقدم الفاتورة إلا إذا أثبتت الإدارة الضريبية سوء النية وتوافر القصد الجنائي لديه، كأن يكون على علم بأن هذه الشركة وهمية ويتعامل معها من أجل خصم الضريبة دون وجه حق ولا ننسى هنا أنّ عبء الإثبات يقع دائماً وأبداً على سلطة الاتهام^١.

د- ظاهرة تجارة الفواتير: بمعنى أن يحصل منتج صناعي أو تاجر أو مؤدي خدمة من منتج أو تاجر أو مؤدي خدمة آخر على فاتورة بقيمة تعاملات تفوق حقيقة تعاملاته مع مصدر الفاتورة، بهدف الاستفادة منها في خصم الضريبة أو استردادها في حالات التصدير.

مثال ذلك كأن يقوم تاجر إطارات سيارات جملة بالبيع إلى صغار التجار أو إلى المستهلك النهائي مباشرة مع عدم تحرير فاتورة بيع لعدد من التجار أو المستهلكين لعدم طلبها أو لعدم حاجتهم إليها لصغر الكمية المشتراة كأن تكون فردة أو فردتين مثلاً، وبالتالي يكون لديه بيع فعلي لم يحرر عنه فواتير بيع، فإذا ما طلب منه أحد مؤدي خدمات النقل فاتورة بقيمة وضريبة معينة مقابل مبلغ من المال، فإنه سوف يحررها له دون تردد لأنّ هذا لن يؤثر على ما لديه من المخزون.

ولكن مردود ذلك على الضريبة سيكون سلبياً؛ لأنه سوف يعطي حق الخصم لمسجل بقيمة ضريبية تخالف حقيقة الضريبة الواجبة الخصم بالنسبة له؛ لأنه اشترى ورقة فقط وبالتالي يكون قد نشأ حق الخصم له، لم يكن يتحقق لو أنّ كل مشتري وكل مستهلك حرص على الحصول على الفاتورة بقيمة مشترياته، وبذلك يكون المستفيد من هذه العملية هو مصدر الفاتورة ومتلقيها، والخاسر هو الخزينة العامة.

وما يقال على تاجر السيارات يقال أيضاً على تاجر الأخشاب الذي يقوم بالبيع إلى صغار التجار والمستهلكين بدون فاتورة، ويقال أيضاً على تاجر الحديد الذي يقوم بالبيع لورش صغيرة غير مسجلة في ضريبة المبيعات وبالتالي لا تهتم في الحصول على فاتورة شراء...^٢

^١ أحمد، أسعد طاهر، مرجع سابق، ص ١٢٧ وما بعدها.

^٢ خليل، محمود خليل حسن، مرجع سابق، ص ٣٦٥ وما بعدها.

٢- تصرفات الإدارة الضريبية بصدد الفاتورة الضريبية:

على الرغم من أهمية الفاتورة الضريبية للنظام الضريبي عموماً والإدارة الضريبية خصوصاً، إنها (أي الإدارة الضريبية) مع ذلك تمارس بعض التصرفات دون قصد منها تؤدي إلى عدم اكتراث المكلفين أو المسجلين بإصدار الفاتورة الضريبية، مثال ذلك ما يأتي:

أ- التقديرات الضريبية الجزافية فيما يتعلق بالضرائب على الدخل: المستند إلى الحدس أو التخمين أو الافتراض دون الاستناد إلى الواقع أو الأساليب العلمية المستقرة، أدى إلى أن العديد من المكلفين يتقاضي التعامل بفواتير رسمية قدر الإمكان^١.

ب- قصور الإدارة الضريبية في إثبات الضرائب المخصومة والمضافة عند المنبع: بدقة لأصحابها وكذلك عدم قيام جهات عديدة بتوريد تلك الضرائب^٢.

ج- عدم سماح الإدارة الضريبية بنماذج مبسطة للفواتير الضريبية: فقد كانت الإدارة الضريبية في مصر تسمح للمسجلين بإصدار فواتير مبسطة لا تتضمن قيمة الضريبة المستحقة أو فنتها على استقلال عند البيع للمستهلك النهائي مباشرة، غير أنها تراجعت عن هذا الموقف بعد سريان ضريبة المبيعات على تجار الجملة والتجزئة، وأوجبت على المسجلين في جميع الحالات إصدار فاتورة ضريبية تحتوي على كافة البيانات.

ولكن نظراً لأن البيع للمستهلك النهائي غير مقصور على تجار التجزئة وحدهم وإن المنتجين الصناعيين وتجار الجملة قد يمارسون بعض تعاملاتهم مع المستهلك النهائي، ولا تكون هذه التعاملات بالكثرة التي يرون أهمية اللجوء بشأنها إلى نظم التجزئة، وقد توافقت الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالة على استخدام نظم التجزئة فإنه

^١ النفراوي، محمد محمود، مرجع سابق، ص ٣١.

^٢ المرجع السابق ذكره، الصفحة نفسها.

يبقى قائماً أولوية السماح للمسجلين في مثل هذه الظروف بإصدار نماذج مبسطة للفواتير الضريبية تتضمن الضريبة المستحقة ضمن إجمالي قيمتها على نحو ما كان قائماً من قبل^١.

د- الفواتير الصورية: هذه المشكلة نشأت في الواقع العملي نتيجة قيام الإدارة الضريبية بعمل اتفاقيات مع شعب الصناعات وتقرير معدل ضريبة ونظام محاسبة ضريبية خاص لبعض الصناعات، طبقاً لمعدلات إنتاج متفق عليها، ومثال ذلك ما قامت به بعض مديرية الضريبة على المبيعات في مصر من محاسبة بعض أصحاب مصانع الألمنيوم والمسابك على أساس معدل استهلاك الكهرباء لتصنيع الطن الصافي من الألمنيوم الخام والمصنع على الرغم من أن هذه الاتفاقيات لا أساس لها في القانون.

حيث إنَّ المشرع لم يعرف نظام الضريبة الاتفاقية فيجب أن تكون الضريبة محدودة وواضحة ومنصوص عليها في القانون، ولا يجوز الاتفاق على معدلها أو نظام تطبيقها، وبالتالي يتعين الالتزام بالقانون دون اللجوء لإبرام اتفاقيات ضريبية مع بعض الفئات دون الأخرى.

ونتيجة لذلك، فإنَّ بعض المسجلين الذين يتعاملون على الأسس الواردة في هذه الاتفاقيات الضريبية، يلتزم بتوريد ضريبة محددة سلفاً بناء على معدل استهلاك الكهرباء مثلاً، أو كل شهر مبلغ معين من المال لحساب الضريبة، سواء حقق مبيعات أو لم يحقق، هذا النظام دفع كثير من المسجلين إلى إصدار فواتير ضريبية لتغطية المعدلات المتفق عليها مع مديرية الضريبة على المبيعات دون أن تكون تلك المبيعات لها أصل في الواقع وهو ما يسمى بالفواتير الصورية.

تقع المشكلة الكبرى عندما يتقدم المشتري من هؤلاء المسجلين بخصم الضريبة السابق سدادها بموجب تلك الفواتير الصورية، حيث تقوم مديرية الضريبة المختصة باستيفاء هذه الفواتير لدى المسجل مصدر الفاتورة الصورية فنجد الفواتير لا أساس لها في الواقع، ونظراً لأنَّ مصدر الفاتورة يقوم بسداد الضريبة طبقاً لمعدلات متفق عليها لدى الإدارة الضريبية.

^١ النجار، ابراهيم عبد العزيز، مرجع سابق، ص ٥٤٦ وما بعدها.

وهنا نجد أنّ الإدارة الضريبية تقوم باتخاذ إجراءات التهرب الضريبي ضد هذا المسجل مصدر الفاتورة باعتبار أنه أصدر فواتير ضريبية وحقق مبيعات لم يقر عنها في بيانه الضريبي، ويجد هذا المسجل نفسه معرضاً للعقوبة الجنائية وملزم بسداد الضريبة وضريبة إضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة دون ذنب منه، وإنما اللوم والذنب يقع على الإدارة الضريبية التي سعت لإبرام اتفاقيات ضريبية ونظم محاسبية على حساب نصوص القانون^١. ونرى بأنه إذا كانت الاتفاقيات الضريبية قد حلت النزاع على قيمة الضريبة، إلا أنها أفرزت مشكلة الفواتير الصورية كنتيجة لقيام الإدارة الضريبية بعقدها دون أن يكون لها سند تشريعي في القانون، فإذا ما أضفنا لها مشكلة تجارة الفواتير السابق عرضها فإن الأمر جد خطير ويحتاج إلى تدخل تشريعي لحل هذه المشكلات وغيرها.

بناء على ما تقدم، نوصي المشرع السوري بضرورة اعتماد الضريبة العامة على المبيعات وتقنين موضوع الفاتورة الضريبية لأهميتها في الواقع العملي، ببيان ماهيتها وما يجب أن تحتويه من بيانات وشروطها، ومدة الاحتفاظ بها وأن تكون المدة طويلة نوعاً ما أسوة بمدة حفظ الدفاتر التجارية وهي عشر سنوات، فمثلاً مدة حفظها في التشريع المصري خمس سنوات^٢ وهذه الفترة غير كافية لحماية دين الضريبة، لذا نرى ضرورة مد فترة الاحتفاظ بالفاتورة الضريبية باعتبار أن دين الضريبة لا يسقط إلا بمضي خمسة عشر عاماً في سورية،

كما نوصي بوضع مهلة لإصدار الفاتورة الضريبية خلالها، فمثلاً في التشريع الضريبي المصري يلزم المسجل بإصدار الفاتورة الضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة أي تعاصر واقعة إصدار الفاتورة مع الواقعة المنشئة للضريبة، غير أن الحياة التجارية تجعل من الأفضل وضع مهلة معينة ولتكن شهراً بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة يسمح للمسجلين بإصدار الفاتورة الضريبية خلالها، خاصة أن العلاقة بين التجار ذات طبيعة مستمرة وقد تستغرق التعاملات الضريبية فيما بينهم سنوات طويلة، ولا يكون من الطبيعي

^١ أحمد، أسعد طاهر أحمد، مرجع سابق، ص ١٢٧.

^٢ انظر المادة ٣٨/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري الصادر بالقانون رقم ٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠، متاح على موقع محكمة النقض المصرية على الانترنت <https://www.cc.gov.eg>، تاريخ الاطلاع ٥/٥/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

في ظلها مطالبة المشتري للبائع بإعطائه فاتورة ضريبية فور تسلّم أي بضاعة، لأنّ المشتري قد يتسلّم بضاعته من البائع على دفعات وعلى أيام متعاقبة ويكون من الملائم في علاقة كل منهم بالآخر الانتظار إلى نهاية كل صفقة حتى يحصل على فاتورة ضريبية أو فواتير ضريبية متعددة بكل البضاعة محل التعاقد، في حين أنّ الوضع القائم في مصر يلزمهم بتحرير فاتورة عند بيع السلعة ويكون مجرد الإخلال بهذا الميعاد إخلال بالنص القانوني مما يستوجب العقاب.

الفصل الثاني

الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية

تمهيد:

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

- وزارة المالية ممثلة بمديريات المالية التي يقوم بالإشراف عليها معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. وبموجب أحكام المادة ١/ و ٢/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠ م تمّ نقل مهام وزارة المالية وصلاحياتها في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم، باستثناء مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها واختصاصاتها، وتنقل مهام وصلاحيات معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات إلى المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم^١.

- الهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثة بموجب القانون رقم ٤١/ ٢٠٠٧ م.

بناء على ذلك سأتناول في هذا الفصل كلاً من: تشكيل الإدارة الضريبية (المبحث الأول)، و واقع الحوكمة في المنظومة الضريبية السورية (المبحث الثاني).

^١ المرسوم رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠، هو المتضمن تعديل قانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧. نص المرسوم ٦٤/ على ما يأتي: المادة ١/: أ- مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة، تنقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثة بالقانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها ب- تتولى مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية وأقسامها ودوائرها في المحافظات والمناطق تنفيذ خطة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بعد إقرارها من مجلس إدارة الهيئة وتصدر بقرار من وزير المالية. المادة ٢/: تنقل المهام والصلاحيات والاختصاصات المحددة لمعاون الوزير لشؤون الإيرادات إلى المدير العام للهيئة أينما وردت في التشريعات والأنظمة الضريبية النافذة.

للاطلاع على المرسوم، منشور على الموقع الرسمي لمجلس الشعب السوري، على الرابط:

<http://www.parliament.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٥/٥/٢٠٢١، الساعة ٦ مساءً.

المبحث الأول

تشكيل الإدارة الضريبية في سورية

تتكون الإدارة الضريبية في سورية من مديرية الاستعلام الضريبي المختصة بتنفيذ خطة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، والهيئة العامة للضرائب والرسوم الملحقة بوزارة المالية.

المطلب الأول

مديرية الاستعلام الضريبي

مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية هي المديرية المختصة بتنفيذ خطة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، ولهذه المديرية مجموعة من الأهداف والمهام.

الفرع الأول

أهداف مديرية الاستعلام الضريبي

تهدف مديرية الاستعلام الضريبي من خلال تنفيذ المهام الموكلة إليها إلى^١:

أولاً- مكافحة التهرب الضريبي بمختلف أشكاله وصوره لجميع أنواع الضرائب والرسوم (باستثناء رسم الطابع والرسوم الجمركية) واتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للحد من تلك الظاهرة تنفيذاً لأحكام القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣م^٢.

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور، وهو معروف في الدول النامية والمتقدمة، وإن كانت نسبته أقل في الدول المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عالٍ، ومن

^١ النظام الداخلي لوزارة المالية رقم /٩٧٥/و لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته، المادة /٢٥٠/، الفصل ١٦ الخاص بمديرية الاستعلام الضريبي، ص ١٥٥.

^٢ القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، هو القانون الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، للاطلاع على القانون وتعليماته التنفيذية منشور على الموقع الرسمي لوزارة المالية على الانترنت، على الرابط: <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٥/١٠/٢٠٢١، الساعة ٤ مساءً.

خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوروبي تبين أنّ نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة إلى الناتج القومي، بلغت على مستوى الاتحاد الأوروبي بنسبة (١٦%)، أما في الدول النامية فتتراوح نسبة التهرب الضريبي بين (٣٠-٤٠%) من الناتج المحلي^١، وقد قدر أحد خبراء الضرائب في سورية أنّ الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في سورية يقدر بحدود ٢ تريليون ليرة سورية^٢.

عرّف البعض التهرب الضريبي بأنه: "كل عمل ينتج عنه تخفيض أو إلغاء الضريبة، أو تأجيل تاريخ استحقاقها، أو زيادة في قيمة الضريبة المطلوب تنزيلها أو استردادها، دون وجه حق"^٣.

لم يعرف القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ التهرب الضريبي، وإنما أورد في المادة رقم ٢/ منه الحالات التي عدها تهريباً غير مشروع من الضرائب^٤.

أرى أنّ التهرب الضريبي هو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من دفعها كلياً أو جزئياً، وهو من مظاهر الفساد الضريبي ومن الجرائم الاقتصادية الخطيرة، لما لها من آثار ضارة على الاقتصاد الوطني، كما

^١ السامرائي، يسرى مهدي حسن، والعبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٩، (٢٠١٢) ص ١٣٠.

^٢ العدي، ابراهيم، رئيس قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

^٣ للمزيد. انظر: الكعبي، يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي، رسالة ماجستير، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، (٢٠١٩)، ص ٩-١٢.

^٤ للمزيد: انظر، الصابوني، دور منظومة الدفع الالكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد ١، العدد الأول، ٢٠٢١.

تنص المادة ٢/ من القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: "يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون: أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصلاً ويقصد بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو اتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره. ب/ لا يدخل في شمول الفقرة أ من هذه المادة =المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلين في الدوائر المالية أو المكلفين برسوم التركات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون".

أنه يطيح بفكرة العدالة الضريبية، ويضر بالحصيلة الضريبية، ويعود لعدة أسباب مباشرة إدارية وتشريعية، وغير مباشرة وهي أخلاقية، ويجب أن يكون الهدف من أي إصلاح في المجال الضريبي هو الحد من هذه الظاهرة.

ثانياً- توفير قاعدة معلومات دقيقة عن المكلفين بمختلف أنواع الضرائب والرسوم ورفد الدوائر المالية بها. وتسعى لذلك من خلال البحث أو التحري عن المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلف بالضريبة، وجمع المعلومات والوثائق عن مطرح الضريبة.

ثالثاً- تحقيق العدالة الضريبية^١ بين المكلفين عن طريق اكتشاف وتتبع الأوعية الضريبية المخفأة كلياً أو جزئياً وحماية المال العام.

يمكن تعريف العدالة الضريبية على أنها: الكيفية الحاصلة في توزيع الأعباء المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع المبنية على الإيديولوجية السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في فترة معينة من الزمن، بحيث يمكن القول بأن النظام الضريبي العادل هو النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع بعدالتها^٢.

تعد العدالة الضريبية من القواعد المهمة التي يجب أن توضع موضع اهتمام لدى المشرعين والكتاب على حد سواء، وكدليل على أهمية العدالة الضريبية تضمنت الدساتير في معظم دول العالم نصوصاً صريحة تدعو إلى التقيد بها وتطبيقها، وأن تكون أساساً لأي تشريع في المجال الضريبي، ففي دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢^٣، نصت المادة /١٨/ من الفصل الثاني (المبادئ الاقتصادية) من الباب الأول على أن:

^١ انظر بحث العكام، محمد خير، الضريبة، الموسوعة العربية المتخصصة، الموسوعة القانونية المتخصصة متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/١١/٥، الساعة ١١ مساءً.

^٢ عبد العزيز، سمير محمد، الثروة-الدخل-الإنفاق ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، د.ت، ص ٢.

^٣ دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢، ص ٦، متاح على الرابط: <http://www.constituteproject.org>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/١٠/٥، الساعة ٥ مساءً.

"١- لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون/ ٢- يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية". حيث تؤدي العدالة الضريبية دوراً كبيراً في تشجيع الامتثال الطوعي وكذلك الثقة بالإدارة الضريبية^١.

هناك اعتقاد خاطئ أنّ المساواة تعني العدالة، ولكن في الحقيقة هناك اختلاف كبير بين المصطلحين، إذ أنّ المساواة هي الحالة التي يُمنح فيها كل فرد الحقوق والمسؤوليات نفسها بصرف النظر عن الاختلافات الفردية، بينما العدالة هي التي تراعي الاختلافات الفردية عند منح الحقوق وفرض الالتزامات، لهذا لا يمكن تحقيق العدالة من خلال معاملة جميع المكلفين على قدم المساواة، وإنما يمكن تحقيق العدالة من خلال معاملة جميع المكلفين بطريقة منصفة (حسب قدرتهم على الدفع).

رابعاً- نشر الثقافة الضريبية لتنمية الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وربط مفهوم الضريبة بالانتماء الوطني: فهي تضع الاستراتيجيات اللازمة من أجل نشر الوعي الضريبي بين المكلفين المتمثل بتوعية المكلفين بأهمية دفع الضريبة وآثارها الإيجابية على المجتمع. باعتبار نشر الثقافة الضريبية أحد المطالب الدولية الناتجة عن قصور وسائل العقاب والتغريم الضريبي.

عُرِفَت الثقافة الضريبية على أنها مجموعة العلاقات الضريبية التي تشكلت في الثقافة الوطنية من أجل تحسين الإيرادات الضريبية، التي تشمل موقف وسلوك المشاركين في النظام الضريبي^٢.

عرفها آخرون على أنها: الثقافة الضريبية الخاصة بكل بلد وتتمثل في جميع المؤسسات ذات الصلة الرسمية وغير الرسمية المتصلة بالنظام الضريبي الوطني^١.

¹ The Inland Revenue Department and the New Zealand Treasury, "Tax and fairness", Background Paper for Session 2 of the Tax Working Group, 2018, p.5.

² Birger Nerre, The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 8-10, 2001, p.10.

إنّ الثقافة الضريبية ظاهرة متطورة وليست ساكنة، وهي جزء من الثقافة الوطنية، وهي الثقافة المتعلقة بالمجتمع الضريبي.

الفرع الثاني

مهام مديرية الاستعلام الضريبي

إنّ مهمة مديرية الاستعلام الضريبي في مجال مكافحة التهرب الضريبي تتم عن طريق^٢:

أولاً- استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين: على سبيل المثال جمع المعلومات المتعلقة بالعقارات التي يملكها المكلف من الجهات الرسمية المختصة مثل (السجل العقاري- السجل المؤقت- السجل المالي في حال تضمن اسم المالك الفعلي أو واطع اليد) مع ملاحظة أنّ هناك بعض الجهات التي يمكن الاستفادة من قيودها لحصر الملكية العقارية مثل (المؤسسة العامة للإسكان- الجمعيات التعاونية السكنية- تجمع دمر السكني...)^٣.

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

حيث كشفت وزارة المالية السورية عن تنظيم ١٠٠٠٠ ضبط تهرب ضريبي خلال عام (٢٠١٩)، بمبلغ تجاوز ١٦٠ مليار ليرة سورية، مؤكدة أنها مصممة على زيادة تلك الحصيلة ومنع التهرب. وفي عام (٢٠٢٠) قامت عناصر الضابطة التابعة لجهاز الاستعلام الضريبي في وزارة المالية بحملة مكثفة ضد المنشآت المخالفة، وذلك

^١ Birger Nerre, The Emergency of a Tax Culture in Russia, University of Hamburg, Germany, 2010, p.6.

^٢ التعليمات التنفيذية للمادة ٣/ من القانون رقم ٢٥/ ٢٠٠٣ الخاص بمكافحة التهرب الضريبي.

وأشارت المادة ٣/ من القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ والمادة رقم ٢/ من النظام الداخلي لمديرية الاستعلام الضريبي
^٣ تعد المعلومات السابقة من المعلومات السرية التي لا يجوز اطلاق أحد عليها ولا تستخدم إلا لأغراض تتعلق بالتكليف الضريبي. تجدد تلك المعلومات بصورة دورية لمراعاة الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين. لا تتم مخاطبة المصارف للحصول على أية معلومات تتعلق بالحسابات المصرفية للمكلف مراعاة لأحكام قانون السرية المصرفية.

خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ١٥ يوماً تمّ خلالها تنظيم عدد كبير من ضبوط التهرب الضريبي بحق منشآت (في مقدمتها بعض المشافي الخاصة) أخفت أرقام عمل سجلت ما يزيد على ٢٠ مليار ليرة سورية^١.

ثالثاً- التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم مع التقيد التام بالشروط الواجب توفرها بالشكوى أو الإخبار والإجراءات المتبعة بالتحقيق والمنصوص عليها بالتعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٠٠٣/٢٥ الصادر بالقرار رقم (١٩/٦٥٣٠) تاريخ ١٠/٣/٢٠٠٤م^٢.

تتمثل شروط الشكوى أو الإخبار بالآتي:

- ١- أن يحتوي الإخبار على اسم المخبر الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه وصورة واضحة عن بطاقته الشخصية.
- ٢- لا بد أن يتضمن الإخبار واقعة تهرب ضريبي محددة.
- ٣- ترسل جميع الإخبارات والشكاوى المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم إلى وزارة المالية- مديرية الاستعلام الضريبي وتقيد في سجل خاص، ويقوم مدير الاستعلام الضريبي بإحالتها إلى الدائرة المختصة في مديرية الاستعلام الضريبي أ قسم الاستعلام الضريبي المختص حسب طبيعة الحال.

أما عن إجراءات التحقيق بالشكوى أو الإخبار:

- أ- يتم الاتصال بالشاكي أو المخبر على رقم الهاتف الموجود في الشكوى أو الإخبار واستدعائه من قبل مديرية الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي للتوقيع أمامه على الشكوى أو الإخبار.
- ب- يُفتح ملف خاص بكل إخبار أو شكوى ويتم دراسة المعلومات الواردة فيها والبدء في إجراءات التحقيق في مدى صحتها وكيفية ضبط حالة التهرب الضريبي في حال وجودها.

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية: <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع

٢٠٢١/١٠/٥، الساعة ٤ مساءً.

^٢ المرجع السابق ذكره.

ج- في حال تبين عدم صحة الشكوى أو الإخبار وثبتت أنها كانت كيدية يقوم من يحقق فيها بتنظيم تقرير بالواقعة ويُرفع إلى السيد وزير المالية لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.

رابعاً- التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة عن طريق تحديد أسباب تلك الظاهرة وإعداد الدراسات واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة. وللمكلف الحق في طلب صورة عن ضبط التهرب الضريبي في حال تمّ تنظيمه.

خامساً- إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي وذلك بالتعاون مع وزارات (وزارة الثقافة- وزارة التربية- وزارة الإعلام) والمنظمات الشعبية والنقابات واتحادات غرف التجارة والصناعة وعقد الندوات واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة.

سادساً- إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الاتجاهات الاستثمارية لرؤوس الأموال وعلى مختلف الأسعار والمواد والسلع وعلى رواج أو ركود كل المهن أو بعضها والحرف الممارسة في القطر خلال فترات زمنية متتالية، وذلك بالتنسيق مع الجهات المختصة، ومن ثمّ تحليل أسباب ونتائج هذه التطورات وآثارها الضريبية وتعميمها على الدوائر المالية المعنية.

سابعاً- متابعة تطور مختلف التشريعات والنظم العامة التي تنعكس بآثار سلبية أو إيجابية على المطارح الضريبية أو على اتجاهات استثمار رؤوس الأموال وتطوير عمل جها الاستعلام الضريبي بما يساير أحكام تلك التشريعات والنظم.

يحق للعاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف الضريبي على أن يُراعى قانون السرية المصرفية^١. ويتوجب عليهم القيام بتحريات

^١ الفقرة/أ/ من المادة ٦/ من القانون ٢٥/٢٠٠٣.

لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون^١.

أوضحت التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ أنَّ القيام بزيارة أحد المكلفين من أجل التأكد من قيامه بالواجبات القانونية يقتضي التأكد من القيام بهذه الواجبات بالخطوط الإجمالية العريضة دون التعرض للتفاصيل، على أن تتم زيارة هؤلاء المكلفين بناء على موعد مسبق يتم تحديده مع المكلف، وأما إن كانت المهمة للتأكد من تسجيل معلومات معينة في القيود والتصريح عنها للدوائر المالية فلا يجوز القيام بمثل هذه المهمة إلا بعد انتهاء العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للدوائر المالية وذلك حتى يتم التأكد من نية المكلف بالتهرب من دفع الضريبة^٢.

المطلب الثاني

الهيئة العامة للضرائب والرسوم

أحدثت الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموجب القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م^٣، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية، مركزها الرئيس في دمشق، وتُحدث مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام للهيئة^٤.

أضاف المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠م^٥ في المادة ٣/ منه فقرتين ج- د/ إلى المادة ٢/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م وفق ما يأتي:

^١ الفقرة ب/ من المادة ٧/ من القانون ٢٥/٢٠٠٣.

^٢ التعليمات التنفيذية للمادة ٧/ من القانون ٢٥/٢٠٠٣، منشورة على الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٥/١٠/٢٠٢١، الساعة ٤ مساءً.

^٣ القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م، هو القانون المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم، منشور على الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة الانترنت، على الرابط، <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ١٠ مساءً.

^٤ انظر المادة ١/٢- من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م.

ج- تعتبر مديريات المالية في المحافظات ومديريات المالية في المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب في التجمعات السكنية تابعة للهيئة باستثناء (أقسام دوائر الخزينة والاستعلام الضريبي ودوائر العقارات الآلية للدولة والعاملين فيها كافة حيث تبقى تابعة للوزارة).

د- تعتبر دائرة العقارات الآلية للدولة في مديرية المالية في المحافظات تابعة لقسم الخزينة.

الفرع الأول

الهيئة العامة للضرائب والرسوم

أولاً- التعريف بالهيئة العامة للضرائب والرسوم:

هي الجهة المسؤولة عن تحصيل الضرائب والرسوم في سورية، واقتراح النصوص التشريعية المتعلقة بعملها، وإصدار التعليمات التفسيرية لها. تمارس عملها تحت إشراف وزير المالية، فهي مستقلة فنياً عن وزارة المالية إلا أنها تتبع لها إشرافياً وإدارياً، وقد أعلنت الهيئة العامة للضرائب والرسوم عن رؤيتها ورسالتها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها.

١ - رؤيتها (Vision): إدارة ضريبية متطورة ذات كفاءة عالية تحقق العدالة والالتزام الطوعي للمكلفين^٢.

٢ - رسالتها (Mission): الالتزام بتقديم خدمات متميزة للمكلفين، والعمل على نشر الوعي الضريبي، بالاعتماد على كوادر مؤهلة وتشريعات ضريبية واضحة وإجراءات بسيطة ضمن جو من الشفافية والثقة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية^١.

^١ المرسوم رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠، هو المرسوم المتعلق بتعديل قانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧، منشور على الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة الانترنت، على الرابط، <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ١٠ مساءً.

^٢ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة الانترنت، على الرابط: <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ١٠ مساءً.

٣- أهدافها الاستراتيجية (Strategic goals): تتمثل في الآتي^٢:

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

ثانياً- مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

تهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية العامة للدولة، ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن مهامها ما يأتي^٣:

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة الانترنت، على الرابط، <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ١١ مساءً.

^٢ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة الانترنت، على الرابط، <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ١١ مساءً.

^٣ نصت المادة رقم ٣/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ وتعديلاتها الواردة في المادة رقم ٥/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠م على المهام المنوط بالهيئة العامة للضرائب والرسوم تأديتها.

١- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها.

٢- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.

٣- وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي (تم إلغائها هذه المهمة بموجب المادة ٦/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠)، وأصبحت من مهام مديرية الاستعلام الضريبي.

٤- إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها.

٥- التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم على أن تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناء على طلب أي منهما.

٦- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

٧- ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

الفرع الثاني

النظام الإداري للهيئة العامة للضرائب والرسوم

أولاً- إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

نصت المادة رقم ٤/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م، وكذلك المادة رقم ٢/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم (التي جاءت تكراراً حرفياً للمادة رقم ٤/ من القانون) على أن يتولى إدارة الهيئة (مجلس إدارة- مدير عام) وكذلك حددت المواد رقم ٧/ فقرة ب والمادة رقم ٩/ من القانون رقم ٤١/ وكذلك المواد ٥/- ٨/ من النظام الداخلي للهيئة الصادر بقرار وزير المالية رقم ١٠/ ق.و لعام ٢٠٠٨ والمعدل بالنظام الداخلي

الصادر بقرار وزير المالية رقم ١/ق.و لعام ٢٠١١ على (معاوني المدير العام- المجلس الاستشاري) كذلك جاء تكراراً حرفياً لما ورد في القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧).

بناء على ما سبق، تتم إدارة الهيئة من قبل: مجلس الإدارة، المدير العام، معاونون، المجلس الاستشاري).

١ - مجلس الإدارة:

أ- هيكل مجلس الإدارة: يتألف مجلس الإدارة كما ورد في الفقرة أ/ من المادة رقم ٧/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠م التي عدلت الفقرة أ/ من المادة رقم ٥/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م من:

(١) وزير المالية- رئيساً.

(٢) المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم - عضواً ونائباً للرئيس.

(٣) مدير عام الجمارك - عضواً.

(٤) معاونو المدير العام للهيئة - عضوين.

(٥) مدير الاستعلام الضريبي في وزارة المالية- عضواً.

(٦) ممثل عن وزارة المالية - عضواً.

(٧) خبيران اختصاصيان - عضوين.

يتم تسمية أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية ويجوز إضافة أعضاء آخرين^١. تُحدد مكافآت وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء. يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وكلما دعت الحاجة، ويكون الاجتماع قانونياً بحضور ثلثي

^١ المادة رقم ٨/ من المرسوم رقم ٦٤/٢٠١٠ المتضمن تعديل قانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم، التي عدلت الفقرة ب/ من المادة رقم ٥/ من القانون رقم ٤١/٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

الأعضاء على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة أو نائبه وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة (أي أغلبية جميع الأعضاء) لمجلس الإدارة وعند تساوي الأصوات يرجح جانب الرئيس. يسمى رئيس مجلس الإدارة أمين سر للمجلس من العاملين في الهيئة بناء على اقتراح المدير العام^١.

نلاحظ أنه لا وجود لمعاون الوزير أو مدير الإيرادات، ولا يوجد تمثيل لغرف التجارة والصناعة لتمثل المكلفين بمجلس إدارة الهيئة، والذين سيتحملون نتائج السياسات الضريبية بشكل مباشر، كما أنه لا يوجد تمثيل لوزارة الاقتصاد وهي الجهة المعنية بالنشاط الاقتصادي وتطويره، والضرائب هي المؤثرة فعلياً بهذا القطاع من خلال اعتبارها أداة يمكن من خلالها تشجيع نشاطات معينة أو الحد منها.

ب- مهام مجلس الإدارة: مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها الهيئة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله، ويتمتع بأوسع الصلاحيات في إدارة الهيئة وتسيير أعمالها، ويعد مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها. وقد نصت المادة رقم ٦/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م على مهام مجلس إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم على الشكل الآتي:

(١) إقرار التقرير السنوي عن نشاط الهيئة.

(٢) الموافقة على مشروعات القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم ورفعها للجهات المعنية.

(٣) الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة.

(٤) دراسة ما يرى رئيس مجلس الإدارة عرضه من القضايا التي تتعلق بعمل الهيئة.

نلاحظ مما تقدم، عدم إدراج مهام موسعة أكثر تفصيلاً بالنظام الداخلي للهيئة وإنما تكرار لما تضمنه القانون. ولم يتضمن المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠ أي تعديل على هذه المهام. ومن المهام التي يجب أن تدرج ضمن أعمال مجلس إدارة الهيئة، والتي تساعد على منحه المزيد من الاستقلالية والشفافية في

^١ الفقرات ج-د-هـ/ من المادة رقم ٥/ من القانون رقم ٤١/ ٢٠٠٧.

العمل، وحتى يكون المجلس رقيباً على أعمال المدير العام للهيئة، باعتباره السلطة العليا في الهيئة، وحتى يكون لقرارات المجلس مصداقيتها، عليه أن يقوم بما يأتي:

((١)) عقد النفقات بما يتجاوز سقوفاً محددة لمدير الهيئة.

((٢)) العقوبات والمكافآت للمستويات الإدارية العليا.

((٣)) الميزانية الختامية للهيئة وتصديقها.

((٤)) تعديل البنى التنظيمية للهيئة.

((٥)) إقرار الأنظمة التي تعدها الهيئة لتقوم بعملها بالشكل الذي حدده القانون.

كما نتساءل من الذي سيعتمد قرارات المجلس؟ تعتقد أنه من المفترض تصديق هذه القرارات من رئيس مجلس الوزراء أو نائبه، وأهمية التصديق تنعكس من خلال مراجعة القرارات قانونياً ومالياً وتوحيد سياسة الأنظمة والقوانين التي يعتمدها المجلس.

٢ - المدير العام:

يتولى المدير العام إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافة وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة. ومن الشروط الواجب توافرها لشغل وظيفة مدير عام الهيئة كما ورد في النظام الداخلي للهيئة أن يكون للفرد القدرة على اتخاذ القرار المناسب والقيادة والتوجيه وإتقانه لإحدى اللغات الأجنبية وإتقانه استخدام الحاسوب. يعين المدير العام للهيئة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته. يكون للمدير العام معاون أو أكثر يسمى بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام^١.

^١ المادة رقم ٧/ الفقرة (أ- ب) من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

يتولى المدير العام إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافة وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة وله على وجه الخصوص^١:

- أ- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.
- ب- اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم وعرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها واستكمال أسباب صدورها.
- ج- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية كافة.
- د- وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.
- هـ - تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم عدا لجان إعادة النظر التي تصدر بقرار من الوزير.
- و - تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين المركزيين والفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة.
- ز - تشكيل اللجان الاستشارية لجان العمل الخاصة وتحديد مهامها وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.
- ح - اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من الوزير.
- ط - عقد النفقة وتصفياتها.
- ي - تمثيل الهيئة في صلاتها مع الغير وأمام القضاء.
- ك - عرض ما يراه مناسباً من المواضيع على مجلس الإدارة.

^١ المادة رقم ٨/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧م وتعديلاتها في المادة رقم ٩/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠م.

تمّ الإشارة كذلك إلى بعض المهام الأخرى للمدير العام ضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم كما يأتي^١:

ل- تخطيط النشاط العام للهيئة وما يرتبط به من وسائل وقوى بشرية عاملة.

م- يترأس اللجنة الرئيسية للجان إعادة النظر.

ن- يترأس اللجنة المختصة بالبت بالاعتراضات المقدمة عن رسم الطابع.

س- يشرف على مديريات المالية في المحافظات لحسن تطبيق القوانين والأنظمة النافذة.

يجوز للمدير العام التعاقد مع خبراء على أن تحدد شروط التعاقد وأجورهم وتعويضاتهم بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير أما التعاقد مع الخبراء من غير السوريين ومن في حكمهم فيتم بقرار من رئيس مجلس الوزراء^٢.

إنّ أهم ما تجاهله النظام الداخلي للهيئة بخصوص المدير العام هو عدم تحديد سوية المدير العام من حيث: المؤهل العلمي- المرتبة الوظيفية - الخبرات - الموصفات المهنية التي يجب أن يتميز بها- اختصاصه العلمي- ممارسته للعمل في مجال الضرائب- موصفات أخرى مهمة جداً كالسيرة الذاتية خلال عمله الوظيفي- نظافة سجله من العقوبات وغيرها.

بالتالي المدرج بالنظام الداخلي للهيئة هو ما أدرج بالقانون حول المدير العام من حيث مهامه وصلاحياته التي لم توصف فعلياً، والمهام المدرجة غير كافية للقيام بإدارة قطاع الضرائب والرسوم بالشكل الذي خُطط له.

٣- معاونو المدير العام:

^١ القرار رقم /١/ ق.و تاريخ ٢٠١١/١/٣ المتضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

^٢ المادة رقم /١٠/ من القانون رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٧.

يعاون المدير العام في عمله معاون أو أكثر. يمارس معاونو المدير العام مهامهم كلاً في مجال اختصاص المديرية المشرف عليها كما يمارسون الصلاحيات التي يفوضهم بها المدير العام. يشرف معاون المدير العام كلاً في حدود اختصاصاته عن المديرية المرتبطة به ويكون مسؤولاً من الناحيتين الإدارية والفنية عن سير العمل في تلك المديرية ويؤشر على جميع المعاملات والتعليمات والبلاغات والقرارات الصادرة عنها قبل توقيعها من المدير العام، ويوقع بصورة نهائية على المعاملات التي يفوض بها بقرار من المدير العام^١.

حُد في النظام الداخلي للهيئة ثلاثة معاونين لمدير الهيئة:

أ- معاون المدير العام التنفيذي ويرتبط به ثلاث مديريات هي: (مديرية التشريع الضريبي - مديرية الضرائب على العقارات والرسوم الأخرى - مديرية المتابعة وإدارة الديون).

ب- معاون المدير العام لشؤون الالتزام ويرتبط به ثلاث مديريات هي: (مديرية السياسة الضريبية - مديرية الالتزام - مديرية خدمات المكلفين).

ج- معاون المدير العام للشؤون الإدارية والقانونية ويرتبط به أربع مديريات هي: (مديرية الشؤون الإدارية والموارد البشرية - مديرية التأهيل والتدريب - مديرية الشؤون القانونية - مديرية المعلوماتية).

٤ - المجلس الاستشاري:

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

أ- المدير العام للهيئة - رئيساً.

ب- معاونو المدير العام - أعضاء.

ج- المديرون المركزيون بالهيئة - أعضاء.

^١ النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم ١/ق.و لعام ٢٠١١.

د- ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة حسب الحال -أعضاء.

يحق لمدير عام الهيئة دعوة من يراه مناسباً لحضور جلسات المجلس. ينعقد المجلس الاستشاري مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه وينوب أحد معاوني المدير العام عنه في حال غيابه على وجه قانوني في ترؤس جلسات المجلس الاستشاري^١.

نبين بعض النقاط التي نرى أنها تؤثر على الهدف من تشكيل هذا المجلس:

(١) إدراج تشكيل المجلس الاستشاري ومهامه بالقانون وإدراج تكرار حرفي له في النظام الداخلي للهيئة، وعدم ذكر أي تفاصيل في المرسوم رقم ٢٠١٠/٦٤/ المعذل للقانون، وكان من المفترض أن توضّح مهامه بشكل أكبر في النظام الداخلي وأن يحدد مؤهلات اختصاصية فيه.

(٢) يشمل المجلس فعلياً إدارة الهيئة مجتمعة وبالتالي الوجود الاستشاري غائب، وقرارهم فيما يخص الموضوعات التي سيجري بحثها هو جزء من عملهم التنفيذي، وعليه فالاجتماع ليس بالجدوى التي يفترض تحقيقها بسبب غياب المختصين وغير المنفذين، كما يتوجب على الكادر الموجود تقديم مقترحات من واقع ممارسته العملية ويمكن للمجلس الاستشاري دراستها وقبولها أو رفضها.

(٣) يفترض أن ممثل الغرف أوجد ليمثل من سيتحمل هذه الضرائب أو الرسوم، ولكن يفترض وجود خبراء مختصين بالضرائب من نواحيها المالية والتجارية والقانونية ليتمكنوا من تقديم المشورة.

(٤) يفترض أن يرأس المجلس الاستشاري خبير وليس المدير العام، بل يكون المجلس مساعداً للمدير بتبني الاقتراحات أو الآراء للممارسة العملية.

(٥) يجب أن تكون محاضر المجلس خاضعة لتصديق الجهة الأعلى مثل الوزير هنا، أما إذا ترأس المجلس معاون مدير الهيئة أو غيره وفقاً لنظام التفويض فتصدق قراراته من قبل المدير العام.

^١ المادة رقم ٩/ من القانون رقم ٢٠٠٧/٤١ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

(٦) لم تحدد آلية لاتخاذ القرار في المجلس، والقرار هنا هو ما سيعتمده من مشورات ليرفعها إلى الجهات التي ستأخذ بها.

(٧) لم تحدد فعلياً من هي الجهات التي ستأخذ بهذه الاستشارات وهل هي ملزمة أو غير ملزمة؟ وبرأيي إن الاستشارة لا تخرج عن كونها مجرد رأي غير ملزم الأخذ به.

ثانياً - مديريات الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

يتألف الهيكل الإداري والتنظيمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم من^١:

١ - الإدارة المركزية وتتألف من:

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

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

ج- مديرية التشريع الضريبي: تتولى مديرية التشريع الضريبي معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، إضافة إلى إعداد مشاريع الصكوك التشريعية والأنظمة المتعلقة بالضرائب والرسوم والقرارات التنظيمية الخاصة بها، والمشاركة في إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للضرائب والرسوم والمشاركة في المباحثات التي تجري مع وفود الدول العربية والأجنبية لإعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.

^١ المادة رقم ٩/ من النظام الداخلي للهيئة رقم ١/ ق.و لعام ٢٠١١.

د- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات: تتولى دراسة الموضوعات والقضايا المتعلقة بالضرائب والرسوم على العقارات ومعالجتها، وإعداد خطة العمل السنوية للمديرية، ووضع المؤشرات لخطط الأقسام في مديريات المالية في المحافظات ومتابعة تنفيذها. ولابدّ من الإشارة إلى قانون ضريبة البيوع العقارية رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١ والذي بموجبه أصبحت الضريبة على القيمة الرائجة للعقار.

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

أصدرت وزارة المالية تعميماً في ٢٠١٢/٤/٤ يقضي بتقسيط الضرائب والرسوم^١، ونص على تعديل الفقرة ٤/ من التعليمات رقم ٢٠٠ تاريخ ٢٠١١/١/١٧، ليكون معيار تقديم الضمانة للضريبة المطلوب تقسيطها وفق ما يأتي:

(١) يتم تقسيط الضرائب والرسوم المالية خلال العام بقرار من مدير المالية وفق الأصول بضمانة مطرح الضريبة وبدون تسديد دفعة أولى وعلى دفعات شهرية.

(٢) يتم تقسيط الضرائب والرسوم المالية لأكثر من عام بقرار من وزير المالية بناء على توصية لجنة شؤون الضرائب والإيرادات وعلى دفعات شهرية لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات وفق الشرطين الآتيين:

- تسديد ٥% على الأقل من مقدار الضريبة أو الرسم أو الذمة.

- تقديم الضمانات التي تكفل حفظ حقوق الخزينة وتقدير قيمتها الرائجة.

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة المعلومات الدولية، <http://syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/١٠، الساعة ٥ مساءً.

(٣) إذا تخلف المكلف عن تأدية أي قسط في موعده لأكثر من خمسة عشرة يوماً من تاريخ استحقاقه يلغى قرار التقسيط ويلاحق بكامل المبلغ المترتب عليه.

وترى الباحثة ضرورة تنظيم موضوع التقسيط الضريبي بنصوص تشريعية بدلاً من إصدارها بقرارات من وزير المالية .

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

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

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

أصدرت المديرية دليل الإرشادات لملاء استمارة معلومات التسجيل الذي أعدته الهيئة العامة للضرائب والرسوم، الذي يعد خطوة مهمة فهو يتضمن شرحاً وافياً لكيفية ملء استمارات التسجيل وهو ما يسهل ويسرع عملية التسجيل والحصول على الرقم الضريبي للمكلفين. يأتي هذا الدليل ضمن سلسلة الخطوات التي تتفدها

الهيئة ضمن خطة نشر الوعي الضريبي، وتبسيط الإجراءات والتسهيل على المكلفين، وبناء جسور التعاون البناء معهم لما فيه مصلحتهم ومصلحة الخزينة العامة للدولة^١.

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

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

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

يجري بشكل دوري افتتاح دورات تدريبية خاصة بأعمال مراقب الدخل، وكانت آخر دورة عُقدت في مبنى مديرية مالية محافظة دمشق بتاريخ ٢٩/١١/٢٠٢١ واستمرت حتى ٢٣/١٢/٢٠٢١، تأكيداً من الهيئة على أهمية تدريب وتأهيل الكوادر البشرية والرفع من سويتهم العلمية وكفاءتهم المهنية وتطوير أدوات العمل التي تمكن من تأسيس التكليف الضريبي على مبادئ علمية وفنية واضحة ودقيقة منطلقاً من النشاط الفعلي للمكلف، تحقيقاً

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة المعلومات الدولية، <http://syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١/٢٠٢٢، الساعة ٥ مساءً.

لمبدأ العدالة الضريبية بين جميع المكلفين. كما دعا مدير الهيئة إلى تطوير آلية الدورات التدريبية واعتمادها على أسلوب المشاركة والتفاعل المتبادل بين المدربين والمتدربين والابتعاد عن الإلقاء النظري^١.

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

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

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

س- **مكتب الجاهزية:** يتبع مكتب الجاهزية للمدير العام مباشرة، ومن مهامه تنظيم لوائح اسمية بالعاملين في الهيئة، تضم عناوين إقامتهم وهواتفهم، وتنظيم لوائح بكافة الآليات متضمنة عربات نقل مابين العاملين وخطوط السير ذهاباً وإياباً، وتأمين جاهزية الاتصالات في المقر العملياتي في الهيئة والتأكيد من جاهزيتها (الداخلية والخارجية).

٢ - مديريات المالية في المحافظات وتتألف من:

أ- **مديرية مالية المحافظة:** تقوم مديرية المالية ضمن نطاق المحافظة وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة:

^١ الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية على شبكة المعلومات الدولية، <http://syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/١٠، الساعة ٥ مساءً.

(١) تمثيل الوزارة أو الهيئة متمتعة باللامركزية في ممارسة مهامها الإدارية والمحاسبية.

(٢) إدارة إيرادات الضرائب والرسوم التي تدخل ضمن اختصاص الهيئة العامة من حيث تحققها وتحصيلها ومسك حساباتها وحفظ مستنداتها.

(٣) مسك حسابات الذمم الشخصية بغرض تحصيلها.

(٤) توحيد حسابات مديرية مالية المحافظة مع حسابات مديريات مال المناطق التابعة لها من تحقق وتحصيل للضرائب والرسوم^١.

ب- مديريات المال في المناطق والمدن الصناعية: تتجسد مهام هذه المديريات في الآتي^٢:

(١) إدارة الإيرادات العامة من حيث تحققها وتحصيلها ومسك حساباتها وحفظ مستنداتها.

(٢) إصدار سندات التحقق والترقين التي تنص القوانين والأنظمة النافذة على إصدارها من مدير مال المنطقة.

(٣) تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكليف بسند تحقق إضافي والعمل على تصحيح الأخطاء المالية الواقعة في طرح الضريبة أو حسابها وترقين التكاليف المكررة أو المطروحة على شخص معفو وذلك وفق القوانين والأنظمة النافذة.

(٤) مسك حسابات الذمم الشخصية بغرض تحصيلها.

(٥) تنظيم جداول الحسابات الشهرية وتقديمها إلى الجهات المختصة المحددة في القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

ج- الدوائر والشعب والمكاتب والوحدات في النواحي والتجمعات السكنية.

^١ المادة رقم ٣٣/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

^٢ المادة رقم ٥٣/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

بناء على ما تقدم، هناك مجموعة من الملاحظات حول البنية الإدارية للهيئة:

((٣)) لم يتضمن النظام الداخلي للهيئة تحديد الرابطة بين الهيئة ووزارة المالية والمتمثلة بمديرياتها المركزية التي تتماثل تماماً مع غاية عمل مديريات الهيئة وإن اختلفت التسميات. حيث أن الرابط بين الهيئة ووزارة المالية على غاية من الأهمية لما يمثله من تنسيق العمل وتكامله، بدلاً من تقاطعه وجذب كل طرف لما يمكنه من جلبه من الطرف الآخر بحيث تغدو العلاقة غير صحيحة وتنعكس سلباً على الأداء.

((٤)) لم يتضمن النظام توصيفاً لموظفي الهيئة الذين سيشغلون مواقع العمل فيها بالمستويات المختلفة، وإنما صدر المرسوم التشريعي رقم (١٨٨) لعام ٢٠٠٨ م^١ المتضمن تحديد الملاك العددي للهيئة، حيث حدد مؤهل المدير العام حصراً (اقتصاد) أما معاونون فحددت ب (اقتصاد أو حقوق) وتم إضافة اختصاصات أخرى لمدرءاء المديريات مثل الرياضيات والمعلوماتية والالكترون والميكانيك والكهرباء . هذا التعميم غير كاف لنجاح العمل ويتطلب توصيفاً أكبر من حيث المؤهل والخبرة العملية والدرجة الوظيفية والسجل الوظيفي وغيرها من الشروط التي تحقق إدارة سليمة للعمل، وإدراج اختصاصات مثل الميكانيك والالكترون والكهرباء لا نرى معنى لوجودها وفي حال كُلف مدير من هذه الاختصاصات بإدارة أي من مديريات الهيئة ستكون النتائج أقل بكثير من نتائج عمل المختصين لطبيعة عمل الهيئة.

((٥)) يُلاحظ تقاطع بين أعمال مديريات الهيئة حيث أن جميعها يدرس ويجمع البيانات الإحصائية ويتابع ويضع الخطط وهذا غير سليم لبناء دورة مستندية وقاعدة بيانات متكاملة.

((٦)) يبدو أن أعمال المديريات كبيرة جداً ونرى أن أغلب المهام عرض دون إمكانية التنفيذ وذلك لعدم كفاية الكادر المعتمد للملاك للقيام بكل المهام المدرجة، وقلة مراقبي الدخل في المالية.

^١ المرسوم رقم ١٨٨/ لعام ٢٠٠٨، المتضمن تحديد الملاك العددي للهيئة العامة للضرائب والرسوم، منشور على الموقع الرسمي لمجلس الشعب السوري على شبكة الانترنت، <https://www.parliament.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ٨ مساءً.

((٧)) لم يتضمن النظام آلية تعديله أو تفسيره أو غيره من الموجبات التي ستظهر مع التنفيذ، أرى في هذه الحالة أننا نطبق نظرية الاختصاص المتوازي.

ثالثاً- التداخل الوظيفي بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم ووزارة المالية:

- تتداخل مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم مع مهام وزارة المالية في مجال الضرائب، وبالنظر إلى النظام الداخلي لوزارة المالية الصادر بالقرار رقم ٩٧٥/و لعام ٢٠٠٥^١ وتعديلاته، نلاحظ هذا التداخل من خلال البحث في منصب معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم والمديريات التابعة له كون هذا المنصب بمديرياته هو محور عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

يعاون وزير المالية في عمله، ثلاثة معاونين: معاون الوزير لشؤون الإنفاق العام- معاون الوزير لشؤون الضرائب والرسوم- معاون الوزير للشؤون القانونية والإدارية. ومعاون الوزير لشؤون الضرائب والرسوم تتبع له (مديرية الاستعلام الضريبي- مديرية الجباية- مديرية الدخل- مديرية الإيرادات- مديرية التأهيل والتدريب). وهذا كله في صميم عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم. فكان لابدّ من إلغاء هذا المنصب باعتبار أنّ هناك هيئة عامة للضرائب.

- صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٢٠/و تاريخ ٢٠٢١/٧/١٠^٢ الذي تضمن تعديل الهيكل التنظيمي لوزارة المالية، حيث تمّ إلغاء منصب معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم بما يتوافق مع المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ل عام ٢٠١٠ الذي نص على نقل مهام وزارة المالية وصلاحياتها في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم، باستثناء مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها واختصاصاتها، وتنقل مهام وصلاحيات معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات إلى المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم. وهذه خطوة جيدة في إطار سياسة الإصلاح التي تنتهجها الحكومة السورية.

^١ النظام الداخلي لوزارة المالية السورية رقم ٩٧٥/و لعام ٢٠٠٥، وزارة المالية السورية، مديرية التشريع والقضايا، ٢٠٠٥.
^٢ قرار وزير المالية المتضمن الهيكلية الجديدة لوزارة المالية رقم ١٦٢٠/و تاريخ ٢٠٢١/٧/١٠، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، الجزء الأول، العدد (٢٧ ملحق)، ٢٠٢١.

- على الرغم من صدور القرار السابق المعدّل للهيكلية التنظيمية لوزارة المالية، إلا أنّ التداخل لا يزال قائماً بين عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية من حيث:

- إنّ مديرية الاستعلام الضريبي التي هي إدارة مركزية في وزارة المالية، تعد تنظيمياً جهة أعلى من الهيئة العامة للضرائب والرسوم، إلا أنّ العمل يجري على تنفيذ مديرية الاستعلام الضريبية قرارات الهيئة، والمنطق القانوني يقتضي أن تصدر الجهة الأعلى قرارات للجهة الأدنى وليس العكس.

- على الرغم من أنّ وزارة المالية قانوناً جهة إشرافية على الهيئة، فهي ليس لديها مراقبي دخل بخلاف الهيئة، إلا أنّ إشكالية تبعية الماليات للهيئة جعل الواقع على خلاف ذلك، وبالعودة إلى المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠م الذي اعتبر مديريات المالية في المحافظات ومديريات المالية في المناطق والمدن الصناعية تابعة للهيئة باستثناء (أقسام دوائر الخزينة والاستعلام الضريبي ودوائر العقارات الآيلة للدولة والعاملين فيها كافة حيث تبقى تابعة للوزارة). فمثلاً مديرية الاستعلام الضريبي هي مباحث ضريبية وبالتالي تقوم بتنظيم ضبوط التهرب الضريبي، إلا أنّ التنفيذ يتولاه مراقب الدخل التابع للهيئة وليس لمديرية الاستعلام الضريبية، هذه الثغرة قد تجعل الكثير من مراقبي الدخل بمنأى عن المسؤولية والمحاسبة بحجة عدم تبعيتهم لمديرية الاستعلام الضريبي.

- لا بدّ من إزالة هذا الخلل التشريعي من خلال وجود نصوص واضحة وصريحة لتنظيم آلية العمل في كل من الهيئة ومديرية الاستعلام الضريبي، وذلك لما له من تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية وظلم للمكلفين وفتح باب للفساد، وعدم مسؤولية مراقب الدخل في حال عدم تنفيذه ضبوط التهرب الضريبي. وذلك تماشياً مع توصيات مؤتمر الإصلاح الإداري، حيث انطلق مشروع الإصلاح الإداري منتصف العام ٢٠١٧ كمشروع وطني يستند إلى فكر الرئيس الأسد وتطلعه لتطوير الأداء الإداري والعمل المؤسساتي للوزارات والهيئات والمؤسسات العامة في المرحلة القادمة ومكافحة الخلل الإداري بكل جوانبه. بناء على ذلك انعقد مؤتمر الإصلاح الإداري في

٣٠ حزيران ٢٠٢١ ليجمع مختلف الوزارات تحت شعار "إدارة فعالة نحو مؤسسات ديناميكية" وتضمنت توصيات المؤتمر بند مهم وهو حل التداخل بين الإدارة المركزية لوزارة المالية وهيئة الضرائب والرسوم^١.

كما جاء في مقدمة البيان الوزاري لحكومة المرسوم رقم /٢٠٨/ لعام ٢٠٢١/٩/٦ برئاسة المهندس حسين عرنوس التركيز على موضوع الإصلاح الإداري وتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية ومواصلة مكافحة الفساد وحماية المال العام واستعادته، وتعزيز الرقابة المجتمعية.

وجاء تحت بند السياسة المالية: تركز الحكومة العمل على تحسين الإيرادات العامة وضمان استدامتها، وكفاءة الإنفاق العام وزيادة فاعليته وضمان سلامة إجراءاته من خلال برنامج إصلاح النظام الضريبي من خلال تعديل التشريعات الضريبية (الانتقال إلى الضريبة على المبيعات، والضريبة الموحدة على الدخل، والانتقال إلى منظومة الطابع الإلكتروني)، والأتمتة الشاملة للإدارة الضريبية، وبناء قواعد بيانات إلكترونية، ومكافحة التهريب الضريبي.

^١ الوكالة العربية السورية للأنباء <http://www.sana.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/٩/٣٠، الساعة ٦ مساءً.

^٢ البيان الوزاري منشور على الموقع الرسمي لرئاسة مجلس الوزراء السورية <http://www.pministry.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/٩/٣٠، الساعة ٥ مساءً.

المبحث الثاني

واقع الحوكمة في المنظومة الضريبية السورية

طُرح ربط مفهوم الحوكمة بالضريبة لأول مرة سنة (١٩٩١م) من قبل Deborah Brantigam، ثم سنة (١٩٩٢م) من طرف Charles Tilly، ثم تمّ تطوير هذا المفهوم سنة (١٩٩٧م) من طرف Kiren Chandhry، وفي سنة (٢٠١١م) طرحت مسألة حوكمة النفقات الضريبية من قبل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة والبنك الدولي في تقرير مشترك موجه لمجموعة العشرين (G20) مخصص لدعم وضع أنظمة ضريبية أكثر كفاءة في البلدان النامية^١.

- التعريف بالحوكمة الضريبية Tax Governance:

- عرف Sandrine Groult بأنها: "الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الضريبية لتحقيق الصلاية في الرقابة الضريبية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الضريبية للجمهور"^٢.

- كما عرفها أحد الباحثين على أنها: "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة والشفافية، وتفعيل الرقابة وتقدير المساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة"^٣.

¹ European Parliament, Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU, 2015, p.4.

^٢ مليكاوي، ميلود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد ٨، ٢٠١٥، ص ١٤٦.

^٣ عبد السميع، محمد رضا، حوكمة الإدارة الضريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٣، ٢٠٠٨، ص ١١٤٥.

- انظر، فريهود، فرح، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية، بحث غير منشور، ٢٠٢٠.

- وعرفها آخرون على أنها: "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل، من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها".^١

بناء على ما تقدم، إنّ الحوكمة الضريبية هي الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالتعاون مع منظمات المجتمع المدني للحفاظ على حقوق الدولة والمكلفين في جو من الشفافية والرقابة على الأداء والكفاية والفاعلية وتقرير المساءلة.

- أهداف الحوكمة الضريبية:

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كل الأطراف الضريبية، مما يحقق عدد من الأهداف المهمة التي تخدم عدة أطراف ومن أهمها^٢:

١- إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف.

٢- رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة.

٣- تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للبيانات الضريبية، مما يؤدي إلى توفير الوقت والجهد لدى المتعاملين في الضريبة والذي سوف ينعكس على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب.

٤- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقدمة للمكلفين.

^١ عبد الخالق، أسامة علي، العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٢٥.

^٢ أبو عمر، عبد الناصر محمد فؤاد، إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ٢٠١٠، ص ١٩.

٥- تحديث الإدارة الضريبية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم.

٦- إنَّ حصر المجتمع الضريبي يؤدي إلى منع التهرب الضريبي، ويخفض المنازعات الضريبية إلى أدنى درجة ممكنة.

٧- الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة^١.

إن أهداف الحوكمة الضريبية تصب في تحسين العمل داخل الإدارة الضريبية، وإصلاح النظام الضريبية.

سأقوم بتحليل واقع النظام الضريبي السوري من حيث مدى مراعاته لمبادئ الحوكمة الضريبية - (بحسبان أنَّ فكرة إصلاح الإدارة الضريبية تتجسد في مضمون فكرة الحوكمة الضريبية) -، فقد تمَّ تحليل التشريعات الضريبية السورية من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م^٢ وتعديلاته وغيره من التشريعات، إضافة إلى تحليل النظام الداخلي للإدارة الضريبية في سورية، والتشريعات القانونية النازمة لعملها، والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها.

تتجلى مبادئ الحوكمة الضريبية في (العدالة الضريبية- حماية حقوق المكلفين- الشفافية الضريبية- بساطة التشريع الضريبي- إدارة المخاطر الضريبية)

¹ Andreas G. Koutoupis, Governance to improve tax in developing emerging and transitional economics, guide to building tax corporate governance in the 21 century, center for international private enter price, Washington, 2009, p.18.

^٢ القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ هو القانون الناظم لضريبة الدخل في سورية، منشور على الموقع الرسمي لمجلس الشعب السوري، على الرابط: <http://www.parliament.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ٦ مساءً.

المطلب الأول

مدى تطبيق التشريع الضريبي لمبادئ الحوكمة الضريبية

لمعرفة مدى أخذ التشريع الضريبي السوري لمبادئ الحوكمة، لابدّ من البحث في عدالة التشريع الضريبي السوري، وشفافيته، ومدى بساطته.

الفرع الأول

العدالة الضريبية Tax Justice

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

أولاً- عدم عدالة ضريبة الرواتب والأجور بالمقارنة مع الضريبة المفروضة على دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية: بالمقارنة بين نسب الضرائب المفروضة من قبل المشرع الضريبي السوري على الرواتب والأجور، وبين نسب الضرائب المفروضة على بعض الشركات المساهمة نجد: فُرضت ضريبة دخل على الرواتب والأجور بنسب تصاعدية تصل إلى ٢٢%^١، ثمّ خفضها المشرع إلى ١٨% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز (٢٦٠.٠٠٠) ل.س.^٢، بينما تصل الضريبة على دخل بعض الشركات (الشركات

^١ المادة رقم ١/ من المرسوم التشريعي رقم ٤٦/ الصادر بتاريخ ٢٣/٩/٢٠١٥م، وهو المرسوم القاضي برفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور، الذي عدّل المرسوم التشريعي رقم ٤٢/ ٢٠١١ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل حول معدل الضريبة، منشور على الموقع الرسمي لرئاسة مجلس الوزراء السوري على الانترنت، <http://www.pministry.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ١٠/١٠/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ المادة ٢/ من المرسوم التشريعي رقم ٢٤/ لعام ٢٠٢٠ القاضي بتعديل المادتين ٦٨-٦٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، المتعلقة برفع الحد الأدنى المعفى وتعديل للضرائب.

التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% إلى ١٤%^١. فيما يلي: التطور التاريخي للضريبة على الرواتب والأجور والضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%

الضريبة على الدخل على الرواتب والأجور		الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%	
الحد الأدنى الشهري المعفى من الضريبة	القانون/ المرسوم الناظم لضريبة الدخل وتعديلاته	معدل الضريبة	القانون/المرسوم معدل الضريبة
١٠٠	المادة /٤٤/ من المرسوم التشريعي ٨٥/ لعام ١٩٤٩	١٢% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٤٠٠٠ ل.س	المادة /٣/ من القانون ٢٠/ لعام ١٩٩١ ٣٢% معدل مقطوع من دخل الأرباح
٥٠٠٠	المادة /٦٨/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣	٢٠% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٣٠٠٠٠ ل.س	المادة /١٦/ من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ٢٠% معدل مقطوع من دخل الأرباح
٦٠١٠	المادة /١/ من المرسوم التشريعي ٣٣/ لعام ٢٠٠٩	٢٢% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٧٥٠٠٠ ل.س	المادة /٧/ من القانون ٦٠/ لعام ٢٠٠٤ ١٥% معدل مقطوع من دخل الأرباح
١٠٠٠٠	المادة /١/ من المرسوم التشريعي ٤٢/ لعام ٢٠١١	٢٢% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٧٥٠٠٠ ل.س	المادة /٢٠/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ ١٤% معدل مقطوع من دخل الأرباح
١٥٠٠٠	المادة /١/ من المرسوم التشريعي ٤٦/ لعام ٢٠١٥	٢٢% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٧٥٠٠٠ ل.س	
٥٠٠٠٠	المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم ٢٤/ لعام ٢٠٢٠	١٨% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز ٢٦٠٠٠٠ ل.س	

نستنتج مما تقدم:

^١ المادة /٢٠/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ الصادر بتاريخ ٢٦/٢/٢٠١٥م الخاص بضريبة الدخل المقطوع، المعدلة للمادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ الصادر بتاريخ ٣/١٠/٢٠٠٦م المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/٢٠٠٣.

– ارتفاع معدلات الضرائب باستمرار بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور، فبعد أن كانت الشريحة الأخيرة ١٢%، ارتفعت إلى ٢٢%، إلا أنها انخفضت بعد ذلك إلى ١٨% وكانت خطوة جيدة (لكنها لا تزال مرتفعة قياساً بضريبة الأرباح).

– انخفاض معدلات الضرائب باستمرار بالنسبة للضريبة على دخل الأرباح للشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%، فبعد أن كان معدل الضريبة المقطوع ٣٢% من دخل الأرباح انخفض إلى ١٤%، وبالتالي لا يجوز بأي شكل من الأشكال أن تكون الضريبة على دخل العمل أي الرواتب والأجور أعلى من الضريبة على دخل العمل ورأس المال أي الربح، ففي هذا محاباة ضد محدودي الدخل في معدلات الضرائب وغير عادلة عند مقارنتها بضريبة الأرباح.

– ارتفاع الحد الأدنى المعفى من الضرائب لضريبة الرواتب والأجور، فقد ارتفع من ١٠٠ ل.س إلى أن وصل إلى ٥٠٠.٠٠٠ ل.س، وبمقارنة الحد الأدنى المعفى من الضريبة والحد الأدنى للفقر عالمياً المحدد ب ١.٩٠\$/^١ للفرد يومياً بنحو ٢٨٥/ دولار شهرياً لأسرة مكونة من خمسة أفراد وفقاً لأسرة نموذجية سورية، أي أن الأسرة السورية المكونة من خمسة أفراد بحاجة إلى ما يقارب ٧١٥.٩٢٠/ ل.س شهرياً كحد أدنى لتأمين ضرورات الحياة، ومنه نستنتج أن الحد الأدنى المعفى من الضريبة غير عادل لعدم أخذه بعين الاعتبار الحد الأدنى من الدخل اللازم لتأمين ضرورات الحياة (الحد الأدنى للفقر).

– صرح وزير المالية أنه سيتم العمل على رفع الحد الأدنى المعفى إلى (٩٤.٠٠٠) ل.س، إلا أن هذا لا يكفي والأفضل أن يحرر الجزء الأكبر من الدخل من خلال رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور المعفى من الضرائب وذلك من خلال جعله نسبة مئوية من الراتب وعدم جعله مبلغ ثابت، أي لابد من ربط

^١ [Blogs.worldbank.org](https://blogs.worldbank.org) تاريخ الاطلاع ٢٣/٣/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ بافتراض سعر صرف الدولار مقابل الليرة السورية يساوي ٢٥١٢/ ل.س حسب نشرة المصارف والصرافة الصادرة عن مصرف سورية المركزي بتاريخ ٢٤/١٠/٢٠٢١.

الحد الأدنى المعفى من الضرائب بالمستوى العام للأسعار وذلك لكي تقوم الضرائب بدورها في تحقيق التنمية وتخفيف الفوارق بين طبقات المجتمع.

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

البيان	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
ضريبة دخل المهن والحرف (١)	١٤٤٧٠٠	١٧٤٠٠٠	٧٧٠٠٠	٣٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	٥٧٠٠٠	٦٣٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠
ضريبة الرواتب والأجور (٢)	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١١٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٨٠٠٠	٣٣٦٠٠	٤٠٠٠٠
مجمل الضرائب والرسوم (٣)	٢٧٨٤١٨	٣٢٥٠٠٠	١٦٥٢٢١	١١٧٢٥٢	١٧٢٠٠٠	٢٥٣٤٥٠	٣٢٢٤٨٩	٤٠٩٥٠٠	٥٦٣٠٥٠
٣/١	٥١.٩٧٢	٥٣.٥٣٨	٤٦.٦٠٤	٣٢.٨٣٥	١٨.٦٠٥	٢٢.٤٩٠	١٩.٥٣٦	١٨.٣١٥	١٧.٧٦٠
٣/٢	٣.٢٣٣	٣.٦٩٢	٦.٦٥٨	١٠.٢٣٤	٨.٧٢١	٩.٨٦٤	٨.٦٨٢	٨.٢٠٥	٧.١٠٤

المصدر: الهيئة العامة للضرائب والرسوم - بيانات غير منشورة (المبالغ بملايين الليرات)

نستنتج مما سبق:

- إنَّ ضريبة الرواتب والأجور كانت تشكل (٣.٢٣٣%) من مجمل الضرائب والرسوم عام ٢٠١٠ وأصبحت تشكل في عام ٢٠١٩ (٧.١٠٤%)، أي خلال الفترة الممتدة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٩ زادت نسبة مساهمة ضريبة الرواتب والأجور بنسبة ١٢٠%.
- بينما نلاحظ أنَّ ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية كانت تشكل (٥١.٩٧٢%) من مجمل الضرائب والرسوم عام ٢٠١٠ وأصبحت تشكل في عام ٢٠١٩ (١٧.٧٦٠%)، أي خلال الفترة الممتدة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٩ انخفضت نسبة مساهمة ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تقريباً بنسبة ٦٦%.

- لجأ المشرع السوري إلى زيادة إيراداته الضريبية من خلال الاعتماد على ضريبة الرواتب والأجور، ونرد السبب في ذلك إلى أن الضريبة على الرواتب والأجور سهلة التحصيل، تُقْتَطَع من المنبع. أما عن سبب انخفاض مساهمة ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، فنرد ذلك إلى عدة أسباب أهمها توقف الكثير من المعامل والمنشآت الاقتصادية عن العمل وخروجها من دائرة الإنتاج بسبب الحرب، وكذلك استمرار التهرب الضريبي بسبب الفجوة الضريبية القائمة بين المكلفين والإدارة الضريبية والتي من أهم أسبابها عدم قناعة ورضا المكلفين بعدالة التشريع الضريبي، وكذلك عدم عدالة إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة من قبل الإدارة الضريبية، ووجود تجار فوق القانون. وللأسف أحياناً يتم التهرب من الضرائب بمساعدة بعض العاملين بالإدارة الضريبية، ففي كثير من البلدان النامية لا يحصل موظفو الإدارة الضريبية على رواتب مجزية، مما يجعلهم خاضعين لإغراء الرشاوى والحوافز التي يقدمها لهم المكلفون لمساعدتهم على تجنب الضريبة، وهذا يؤثر بالطبع في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية، فعندما يكون هناك التزام طوعي للمكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم - عند اعتقادهم بعدالة النظام الضريبي -، فإن ذلك يساهم في تحقيق وفورات بالتكلفة للإدارة الضريبية وللمكلف على حد سواء.

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

إنَّ حساب أية ضريبة يتطلب معرفة معدل الضريبة المطبق، فيمكن أن تفرض الضريبة بمعدل واحد بصرف النظر عن قيمة المطرح المفروضة عليه (الضريبة النسبية)، كما يمكن أن تفرض معدلات مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المطرح المفروض عليه الضريبة (الضريبة التصاعدية)^١، وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية السورية بكل النوعين.

^١ حسين محمد، كمال الدين، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة الفيوم، القاهرة، ٢٠٢٠، ص ١١٠.

يخضع أصحاب الدخل الناجم عن العمل ورأس المال معاً، إلى ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية. وتحقق هذه الضريبة هنا بأسلوبين: الأول هو أسلوب الربح الحقيقي أو ما يسمى "ضريبة الأرباح الحقيقية"؛ وفق هذا الأسلوب يقوم المكلف بتقدير المطرح الضريبي الخاص به، والثاني هو أسلوب الربح المقدر أو ما يسمى "ضريبة الدخل المقطوع"؛ بموجب هذا الأسلوب تقوم الإدارة المالية بتقدير مطرح الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي.

١ - **الضريبة التصاعدية:** هي الضريبة التي يزداد معدلها بزيادة قيمة المطرح التي تفرض عليه، وتطبق على الأفراد وشركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاصة العاملة في القطاع الخاص)، حيث تطبق على جميع المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية عدا الشركات الكبرى، وأبرز المكلفين: تجار الجملة وتجار الاستيراد والتصدير والشركات محدودة المسؤولية التي تقل موجوداتها عن ٥ ملايين ليرة سورية.

معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

الشريحة	المعدل	الأرباح
الشريحة الأولى	١٠%	عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ ل.س
الشريحة الثانية	١٥%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٢٠٠.٠٠٠ ل.س حتى ٤٠٠.٠٠٠ ل.س
الشريحة الثالثة	٢٠%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٤٠٠.٠٠٠ ل.س وحتى ٧٠٠.٠٠٠ ل.س
الشريحة الرابعة	٢٣%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٧٠٠.٠٠٠ ليرة سورية وحتى ١.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية
الشريحة الخامسة	٢٦%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ١.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية وحتى ٢.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية
الشريحة السادسة	٢٩%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٢.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية وحتى ٣.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية
الشريحة السابعة	٣٥%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٣.٠٠٠.٠٠٠ ليرة سورية

تمّ تعديل هذه النسب بموجب الفقرة أ/ من المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ لتصبح الشرائح:

معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب أحكام م/٣ من المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦ م

الشريحة	المعدل	الأرباح
الشريحة الأولى	١٠%	عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى / ٢٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س .
الشريحة الثانية	١٥%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / ٢٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س وحتى / ٥٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س .
الشريحة الثالثة	٢٠%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / ٥٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س وحتى / ١.٠٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س .
الشريحة الرابعة	٢٤%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / ١.٠٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س وحتى / ٣.٠٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س .
الشريحة الخامسة	٢٨%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز / ٣.٠٠٠.٠٠٠٠٠ ل.س .

يُعمل بهذه المعدلات فقط لتكاليف عام ٢٠٠٧ وما بعد، يضاف إلى الضريبة (بموجب القانون ٥١/٢٠٠٦) نسبة ١٠% من أصل الضريبة للإدارة المحلية في جميع المحافظات السورية، كما يضاف إلى الضريبة، ضريبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار حيث نصت المادة ١/ من القانون رقم ١٣/ لعام ٢٠١٣ على ما يأتي: تضاف نسبة ٥% إلى تحقيقات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار وتطبق وفق ما يأتي:

- بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٢ بالنسبة لمكلفي زمرة الأرباح الحقيقية.

- بدءاً من تكاليف عام ٢٠١٣ بالنسبة لباقي مكلفي الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى وغير المباشرة.

وكل هذه الإضافات تمثل فعلياً زيادة في معدلات الضريبة المطبقة.

لا تطبق هذه الإضافة على:

- ضريبة دخل الرواتب والأجور

- رسم مقطوعية الكهرباء المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم ١٨/ لعام ٢٠١٠.

- الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذه.

تمّ تمديد العمل بهذا القانون لغاية عام ٢٠١٨ بموجب المرسوم التشريعي رقم ٣/ لعام ٢٠١٦. كما قضى القانون رقم ٤٦/ لعام ٢٠١٧ بتعديل نسبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار لتصبح ١٠%، ونصت المادة ٢/ منه على أنه لا يطبق هذا التعديل على الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذ هذا القانون.

بناء على ما تقدم نجد:

- نلاحظ من الشرائح بالمرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦، إنّ الضريبة فيها تمييز ضد صغار المكلفين، فحجم الشرائح الثلاث الأولى مليون ليرة سورية، وحجم الشريحة الرابعة وحدها ٣/ مليون ليرة سورية.

- بالمقارنة بين معدلات الضرائب في القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦، نلاحظ انخفاض معدلات الضرائب لاسيما على الأرباح التي تتجاوز ٣/ مليون فما فوق، وهذا يعكس عدم عدالة هذه المعدلات التي جاءت لتعطي ميزات إضافية لأصحاب الدخل المرتفعة.

- يمكن للباحثة أن تصف ضريبة الدخل المطبقة في الجمهورية العربية السورية بأنها ضريبة شبه تصاعدية، لأنها تعتمد على شرائح ضيقة لا تأخذ بعين النظر التفاوت في الدخل، الأمر الذي يساهم في تعميق التفاوت الاجتماعي، فلا نميز بين الدخل المرتفعة جداً والمتوسطة الارتفاع، أي أنّ المكلف الذي حقق أرباحاً صافية بمقدار مليار ليرة سورية، سوف يدفع نفس معدل الضريبة بالنسبة لمكلف آخر حقق أرباحاً صافية مقدارها

/١٠/ مليون ليرة سورية وهو ٢٨% وذلك عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٣/ مليون، إذا يفترض أن تكون الشرائح الخاضعة للضريبة متعددة لتصل إلى ثماني شرائح أو أكثر.

- تم تصميم شرائح دخل الأرباح التي تخضع لنظام التصاعد بالشرائح عام ٢٠٠٦ وهي ما تزال مطبقة حتى الآن، وهي لا تخدم الهدف الذي صُممت من أجله لكونها قديمة ولا تتناسب مع الأسعار الحالية.

٢- الضريبة النسبية: تصيب هذه الضريبة إما مكلفين بصفتهم القانونية كشركات الأموال (الشركات المساهمة- الشركات ذات المسؤولية المحدودة- شركات القطاع العام)، وإما تبعاً لطبيعة نشاطهم الذي يمارسونه، وإما بحسب استقاداتهم من قوانين تشجيع الاستثمار.

حيث تطبق على الشركات الكبرى كالمصارف وشركات التأمين والشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية التي تتجاوز موجوداتها ٥ ملايين ليرة سورية، ويختلف معدل الضريبة في كل شركة بحسب نوعها، فعلى سبيل المثال تخضع المصارف لضرائب معدلها ٢٥%، والشركات المساهمة لضرائب معدلها ٢٢%، وفي حال طرحت الشركات المساهمة نصف أسهمها للاكتتاب العام يخفّض معدل الضريبة إلى ١٤% وتعفى من رسوم الإدارة المحلية، أما شركات القطاع العام الاقتصادي والشركة السورية للنفط والشركة السورية للغاز فتخضع لمعدل ضريبة موحد قدره ٢٨%. ويبين الجدول معدلات الضريبة على الأرباح الصافية للشركات الخاضعة لأسلوب الضريبة النسبية.

استثنى قانون ضريبة دخل الأرباح الحقيقية بعض المكلفين من أسلوب احتساب الضريبة (المعدل النسبي على أساس الربح الصافي السنوي)، كالمنشآت السياحية الكبيرة التي أخضعها لمعدل ضريبة نسبي ٢٠٥% من رقم العمل الإجمالي لقاء ضريبة الدخل، و٠.٥% لقاء ضريبة الرواتب والأجور^١ (المعدل النسبي على أساس رقم العمل الإجمالي وتكون المحاسبة شهرية)، ومعتمدو توزيع مادة التبغ بواقع ٢.٥ بالآلف من قيمة استرجار التبغ الوطني والمستورد، والمتعهدون والمقاولون بين ١% و٧% من المبالغ المدفوعة بحسب نوع

^١ بحسب المادة ٦/ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١.

الأعمال التي يتعهدونها كضريبة دخل، وبين ١% و ٢% كضريبة رواتب وأجور^١، (يتم الاقتطاع عند تأدية المبلغ الخاضع للضريبة فهو لا يرتبط أيضاً بمبدأ المحاسبة السنوية).

معدلات الضريبة على الشركات في التشريع الضريبي السوري

المعدل	نوع الشركة	القانون/المرسوم
- ٢.٥% ضريبة الدخل - ٠.٥% ضريبة رواتب وأجور	منشآت سياحية	ف/ب/ من م/٦ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١
١٤%	شركات مساهمة تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%	ف/ب/ من م/٢٠ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠١٥/١٠
١٥%	شركات تأمين تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%	م/٤٢ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٥/٤٣
٢٢%	شركات مساهمة تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة تقل عن ٥٠%	ف/ج/ من م/٣ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١
٢٢%	الشركات ذات المسؤولية المحدودة	ف/ج/ من م/٣ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١
٢٢%	المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بغض النظر عن طبيعة المستفيد (فرد - شركة أشخاص - شركة أموال)	ف/ج/ من م/٣ من المرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥١
٢٥%	المصارف الخاصة	م/٢٥ من القانون رقم ٢٠٠١/٢٨
٢٥%	شركات ومكاتب الصرافة	م/٢٤ من القانون ٢٠٠٣/٢٤
٢٥%	شركات تأمين تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة تقل عن ٥٠%	م/٤٢ من المرسوم التشريعي ٢٠٠٥/٤٣
٢٨%	شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي	م/٤ من المرسوم التشريعي ٢٠٠٦/٥١

تضمنت م/٥ من المرسوم التشريعي ٢٠٠٦/٥١ تخفيض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في م/٣ من

هذا المرسوم التشريعي استناداً إلى عدة عوامل، وفق ما يأتي:

^١ بحسب المادة ١/ من القانون رقم ٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

^٢ المرسوم التشريعي رقم ٤٣/ لعام ٢٠٠٥، هو المرسوم الناظم لعمل قطاع التأمين في سورية.

^٣ القانون رقم ٢٨/ رقم ٢٠٠١، هو قانون المصارف الخاصة في سورية.

– المنطقة التي تعمل فيها المنشأة: درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

– عدد العمال المستخدمين في المنشأة الصناعية: درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /٢٥/ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /٧٥/ عاملاً فأكثر كما يصبح هذا التخفيض /٣/ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /١٥٠/ عاملاً فأكثر.

– مكان المنشأة: درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.

– لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن /٥٠٪/ من أسهمها.

– يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية:

١ – منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.

٢ – اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.

يضاف إلى الضريبة في الجدول السابق نسبة ١٠٪ من أصل الضريبة للإدارة المحلية في جميع المحافظات السورية. كما يضاف إلى الضريبة نسبة ١٠٪ تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار.

بناء على ما تقدم، نجد:

– اعتماد النظام الضريبي على المعدل النسبي في أكثر من موضع استثناء من الاتجاه العام وهو المعدل التصاعدي، أدى إلى تعقيد النصوص وتعقيد تطبيقها بدلاً من تحقيق الهدف الأساسي من المعدل النسبي وهو التبسيط مما يعني وضوح الضريبة وسهولة الحساب والتحصيل على الإدارة والمكلف، إلا أن جمع المشرع بين الأسلوبين أدى إلى التعقيد، خاصة وأن المعدل النسبي له آثار سلبية على العدالة الضريبية، فهو عادل

محاسبياً وغير عادل اجتماعياً، بخلاف المعدل التصاعدي العادل اجتماعياً والذي يساهم في تخفيف حدة الفوارق بين الدخل.

- لم يربط المشرع الضريبي السوري الضريبة بالدخل وإنما ربطها بنوع الشركة، فخرج عن مبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية، الأمر الذي ساهم بدوره في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ما ينعكس سلباً على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.

- هناك ظلم وعدم عدالة في معاملة شركات القطاع العام الاقتصادي ومؤسساته، إذ فرض المشرع على هذه الجهات ضريبة دخل بمعدل نسبي مقداره ٢٨% من أرباحها الصافية، بينما نلاحظ أن المشرع فرض على الذين يعملون في القطاع الخاص ضريبة تصاعدية شريحتهما الدنيا ١٠% والعليا ٢٨% وذلك إن كانوا أشخاصاً طبيعيين، أما إذا كانوا أشخاصاً اعتباريين فقد فرض المشرع ضريبة دخل بمعدل نسبي يتراوح بين ١٤% و ٢٥% وذلك حسب نوع الشركة القانوني، وذلك لا ينسجم مع سياسة الدولة المتمثلة بزيادة القدرة التنافسية للقطاع العام.

ثالثاً- الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة:

لتحليل مدى اعتماد النظام الضريبي السوري على كل من الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، لهذا سأقوم بتحليل نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم.

نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم.

المتوسط	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١١	٢٠١٠	
ضرائب مباشرة (١)	٢٤٣٩٩٠	١٧٩٥٠٠	١٣٤٤٥٧	١٦١٦٢٠	٩٩١٣٠	٨٠٧٤٧	١٢٧٤٨٦	٢٥٧٧٣٠	٢٢٣٦١١	
ضرائب غير مباشرة (٢)	٣١٩٠٦٠	٢٣٠٠٠٠	١٨٨٠٣٢	٩١٨٣٠	٧٢٨٧٠	٣٦٥٠٥	٣٧٧٣٥	٦٧٢٧٥	٥٤٨٠٧	
مجمل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة (٣)	٥٦٣٠٥٠	٤٠٩٥٠٠	٣٢٢٤٨٩	٢٥٣٤٥٠	١٧٢٠٠٠	١١٧٢٥٢	١٦٥٢٢١	٣٢٥٠٠٥	٢٧٨٤١٨	
٣/١	٦١.٧٧	٤٣.٣٣	٤٣.٨٣	٤١.٦٩	٦٣.٧٦	٥٧.٦٣	٦٨.٨٦	٧٧.١٦	٧٩.٣٠	٨٠.٣١
٢/١	٣٨.٢٣	٥٦.٦٦	٥٦.١٦	٥٨.٣٠	٣٦.٢٣	٤٢.٣٦	٣١.١٣	٢٢.٨٣	٢٠.٦٩	٩.٦٨

المصدر: الهيئة العامة للضرائب والرسوم- بيانات غير منشورة

من خلال الجدول نجد:

- أنَّ متوسط نسبة الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلال الأعوام من ٢٠١٠-٢٠١٩ بلغ (٦١.٧٧)، بينما بلغ متوسط نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة خلال تلك الفترة (٣٨.٢٣)، ومن خلال تلك النسب نستنتج أنَّ التشريع الضريبي السوري يعتمد بالدرجة الأولى على الضرائب والرسوم المباشرة وهي الأكثر عدالة من الضرائب والرسوم غير المباشرة التي يعتمد عليها بالدرجة الثانية.

- نلاحظ أنَّ المشرع الضريبي السوري يتجه تدريجياً للاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة على حساب الضرائب والرسوم المباشرة. فقد تراجعت الضرائب والرسوم المباشرة من نسبة (٨٠.٣١) من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة عام ٢٠١٠ إلى (٥٧.٦٣) عام ٢٠١٥ لترتفع إلى (٦٣.٧٦) عام ٢٠١٦، ومن ثم تعاود التراجع إلى أن وصلت إلى (٤٣.٣٣) في ٢٠١٩. بينما زادت الضرائب والرسوم غير المباشرة من إجمالي الضرائب والرسوم من نسبة (١٩.٦٨) عام ٢٠١٠ إلى (٤٢.٣٦) عام ٢٠١٥ لتتخفض إلى (٣٦.٢٣) عام ٢٠١٦، ومن ثم تعاود الارتفاع إلى أن وصلت إلى (٥٦.٦٦) عام ٢٠١٩. وأعتقد أنه إذا استمر المشرع الضريبي السوري في ذلك الاتجاه، أي الاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة على حساب الضرائب والرسوم المباشرة فإن التشريع الضريبي سوف يكون مجحفاً بحق الكثيرين، ولا يراعي معايير العدالة الاجتماعية، لأنَّ الضرائب والرسوم غير المباشرة تعد ضرائب عمياء لا تميز بين الغني والفقير.

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

أجاز التشريع الضريبي للإدارة الضريبية ملاحقة المكلف مدة ١٥ عاماً قابلة للتמיד، وبقاء المكلف تحت رحمة الدوائر المالية لسنوات طويلة دون مطالبة، ثم يتعرض فجأة للإنذار بالدفع، في حين لا يستطيع أن يطالبها أو يراجعها بعد مرور أربع سنوات فقط.

أنواع التقادم الضريبي: التقادم الضريبي في التشريع الضريبي السوري ثلاثة أنواع:

أ- النوع الأول: سقوط حق المكلف بالمطالبة بالمبالغ الزائدة المستحقة كضريبة إلى الخزينة العامة: مدة هذا التقادم ٤ سنوات^١، وخلال هذه المدة يستطيع المكلف مراجعة الإدارة الضريبية^٢ أو الاعتراض، وهذه المدة تحسب ابتداء من تاريخ تبليغه وإذا انتهت المدة يعد البيان إيراداً للخزينة.

ب- النوع الثاني: فحسب القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ فإن أي مكلف يقدم بيانه المالي للدوائر المالية ولا تقوم بدراسته خلال خمس سنوات يعد قطعياً.

ج- النوع الثالث: فهو التقادم الضريبي الذي يحق فيه للدوائر المالية مطالبة المكلفين خلال ١٥ سنة، لكن إذا طالبت المالية المكلف بالضريبة بعد ١٤ سنة، يعد قد تم تجديد التقادم لمدة ١٥ سنة جديدة^٣.

تبرر الإدارة الضريبية سبب اختلاف المعاملة بين المكلف والإدارة الضريبية، بأن الضرائب ديون ممتازة للدولة ولا تسقط بسهولة، فلا يمكن على سبيل المثال أن يسافر أحد المكلفين لخمس عشرة سنة ثم يعود وقد انتهت الضريبة المكلف بها. بينما كل دول العالم إذا مضت أربع أو خمس سنوات على الضريبة سقطت^٤،

^١ نصت المادة رقم ٢٤/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٠٠٦/٥/٥٤: "أ- تسقط وتنتهي نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يُطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون. ب/ لا يجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عدم توفره. ج/ لا تسري أحكام الفقرة أ/ على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم".

^٢ عندما تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل مبالغ الضريبة من المكلف قد تحصل على مبالغ أكبر مما هو مقرر، وفي هذه الحالة يجب عليها أن ترد إلى المكلف من تلقاء ذاتها كل المبالغ التي حصلتها دون حق، ويعد هذا الالتزام حقاً من حقوق المكلف.

^٣ ينقطع التقادم الضريبي بالأسباب التي يبينها القانون المدني لانقطاع سريان التقادم وهي المطالبة القضائية وبالتنبيه والحجز وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في التقليل أو في توزيع مال يعود للمدين وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى، وكذلك ينقطع التقادم بإقرار المدين بحق الدائن صراحة أو ضمناً. انظر المادة رقم ٣٨٢/ من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤/ لعام ١٩٤٩.

^٤ في ليبيا خمس سنوات وفي لبنان أربع سنوات.

مثلاً: نصت م ٩١/ من قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥: "على أنه في جميع الأحوال لا يجوز إجراء أو تعديل الربط إلا خلال ٥ سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم البيان عن الفترة

فالإدارة الضريبية هي المسؤولة عن المطالبة الضريبية قبل مرور ٥ سنوات، وسورية أخذت بالتقادم الطويل وأي ورقة صغيرة من المالية تقول: أنك مكلف تبدأ الخمس عشرة سنة من جديد.

إن أسلوب ومدة التقادم الضريبي أوجد التراكم الضريبي بسبب تقاعس الإدارة، فالمراقب لا يطالب المكلف ويتركه لسنوات ثم يقتصره وفي الثمانيات ظهرت مسألة إزالة التراكم الضريبي، وبدأت مراجعة المراقبين للمكلفين متهمين إياهم بعدم تقديم بياناتهم خلال عشرة سنوات مضت، ثم عرضوا على المكلفين التسوية فدفعوا جزءاً من المبلغ المتراكم للدوائر المالية وجزءاً للمراقبين. أي أن التراكم الضريبي جاء لمصلحة المراقبين الذين استفادوا من التسوية وضاعت حقوق على الخزينة.

عالج قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الموضوع جزئياً من حيث أنه حدد مدة ٥ سنوات إذا لم تقم دوائر المالية بتدقيق حسابات المكلفين بالبيانات خلالها يصبح التكاليف قطعياً وهذه خطوة إيجابية. إلا أن هذا النص لم يعق وزارة المالية بأن تقوم بالالتفاف على التقادم وتقوم بتجديده عن طريق التبليغ أو المراسلة أو أي طريقة أخرى.

يُذكر أن أحكام التقادم الواردة في القانون المدني السوري تبين أن التقادم المسقط ليس من النظام العام فلا يقع حكماً بمقتضى القانون بل يجب الاحتجاج به، وليس للقاضي أن يقضي به من تلقاء نفسه فلا يكفي تحققه وحده لانقضاء الالتزام بل يجب علاوة على ذلك على من تم له التقادم أن يظهر إرادته في أن يبرأ من دينه، حيث تقوم المالية بالمطالبة وتبليغ المكلفين عن ضرائب من عام ١٩٨٩ أو حتى السبعينات. والمشكلة أن أي ورقة يقدمها المكلف قد يستدل منها على التنازل الضمني عن التقادم كالوقائع الآتية: (الاعتراف بالدين - عرض الوفاء الحاصل من المدين - طلب مهلة أو أجل - الرد على مطالبة الدائن بأنه يجب عمل الحساب وبأن هناك مقاصة والاتفاق على طرح الخلاف على محكمين - طلب قبول الخبرة بقصد تسوية الحساب - تقديم ضمان

الضريبية، وتكون هذه المدة ٦ سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة. تتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على المكلف بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن، وللمكلف طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال ٥ سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

كرهن رسم أو رهن حيازة أو كفيل أو قبول المقاصة أو تحديد الدين أو إحلال الغير الذي يقدم النقود لدفع الدين وغيرها من الوقائع).

إنّ الاستمرار بتحصيل الضرائب التي مضى على استحقاقها سنوات أمر مربح جداً للمكلفين ولمراقبي المالية على حد سواء، فإنّ انقطاع الزمن بين وقت المطالبة أو التحصيل وبين وقت الاستحقاق يشيع الفساد وإضاعة الحق العام، ولا شك بأنّ انقطاع الزمن يؤدي إلى ضياع الحقوق بالتهرب الضريبي والفساد الإداري، وهذا ينتج انخفاض بالحصيلة الضريبية.

مما ورد نستنتج أنّ تطبيق التقادم الضريبي في سورية يساعد على تقاعس الإدارة الضريبية لطول مدته وسهولة تجديده مما يضيع حقوق الخزينة ويعزز الفساد الإداري والتهرب الضريبي، وبالتالي تتأثر الحصيلة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي.

بناء على ما تقدم يمكن القول أنّ النظام الضريبي لم يراعي مبدأ العدالة الضريبية، وإنّ عدم مراعاته للعدالة سيساهم في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وانخفاض الثقة بينهما، ودفعهم إلى عدم الالتزام الطوعي، والتهرب من دفع الضريبة، ما يؤدي إلى الدخول في نزاعات يترتب عليها تكاليف يتحملها الطرفان إضافة إلى طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي وما يترتب عليها من وقت وجهد وتكلفة^١، وهذا ينعكس سلباً على فاعلية عمل الإدارة الضريبية.

¹ Fadjr O.P.Siahaan, The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable, International Journal of Business and Social Science, Vol.3 No.21, 2012.

الفرع الثاني

الشفافية الضريبية

وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية (Transparency International)^١ فإنّ الشفافية سمة من سمات الحكومات والمنظمات والأفراد المهتمين بالكشف عن المعلومات والخطط والإجراءات المتبعة^٢، أي هي درجة مشاركة المنظمة للمعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة لاتخاذ قرارات مستنيرة^٣.

وتّم تعريف الشفافية الضريبية بأنها وضوح التشريعات وسهولة فهمها، واستقرارها وانسجامها مع بعضها، وموضوعيتها، ووضوح لغتها ومرونتها وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية بما يتناسب مع روح العصر، إضافة إلى تبسيط الإجراءات، ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع^٤.

وقد تمّ تعريف الشفافية الضريبية أيضاً على أنها الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم^٥.

^١ الشفافية الدولية (Transparency International) يرمز لها باختصار (TI) وهي منظمة دولية غير حكومية معنية بالفساد، تأسست في برلين بألمانيا عام ١٩٩٣ كمؤسسة غير ربحية، وتشتهر عالمياً بتقريرها السنوي (مؤشر الفساد) الذي هو عبارة عن قائمة مقارنة للدول من حيث انتشار الفساد حول العالم.

^٢ Transparency International, The Anti-Corruption Plain Language Guide, Berlin: Transparency International, 2009, p44.

^٣ Shel Holtz, John c. Havens, Tactical Transparency: How Leaders Can Leverage Social Media to Maximize Value and Build their Brand, Published by Jossey-Bass A Wiley Imprint, p22.

^٤ السبيعي، فارس، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، الرياض، ٢٠١٠، ص١٦.

^٥ الكعبي، جابر محمد علي، ياسر عمار، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، ورقة مقدمة ضمن مؤتمر استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، بغداد، ص٨.

إنّ الشفافية الضريبية (الإفصاح) هي من جهة المكلف التصريح الصادق والحقيقي عن أرباحه وخساراته الظاهرة بالبيان الضريبي، أما الشفافية الضريبية من جهة الإدارة الضريبية فهي الإفصاح وتنوير المكلفين عن كل ما يهمهم من معلومات لمعرفة حقوقهم وواجباتهم، مما يساعدهم على فهم التشريعات الضريبية ومعرفة الإجراءات المتبعة في حساب الضرائب المستحقة عليهم.

لمعرفة واقع الشفافية الضريبية في الجمهورية العربية السورية سأقوم بمراجعة النصوص القانونية الخاصة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم لتحديد مدى تطرقها لموضوع الشفافية، بالإضافة إلى الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/٢٠٠٣ وتعديلاته، الذي حلّ محل المرسوم التشريعي رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته المعدّل بالمرسوم التشريعي رقم ٥١/٢٠٠٦ وذلك بهدف معرفة مدى تضمين نصوصه أيضاً الشفافية الضريبية.

أولاً- واقع الشفافية الضريبية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

تأسست الهيئة العامة للضرائب والرسوم بسورية بموجب القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ التي منحها شخصية اعتبارية واستقلالاً مالياً وإدارياً، وأتبعها مباشرة بوزير المالية بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠، ونقلت للهيئة مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم باستثناء مهام الاستعلام الضريبي.

سأقوم بمراجعة النصوص القانونية الخاصة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم لتحديد مدى تطرقها لموضوع الشفافية.

١ - قانون إحداث الهيئة رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧: من خلال مراجعة القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ المكون من ست عشرة مادة، يتبين أنه لم يتضمن أية إشارة مباشرة أو غير مباشرة إلى موضوع الشفافية على الرغم من تضمينه لأهداف الهيئة بالمادة رقم ٣/ ومنها وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي، التي أجمعت

الدراسات^١ التي تناولته أنّ من أسبابه الرئيسية ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وهي إحدى نتائج عدم تطبيق الشفافية الضريبية.

٢- المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠: من خلال تحليل مضمون المرسوم والمؤلف من ستة عشرة مادة نلاحظ عدم الإشارة بشكل مباشر أو غير مباشر إلى موضوع الشفافية الضريبية على الرغم من تضمينه المادة ٥/ المتضمنة أهداف الهيئة التي جاءت وعدلت بعض البنود من المادة رقم ٣/ من القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧، ولكن لم تضاف أو تعدل أي بند فيما يخص الشفافية الضريبية.

٣- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بالقرار رقم ١/ ق.و تاريخ ٢٠١١/١/٣ المعدّل للنظام الداخلي للهيئة الصادر بالقرار رقم ١٠/ ق.و تاريخ ٢٠٠٨/٩/٢٣: من خلال مراجعة النظام والبنية الإدارية للهيئة وطبيعة الأعمال الموكلة لكل بنية إدارية تمّ ملاحظة التطرق لموضوع الشفافية بشكل غير مباشر، وتمثل ذلك ببعض المهام التي تصب في إطار الشفافية وهي:

أ- مديرية مكتب المدير العام: تتألف المديرية من مجموعة من الدوائر والتي تتألف بدورها من مجموعة من الشعب لتنفيذ المهام الموكلة إليها، ومن تلك المهام والمرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالشفافية الضريبية:

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

(٢) إدارة موقع الهيئة على شبكة الانترنت والرد على البريد الإلكتروني بالتنسيق مع المديرية المختصة وذلك عن طرق شعبة الموقع الإلكتروني التابعة لدائرة الإعلام والترويج والموقع الإلكتروني.

^١ د. العدي، ابراهيم، ضرورات تطبيق الشفافية الضريبية في هيئة الضرائب والرسوم المالية، ٢٠١٥ توصلت الدراسة إلى أنّ تطبيق الشفافية الضريبية تساهم في زيادة وعي المكلف الضريبي بما يعزز الثقة بين المكلف وهيئة الضرائب والرسوم المالية، وتساعد في تحقيق العدالة في المعاملة بين المكلفين، مما ينعكس على زيادة الحصيلة الضريبية.

- انظر: فرهود، فرح، دور الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، بحث غير منشور، ٢٠٢١.

(٣) استقبال الشكاوى المتعلقة بأعمال الهيئة ومتابعة الرد عليها وذلك عن طريق شعبة الشكاوى.

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

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

(١) الرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين، ودراسة وتحليل الشكاوى والاستفسارات كافة والعمل على تلافيتها بالتنسيق مع المديريات المختصة، وذلك عن طريق دائرة خدمات المكلفين.

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

نستنتج مما تقدم:

- عدم تضمين النصوص صراحة موضوع الشفافية الضريبية، وإنما وردت بعض المهام التي يمكن عدها جزءاً من الشفافية.

- أن مهام المديريات آنفة الذكر تساهم كثيراً في تحسين الإعلام والتواصل المباشر مع المكلفين من خلال البريد الإلكتروني وهذا يزيد الشفافية الضريبية.

- عدم وجود بنية إدارية تعنى بالمهام آنفة الذكر وإنما جعلها موزعة بين ثلاث مديريات مما يجعل إمكانية ضبطها وتنظيمها وتطويرها أمر صعب التحقق.

ثانياً- واقع الشفافية الضريبية في القانون رقم ٢٤/ ٢٠٠٣ وتعديلاته:

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته - الذي حلّ محل المرسوم التشريعي رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته- المعدّل بالمرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦/١٠/٣، وذلك بهدف معرفة مدى تضمين نصوصه الشفافية الضريبية، نجد ما يأتي:

١- توضّح المادة رقم ١/ من القانون رقم ٢٤/ ٢٠٠٣ أنّ النظام الضريبي الحالي نظام يعتمد أساساً على الضرائب النوعية، أي لكل نوع من الدخل نوع من الضرائب الخاصة به وقد تعرض هذا النظام لكثير من الانتقادات منها:

- أ- اختلاف المعدلات الضريبية، فثمة يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل منها معدل أو معدلات خاصة بها، فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهناك معدلات ضريبية على الرواتب والأجور، وهناك معدل ثابت يطبق على ريع رؤوس الأموال المتداولة.
- ب- كثرة الإجراءات المتبعة في نظام الضرائب النوعية، إذ يجب على المكلف أن يقدم للدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق، وهذا له انعكاسات سلبية على المكلف ويدفعه نحو التهرب الضريبي.
- على الرغم من الانتقادات سابقة الذكر، أرى أنّ القانون رقم ٢٤/ ٢٠٠٣ وتعديلاته يتمتع بالشفافية نوعاً ما، من حيث تصنيف المكلفين إلى خمسة زمر، وتحديد به بكل وضوح وشفافية ما يأتي:

- المكلفون الخاضعون لكل زمرة.

- معدلات الضريبة وتحققها واستحقاقها لكل زمرة.

- كيفية القيام بإجراءات إعادة النظر والتصحيح والطعن لكل زمرة.

٢- نصت المادة رقم ٢٧/ من القانون رقم ٢٤/ ٢٠٠٣ على أن يبلغ المكلف إخباراً فردياً خطياً يعد بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة، ويسلم صورة عن تقرير التكاليف في حال طلبه مالم يكن متضمناً

معلومات سرية، أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق، عندها يعطى المكلف أسس التكاليف فقط، ويعد ذلك من مبادئ تطبيق الشفافية في إجراءات التحاسب المطبقة من قبل الإدارة الضريبية التي نصّ عليها التشريع الضريبي صراحة.

٣- نصت الفقرة /أ/ من المادة رقم /٢٨/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣ على أن يُعطى المكلف مهلة /٣٠/ يوم لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً. ووفقاً للفقرة /ج/ من المادة /٢٩/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣ تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة التي تبت بها وفق أحكام المادة /٣٠/ من هذا القانون. وحسب المادة /٣٠/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣ فإنّ لجنة فرض الضريبة تدرس جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة القانونية المحددة في المادة /٢٨/، ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعترضين لسماع بياناتهم الشفهية، وأن تقوم أو توّزع إلى مراقبي المالية أو خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة، القيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تساعد اللجنة، وأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام الواردة في المادة /١٤/. وقد تمّ إضافة الفقرة /ب/ بموجب أحكام المادة /١١/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١/١/٢٠٠٧ فقد نصت الفقرة /ب/ على أن تضاف إلى نهاية أحكام المادة /٣٠/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣ وتعديلاته العبارة الآتية "تلتزم لجنة الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم.

تجسيدا للشفافية الضريبية فإنّ للمكلف الحق بالحصول على إخبار فردي يصدر باسمه موضحاً نتائج الاعتراض مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية بحسب اللجنة الصادر عنها القرار، وقد نصت على ذلك الفقرة /أ/ من المادة /٣١/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣. ويعد أن تقرر لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية التكاليف المالية وفق أحكام المادة /٣٠/ من هذا القانون تعمد الدوائر المالية إلى إصدار جداول بهذه التكاليف، وتصبح هذه الجداول نافذة بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون

إجراء أية معاملة أخرى، وتصبح التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين معاً فيما عدا الأحوال المنصوص عليها في المادة /٣٢/ من هذا القانون التي أتاحت للدوائر المالية والمكلفين الاعتراض على هذه التكاليف أمام لجنة إعادة النظر، وتبلغ قرارات التحقق التي ينظمها الموظف المخول بذلك في مراكز المحافظات أو المناطق إلى الدوائر المالية التي تتول إذاعة هذه القرارات بوضعها في لوحة الإعلانات الموجودة لدى كل مركز من المراكز المذكورة أو تعتمد إلى نشر هذه التحقيقات في إحدى الصحف المحلية كما يبلغ كل من المكلفين ذوي العلاقة إخباراً فردياً صادراً باسم كل واحد منهم مرفقاً بصورة عن قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية بحسب اللجنة الصادر عنها القرار.

٤- أعطت الفقرة /أ/ من المادة /٣٢/ من القانون /٢٠٠٣/٢٤ المكلفين الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة فرض الضريبة ولم تأخذ اللجنة بوجهة نظرهم أو أدخلت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة وكذلك المكلفين الذين قامت لجنة الإدارة المالية بزيادة تكاليفهم المؤقتة الحق بالاعتراض على قرارات لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية أمام لجان إعادة النظر خلال مهلة ٣٠ يوم تلي تاريخ تبليغ الإخبار المرفق به صورة قرار لجنة الفرض أو قرار لجنة الإدارة المالية القاضي بزيادة التكاليف، ويتم التبليغ بموجب الإخبار الفردي المنصوص عليه في المادة /٣١/ من هذا القانون. كما أتاحت هذه المادة للدوائر المالية أن تمارس نفس الحق بالاعتراض على قرارات لجان الفرض أو الإدارة المالية ضمن المهلة القانونية ذاتها المعطاة للمكلفين وخاصة في الحالات الآتية:

- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
- عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
- إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية
- عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

يترتب على الدوائر المالية في حالة اعتراضها على قرار لجنة الطعن أن تُعلم المكلف خطياً بهذا الاعتراض، وأن تطلعه على تفاصيل الاعتراض وأسبابه حتى يمكنه إبداء رأيه في النقاط المعترض عليها من قبل هذه الدوائر، ويعد ذلك أيضاً تجسيدا للشفافية الضريبية في إجراءات التحاسب المطبقة من قبل الإدارة الضريبية التي نص عليها التشريع الضريبي صراحة.

بعد أن تدقق لجان إعادة النظر الطلبات المرفوعة أمامها بالاستناد إلى اللوائح الخطية والوثائق الثبوتية المتوفرة لديها، ويجوز لهذه اللجان أن توزع بإجراء تحقيقات إضافية بنفسها أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة ٢٦/ من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف نفسه المثبت خطياً صراحة في طلب الاعتراض أو في استدعاء خطي مستقل يرفع لاحقاً بعد طلب الاعتراض شريطة أن يقوم المكلف بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة أو بموجب قرارها المتخذ بهذا الخصوص^١.

أيضاً تحقيقاً للشفافية في إجراءات التحاسب تصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض، وتعد قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية مالم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين ٣٧ و ٤٠ من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين^٢.

أرى أن القانون ٢٠٠٣/٢٤/ تضمن نصوصاً تشير صراحة إلى مفهوم الشفافية الضريبية، بينما لم يتضمن النظام الداخلي للإدارة الضريبية صراحة مفهوم الشفافية الضريبية، وإنما وردت بعض المهام التي يمكن اعتبارها جزءاً من الشفافية. وبالتالي راعى النظام الضريبي مبدأ الشفافية الضريبية.

بالتالي فإن مراعات النظام الضريبي للشفافية الضريبية سيسهم بشكل إيجابي في تعزيز الثقة من خلال المصادقية بين المكلف والإدارة الضريبية. علاوة على ذلك، فإن زيادة الشفافية الضريبية يمكن الإدارة

^١ التعليمات التنفيذية للفقرة أ/ من المادة ٣٥/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤.

^٢ التعليمات التنفيذية للفقرة ب/ من المادة ٣٥/ من القانون ٢٠٠٣/٢٤.

الضريبية أن تقلل من عدم اليقين لدى المكلفين وتسمح لهم باتخاذ القرارات بشكل عقلاني، حيث أنّ الثقة في الإدارة الضريبية يعزز من الامتثال الطوعي للمكلفين. وكذلك فإنّ مراعاة النظام الضريبي لمبدأ الشفافية الضريبية سوف يساهم في تخفيض تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية انطلاقاً من مساهمة الشفافية الضريبية في تخفيض حالات الاعتراض على التكاليف ومما يستلزمه هذا الأمر من الوقت والجهد، والذي يؤدي إلى تكاليف إضافية وتأخير في عملية التحصيل، وبالتالي التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها. وبالتالي للشفافية الضريبية دور في زيادة فاعلية الإدارة الضريبية.

الفرع الثالث

بساطة التشريع الضريبي

تؤدي السياسة الضريبية دوراً مهماً في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات، ومبادئ وقواعد السياسة الضريبية تُصاغ وتُقر في قوانين يطلق عليها اسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانبين التطبيقي والعملي للضرائب، ولا بدّ من التعريف بالتشريع الضريبي، وتوضيح أحكامه وتقريبها إلى ذهن المكلف، لأنّ من شأن ذلك جعل المكلف أكثر استيعاباً وفهماً لدور الضريبة، مما يسهّل مهمة الإدارة الضريبية ويعزز ثقة المكلف بها^١. يُعرّف التشريع الضريبي بأنه مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تصدرها الجهات المختصة المتعلقة بفرض الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ويقوم التشريع الضريبي على ثلاثة محاور^٢:

- علمي نظري يتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.

^١ السيوفي، فحطان، السياسة المالية في سورية (أدواتها ودورها الاقتصادي، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، ٢٠٠٨، ص ٨٣.

^٢ عبد الله، حسين محمود، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي - دراسة تطبيقية في سورية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٥، ص ٣٠.

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

- المحور التشريعي المتمثل في التشريعات القانونية سارية المفعول.

هناك الكثير من الجدل حول مفهوم تعقيد التشريع الضريبي، والإجراءات والطرق اللازمة لتبسيطه، وغالباً ما يُعتقد أن تبسيط التشريع الضريبي يتطلب تغييراً في صياغة قانون الضرائب بحيث لا يكون سهل الاستخدام فحسب، بل يمكن فهمه أيضاً، وهذا لا يكفي لجعل التشريع الضريبي بسيطاً وفعالاً. في الواقع يشير التبسيط إلى أنه من الضروري تصميم التشريعات الضريبية تصميماً سهلاً ومفهوماً والحد من التشوهات والتناقضات الموجودة في القوانين وتوافق الضرائب على المستوى المحلي^١.

يؤدي التشريع الضريبي البسيط إلى التقليل من أعباء المكلفين في امتثالهم للنظام الضريبي من حيث الوقت والمال، ومن خلال تقليل هذه التكاليف يُمكن التبسيط من تقليل العبء الكلي للضرائب على المكلفين، وفي الوقت نفسه يزيد التشريع الضريبي البسيط الشفافية الضريبية، ويؤدي إلى تقليل عدد النقاط المتنازع عليها بين الإدارة الضريبية والمكلفين^٢. أي تعد البساطة مقياساً للوقت والموارد الأخرى التي ينفقها المكلفون للامتثال للقوانين الضريبية، ويشمل ذلك الوقت والموارد التي يتم إنفاقها على حفظ السجلات والتعرف على الالتزامات الضريبية وإعداد البيانات الضريبية المطلوبة^٣.

تعد البساطة من أهم الصفات التي يجب أن يتصف بها التشريع الضريبي، إلا أنّ هناك مشكلات كثيرة يعاني منها التشريع الضريبي السوري تؤدي إلى تعقيده وإبعاده عن البساطة، من أهمها:

¹ Budak, Tamer, James, Simon, "The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK", eJournal of Tax Research, vol.14, no.2, pp.426-454,p.429.2016.

² William Gale, "Tax Simplification: Issues and Optios", Tax Notes, 1473-1483.p.1465.

³ Government Accountability Office (GAO), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009sp.5.

- اعتماد التشريع الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية.

- كثرة التعديلات الضريبية منذ عام ٢٠٠٣ وحتى الآن.

أولاً- اعتماد التشريع الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية:

أخذ التشريع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية على الدخل، إذ يخضع الدخل الناتج عن العمل إلى ضريبة الرواتب والأجور، أما الدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً فإنه يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

١- **الضرائب على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:** وقد صنف المشرع الضريبي السوري مكلفي الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضمن فئتين هما:

أ- **فئة مكلفي الضريبة على الأرباح الحقيقية:** حدد قانون ضريبة الدخل المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية وذلك وفق م/٢ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بالمواد ٥-٦/ من القانون ٦٠/ لعام ٢٠٠٤^١، والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦م وذلك بموجب المادة الأولى منه، ويلزم المكلفون وفقاً لهذه الفئة بمسك دفاتر محاسبية نظامية، وتقديم بياناتهم السنوية إلى الدوائر المالية ضمن مهل محددة معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز من غير العاملين في الدولة، تدرس الدوائر المالية تلك البيانات لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أنشطة أولئك المكلفين في تلك السنة، وفرض الضريبة المقابلة لتلك الأرباح.

تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية جميع الشركات والمؤسسات التي تستطيع مسك قيوداً محاسبية منتظمة، كمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي والشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية، إضافة إلى تجار الاستيراد والتصدير، وكذلك المنشآت الصناعية التي تتجاوز قيمة موجوداتها مليوني ليرة سورية وغيرها من الفعاليات، ولا تخضع الاستثمارات الزراعية للضريبة بالرغم من أن مساهمة القطاع الزراعي في الناتج المحلي

^١ بموجب هذا القانون لم تعد الضريبة ضريبة أرباح، وإنما ضريبة على رقم الأعمال.

الإجمالي وصلت إلى ١٨% - ٢٣% خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١١. كما يعفى من الضريبة جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية، والأشخاص الذين يمارسون التأليف والعزف والتلحين والرسم باليد ونحت التماثيل، ودور الحضانة، ومعاهد ودور دوي الاحتياجات الخاصة، كما يعفى نشاط النقل الجوي والبحري من الضريبة.

تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول. يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

من أهم النفقات القابلة للتزيل: - بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية إذا كانت ملكاً للمكلف. - الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للعمال. - المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية. - المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ. - الاستهلاكات بأنواعها ما عدا استهلاك العقارات. - التبرعات لجهات مرخصة.

يضاف إلى النفقات القابلة للتزيل المذكورة أعلاه المصروفات الشخصية لكبار المكلفين، ويدخل ضمن كبار المكلفين المصارف وشركات التأمين وإعادة التأمين والشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها، بالإضافة للمكلفين الذين يبلغ رقم عملهم السنوي ٧٠ مليون ليرة سورية، أو ربحهم الصافي السنوي ٥ ملايين ليرة سورية فأكثر.

نستنتج مما تقدم:

(١) يقوم المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية بتقدير أرباحهم بعد تنزيل جميع النفقات التي تقتضيها ممارسة الأعمال.

(٢) يتمتع المكلفون بضريبة دخل الأرباح الحقيقية بحسمات ضريبية ترتبط بأهداف اقتصادية واجتماعية تضعها الدولة.

(٣) هناك إعفاء لقطاعات مهمة من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية كإعفاء القطاع الزراعي وإعفاء قطاع النقل البحري والجوي.

ب- فئة مكلفي الدخل المقطوع: يدخل ضمن هذه الفئة المكلفون غير المصنفين ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، ووفقاً لهذه الفئة فإنّ المكلفين غير ملزمين بمسك الدفاتر المحاسبية وبالتالي تفرض هذه الضريبة على أساس التقدير الجزافي من قبل الإدارة الضريبية، إذ يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم كل ثلاث سنوات بموجب المرسوم التشريعي /٥١/ عام ٢٠٠٦، وبموجب المرسوم رقم /١٠/ عام ٢٠١٥ أصبحت دورة التصنيف لفئة كبار المكلفين وممارسي المهن العلمية سنتين وفئة متوسطي المكلفين ٣ سنوات وباقي المكلفين ٥ سنوات.

تعد عائدات ضريبة الدخل المقطوع في المرتبة الثالثة من ناحية الأهمية بالنسبة للعائدات الضريبية في النظام الضريبي السوري، حيث بلغت بالمتوسط ٦ مليار ليرة سورية خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١١) أي ما نسبته ٢% فقط من مجمل الإيرادات من الضرائب والرسوم المحصلة فعلياً^١.

يخضع لضريبة الدخل المقطوع: -الشركات المساهمة أو محدودة المسؤولية في حال كان نشاطها في مجال المعاهد والمدارس الخاصة في جميع مراحلها ورياض الأطفال^٢. -تجار المفرق وتجار نصف الجملة إذا كان مبيع المفرق هو الغالب. -السماصرة العاديون. -بعض المنشآت الصناعية التي لا تتجاوز قيمة موجوداتها ٢ مليون ليرة سورية. -الفنادق والمطاعم ومنشآت المبيت السياحية دون المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية. -دور السينما. -مكاتب السفريات ومكاتب الشحن الداخلي. -منشآت المباقر والمداجن. -أرباب الحرف. -الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون. -موزعو مادة التبغ^٣.

^١ رئاسة مجلس الوزراء، بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام ٢٠١٣، دمشق، ٢٠١٣، ص ١٩.

^٢ بحسب الاستثناء الوارد في المادة /٨/ من القانون رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

^٣ إدلي، منى، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد ٣، ٢٠١٣، ص ١٧٠-١٨٨.

كما ذكرنا لا يقدم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع دفاتر محاسبية أو ميزانيات ختامية للدوائر المالية كما في ضريبة الأرباح الحقيقية، وإنما يتم تقدير أرباح هؤلاء المكلفين من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزافي، حيث يقوم مراقب الدخل بإعداد تقرير التكلفة الذي يذكر فيه الاعتبارات جميعها التي اتخذها أساساً في التكلفة وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية، وتصدر لجنة التصنيف البدائية قرارها بتثبيت التكلفة أو زيادته بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل التي يجب أن تكون معللة ومبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدتها أساساً في التكلفة^١.

إلا أنه قد يُصدر وزير المالية قراراً بالزام جميع أو بعض مكلفي مهنة معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعاليتها ويحدد هذا القرار نوع البيانات والجداول والقيود، واستناداً لهذا النص فقد صدر عن وزير المالية عدة قرارات قضت بالزام بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بمسك قيود وتقديم بيانات معينة^٢.

(١) إلزام أصحاب المهن العلمية بمسك قيود وتقديم بيانات معينة: والملاحظ في التشريع السوري أنه ساوى بين الأرباح التي مصدرها العمل ورأس المال، وكذلك الربح التي مصدرها الرئيس العمل كأصحاب المهن الحرة (كالطب والهندسة والمحاسبة والمحاماة) بحيث يخضعون لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية دون أي معاملة تمييزية بخلاف كل من المشرع الفرنسي الذي يخضع أرباح المهن الحرة لضريبة مستقلة^٣ باعتبار أنها أقرب إلى كسب العمل منها إلى الأرباح التجارية والصناعية. والمشرع اللبناني الذي رغم أنه أخضع هذه المهن لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية إلا أنه خصها بمعاملة تمييزية^٤، بأن أخضعها لمعدلات أقل من تلك المعدلات التي تسري على أرباح المهن الصناعية والتجارية لأن هذه المهن تدر ربحاً "احتمالياً"

^١ المادة ١٥/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

^٢ القرار رقم (٢٨٢٨/و) تاريخ ٢١/١٢/١٩٨٣.

^٣ صدقي، عاطف والرزاز، محمد أحمد، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٨٤.

^٤ غالباً ما تستند المعاملة التمييزية لعدة أهداف أهمها تحقيق العدالة والصعوبات الإدارية في فرض الضرائب على دخول معينة.

نتيجة عمل فني أو ذهني يعتمد على الخبرة والتعليم، علماً بأن إيرادات هذه المهن قد تخضع لضريبة الرواتب والأجور إذا ما أخذت صفة العمل لحساب الغير وتوافرت رابطة العقد والخضوع للإشراف والتبعية من قبل صاحب العمل^١، وحذا لوحد المشرع السوري التوجه نفسه بأن ميز هذه المهن بمعاملة ضريبية تمييزية عن سائر المكلفين لأنها مهن تعتمد بالدرجة الأولى على المجهود الفكري الإنساني وليس على رأس المال.

(٢) إلزام بعض المكلفين ممن تتجاوز أرباحهم السنوية الصافية مبلغ (٢٠٠.٠٠٠) ل.س حسب التكاليف القطعي للجانب التصنيف بمسك قيود معينة^٢.

(٣) إلزام ممارسي مهنة الوساطة العقارية بمسك بعض القيود^٣.

تعد ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام في نطاق الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية في سورية^٤. والمسوّغ القانوني لوجود مثل هذه الضريبة هو عدم قدرة بعض المكلفين لإمسك دفاتر واعتمادها من محاسبين قانونيين لقلة ثقافتهم أو لضعف أرباحهم أو لبساطة فعاليتهم، لذا يتم تخصيص لجان تحدد هذه الضريبة بناء على الأرباح المقدرة من قبل مراقبي الدخل.

حددت الإدارة الضريبية حوالي ٣٠٠ صنفاً من الأعمال يخضع لهذا الأسلوب من التحقق، ويعاد هذا التصنيف مبدئياً مرة كل سنتين لفئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وفئة ممارسي المهن العلمية، ومرة كل ثلاث سنوات لفئة متوسطي مكلفي الدخل المقطوع ومرة كل خمس سنوات لفئة باقي مكلفي ضريبة الدخل

^١ ضيف، خيرت، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢، ص ٤٠.

^٢ القرار رقم (١٣٣٧/و) لعام ١٩٨٣ والمعدل بموجب القرار رقم (٨٦٨/و) لعام ١٩٨٨.

^٣ القرار رقم (٢٦٩٧/و) تاريخ ١٩٨٥/٩/٣٠.

^٤ المادة ٤١/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

المقطوع^١. حيث يتم تحديد نسب الأرباح الصافية لكل مهنة بحسب نوعها وبعد ذلك يتم تحديد معدل مناسب للضريبة المتوجب دفعها لكل منهم.

أصدرت وزارة المالية القرار رقم /١٩٦٤/ بتاريخ ٨/١٢/٢٠٢١ المتضمن تحويل ٢٢ مهنة من شريحة ضريبة الدخل المقطوع إلى شريحة ضريبة الأرباح الحقيقية اعتباراً من بداية عام ٢٠٢٢، وأصبح يترتب على المكلفين أصحاب المهن المخرجة بأن يقدموا للدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم السنوية الصافية^٢. وهذه خطوة جيدة لكنها غير كافية فهناك العديد من المهن والحرف تحقق أرباحاً عالية وقادرة على مسك الدفاتر ومن الأجدر أن تكون خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وليس ضريبة الدخل المقطوع.

نلاحظ ما يأتي:

(١) يفتقر أسلوب تطبيق الضريبة على الدخل المقطوع للعدالة الضريبية، لأن الأصل أن يتم فرض الضريبة على الأرباح الحقيقية لا أن يتم تقديرها جزافاً، وفي ذلك ظلم لبعض المكلفين بالضريبة في حال كان المبلغ المقدر أكبر من الفعلي، وخسارة لموارد الخزينة في حال كان المبلغ الفعلي أكبر من المقدر.

(٢) إن للضريبة على الدخل المقطوع ميزات ومساوئ؛ فميزاتها سهولة الإجراءات وسرعة التحصيل مقارنة بالضريبة على الأرباح الحقيقية، ولكنها تُعاب في أنها تضع المكلف في وضع ضريبة شبه ثابت خلال مدة التصنيف التي تتراوح بين سنتين وخمس سنوات بحسب فئة المكلف، مما يؤثر سلباً في عدالة الضريبة. كما

^١ بموجب المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥، علماً أن فترة التصنيف كانت ثلاث سنوات لجميع مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بموجب المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

^٢ المهن المخرجة هي: مكاتب بيع المركبات المستعملة، بيع الدراجات النارية والعادية، مرآب لمبيت السيارات، المخابز (صنع الخبز والكعك)، صنع السكاكر، مكتب السفريات التي تستخدم البولمانات السياحية، بيع إطارات المطاط، صنع المشروبات الغازية، استثمار مقالع الأحجار والرمال والرخام، استثمار المنتزهات، دور النشر والتوزيع، الفنادق من الدرجة الثالثة وما دون، مكاتب شحن البضائع الداخلية، صحافة (مجلة أو صحيفة يومية)، صنع بطاريات السيارات، صنع البسكويت والمعكرونة والشعيرية، تجارة الأمانة (أصناف الخضار والفواكه المستوردة والمحلية)، صنع طفايات الحريق، صنع وبيع المجبول الاسفلتي، معامل الكازوز، صالات الأفراح. موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٢، الساعة ٥ مساءً.

أنها تفرض على إيراد مفترض، ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف وهذا ما يؤدي إلى خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية وإثارة حالة عدم الثقة والارتياح بينهما، فالمكلف وفق هذا التقدير قد يشعر أن الإدارة المالية لا تنفق به وأنها ظالمة في تحديدها لهذا الربح، ومن جهة أخرى تحاول الإدارة المالية تحقيق مصلحة الخزينة العامة برفع مقدار هذا الدخل قدر الإمكان لترفع من مقدار الضريبة المحصلة منه.

(٣) يلاحظ أن هناك طائفة من المشمولين ضمن زمرة ضريبة الدخل المقطوع يجب أن يكونوا ضمن زمرة ضريبة الأرباح الحقيقية كالمعاهد والمدارس الخاصة وكذلك المبائر والمداجن ومكاتب السفريات، لأن هذه المنشآت تحقق أرباحاً عالية لا تتناسب مع ما يفرض من ضرائب وفق آلية ضريبة الدخل المقطوع مما يفوت على الخزينة موارد كبيرة، إذ أن طريقة حساب الأرباح في هذه المنشآت غير دقيقة وغير واقعية ولا تعكس الحجم الحقيقي لأرباح هذه المنشآت.

٢ - الضريبة على الرواتب والأجور: حدد قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ عام ٢٠٠٣ المكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور بموجب المادة ٦٦/ منه، يلزم المكلفون بهذه الضريبة بتقديم بياناتهم الضريبية ضمن المهل المحددة في القانون، يجب الإشارة إلى أن المشرع الضريبي السوري قسم تلك البيانات إلى نوعين: بيانات يقدمها المكلف الخاضع للضريبة بنفسه، وبيانات يقدمها رب العمل.

تعد عائدات ضريبة الرواتب والأجور من أعلى العائدات الضريبية في النظام الضريبي السوري بعد عائدات الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة، حيث بلغت حصيلتها بالمتوسط ١٢ مليار ليرة سورية خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١١)، أي ما نسبته ٤% من مجمل الإيرادات من الضرائب والرسوم المحصلة^١، نصفها من القطاع العام، خصوصاً أن ٦٣.٢% من مجموع العاملين في سورية يعملون بأجر في عام ٢٠١٠^٢. كما تعد من

^١ رئاسة مجلس الوزراء، بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام ٢٠١٣، دمشق، ٢٠١٣، ص ١٩.

^٢ المكتب المركزي للإحصاء، مسح قوة العمل في سورية لعام ٢٠١١، ٢٠١٢، متاح على الرابط:

<http://cbssyr.sy>، تاريخ الدخول ٢١/١٢/٢٠٢١.

أسهل الضرائب المباشرة تحصيلاً لوضوح مطرحها واستقراره، ولكونها تقتطع من المنبع فلا يستطيع الموظف التهرب منها بإخفاء جزء منها كما يفعل التاجر في ضريبة الدخل.

يخضع لضريبة الرواتب والأجور كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً لقاء عمل معين، يستند إلى عقد استخدام بينه وبين رب العمل، وذلك بمعدل تصاعدي، وتقتطع الضريبة من المنبع، حيث تقوم الجهات التي تستخدم عمالاً باقتطاع ضريبة الرواتب والأجور عند دفع الرواتب وتوريدها للخزينة ضمن مهل محددة، بعد تنظيم جداول بها^١.

هناك ثلاثة أنواع من الإعفاءات في ضريبة دخل الرواتب والأجور؛ الأولى: إعفاءات شخصية وتشمل السفراء ورجال السلك الدبلوماسي والقناصل وموظفهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل، والعسكريون وعناصر قوى الأمن الداخلي وقوى الإطفاء، والقائمون على المساجد والكنائس، والعاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين، بالإضافة إلى أجور الخدم في المنازل. الثانية: إعفاءات نوعية: وتشمل معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف لها وتعويضات التسريح وانتهاء الخدمة، والتعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، والمنح النقدية التي تصدر من قبل رئيس الجمهورية. الثالثة: إعفاء حد أدنى للأجور من الضريبة حيث يبلغ ٥٠.٠٠٠ ليرة سورية.

طرأت عدة زيادات على الرواتب والأجور في سورية منذ صدور المرسوم رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ولغاية الآن، وكانت آخر زيادة بموجب المرسوم التشريعي رقم ٢٩/ لعام ٢٠٢١ القاضي بإضافة نسبة ٣٠% إلى

^١ تم تقسيم العام إلى دورتين: الدورة الأولى عن الفترة الممتدة من ١/١ لغاية ٦/٣٠ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥، الدورة الثانية عن الفترة الممتدة من ٧/١ لغاية ١٢/٣١ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية. ويستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من أحكام هذه المادة نظراً لكون سداد الضريبة يتم على أساس اقتطاعها في جدول التأدية. (المادة ٧٧/ من القانون رقم ٢/ لعام ٢٠٠٣).

الرواتب والأجور المقطوعة النافذة بتاريخ صدور هذا المرسوم، وتم رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور إلى (٩٢٩٧٠) ليرة سورية بموجب مرسوم الزيادة الأخير^١.

لم تتمكن زيادات الرواتب والأجور العديدة من اللحاق بارتفاع الأسعار، ولا تزال الرواتب والأجور بوضعها الحالي أدنى من الحد الأدنى اللازم للمعيشة. وهنا تُثار مشكلة فرض ضريبة على أجر هو بالأصل أقل من الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وكما هو معلوم فإن الأصل في الضريبة أنها تدفع من الفائض الاقتصادي وهو بالتعريف المالي "الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الأساسية لإعالة المواطن وأسرته"^٢. وذلك تفتقر سياسة الضرائب على دخل الرواتب والأجور المطبقة للعدالة الضريبية لكونها تأكل مطرحها.

على الرغم من صدور عدد كبير من التشريعات الضريبية منذ عام ١٩٤٩ إلى عام ٢٠٢١، مازال التشريع الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، حيث يؤدي تطبيق نظام الضرائب النوعية إلى تفتيت دخول المكلف الواحد إلى عدة مطارح مستقلة تفرض على كل منها ضريبة ما، مما يؤدي إلى تفتيت الضريبة إلى ضرائب صغيرة وذات حصيلة متدنية، وهذا ما يخل بمبدأ التصاعد الضريبي وبالتالي البعد عن العدالة الضريبية.

فعلى سبيل المثال: لنفرض أنّ هناك طبيباً يمارس عمله في الجمهورية العربية السورية (كأستاذ في كلية الطب ولديه عيادة خاصة ويقوم بإجراء عمليات في مشافي عدة خاصة ولديه عقارات مؤجرة للغير ويتاجر بالعقارات ولديه عرصات بالإضافة إلى امتلاكه العديد من الحسابات المصرفية الخاصة في مجموعة مصارف)، إنّ تطبيق نظام الضرائب النوعية سوف يؤدي إلى إخضاع كل نشاط لضريبة نوعية مختلفة وتقديم بيان ضريبي خاص كالآتي:

^١ للاطلاع على مرسوم الزيادة، متاح على موقع وكالة الأنباء السورية على شبكة المعلومات الدولية: <https://sana.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٤، الساعة ٥ مساءً.

^٢ نجمة، إلياس، السياسة المالية في سورية، برنامج ندوة الثلاثاء الاقتصادية السادسة عشرة حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، دمشق، ٢٠٠٣، ص ١٧.

- سوف يخضع الطبيب لضريبة الرواتب والأجور عن عمله كأستاذ في كلية الطب وذلك وفق المادة /٦٦/ من القانون رقم /٢٤/ عام ٢٠٠٣.

- أما المبالغ والأجور التي يتقاضاها الطبيب نتيجة ممارسة مهنة الطب، فقد ميز التشريع الضريبي السوري في فرض الضريبة بين الحالات الآتية: وفقاً للمادة /٤٥/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك بموجب عقود استخدامهم إلى التكاليف بضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومدة العقد باعتبارهم ليسوا متفرغين بشكل كامل، وكذلك وفقاً للمادة /٤٥/ من القانون المذكور تخضع أجور الأطباء المسددة لهم عن عملهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة لضريبة الدخل المقطوعة بما فيه أجورهم التي يستحقونها عن العمليات التي يجرونها أي كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور حيث تضاف إلى حصة أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم، الأطباء العاملون أو المتعاقدون على أساس التفرغ الكامل مع مشفى عام أو خاص يخضعون لضريبة الرواتب والأجور عن رواتبهم وأجور العمليات التي تقاضونها. يتوجب على كافة جهات القطاع العام والخاص والمشارك تزويد الدوائر المالية بالعقود المبرمة مع المذكورين وبمبالغ الرواتب والأجور المسددة للأطباء غير المتفرغين لديهم كلياً.

- أما أجور الخدمات الطبية، الجراحية، المخبرية، التخديرية والشعاعية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي فتخضع لضريبة الدخل المقطوع وفقاً للمادة /٨/ من القانون /٦٠/ عام ٢٠٠٤ المعدلة لفقرة /ب/ من م/٤٥/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣. أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون لضريبة الرواتب والأجور.

وهكذا فإن الإيرادات التي يحصل عليها الطبيب المكلف إما أن تكون خاضعة لضريبة الرواتب والأجور أو لضريبة الدخل المقطوع، ولا يتوقف فقط التمييز بين الضريبتين على كيفية دفع الأجور، وإنما أيضاً على الشروط التي يمارس الطبيب مهنته ضمنها.

- العقارات المؤجرة للغير من قبل الطبيب تخضع لضريبة البيوع العقارية وفق أحكام القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١^١. أما بالنسبة للعروض التي تعود ملكيتها للطبيب فتخضع لضريبة العروض وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ عام ٢٠٠٦ وتعديلاته^٢. تبقى العرصة مكلفة بضريبتها النوعية إلى أن يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات، على ألا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العروض المفروضة عليها. تجارة العقارات من قبل الطبيب تخضع لضريبة البيوع العقارية بموجب القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١ الذي يحدد الضريبة استناداً إلى القيمة الفعلية الرائجة للعقارات^٣.

- الأرباح والفوائد التي يحصل عليها الطبيب من المصارف تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وفق القانون ٢٤/ عام ٢٠٠٣.

نلاحظ مما سبق أن الطبيب المكلف خضع لست ضرائب نوعية مختلفة، ويتوجب عليه أن يقدم إلى الدوائر الضريبية أكثر من بيان ضريبي، أي سوف يخضع لأكثر من فحص وتدقيق، وهذا يؤدي إلى تكرار إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة مع هذا الطبيب، ويترتب على ذلك مشكلات تواجه المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، بالنسبة للإدارة الضريبية فإن ذلك يتطلب مزيداً من العاملين والجهد والوقت والتكلفة وذلك لإنجاز الأعمال المطلوبة منها بكفاءة عالية، أما بالنسبة للمكلف الطبيب فإن ذلك له انعكاسات سلبية عليه، إذ يسبب له إحباطاً لدى تعامله مع الدوائر الضريبية ويدفعه نحو التهرب الضريبي، ويؤدي إلى توسيع الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية وينعكس هذا سلباً على تحقيق أهداف الإدارة الضريبية بكفاءة عالية.

ثانياً- كثرة التعديلات الضريبية منذ عام ٢٠٠٣ وحتى الآن:

^١ القانون رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١ هو قانون ضريبة البيوع العقارية.

^٢ المرسوم التشريعي رقم ٥٣/ ٢٠٠٦ يتضمن قانون ضريبة العقارات والعروض.

^٣ للاطلاع على قانون ضريبة البيوع العقارية رقم ١٥/ لعام ٢٠٢١، منشور على الرابط <http://sana.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٢، الساعة ٥ مساءً.

إضافة إلى المشكلات التي تنشأ عن تبني نظام الضرائب النوعية، والتي تؤثر في بساطة التشريع الضريبي، ككثرة الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية وما يترتب عليها من تكاليف ووقت إضافي، إذ تنشأ مشكلات أيضاً يمكن ردها إلى كثرة التعديلات على التشريعات الضريبية. فقد ورد في م/١٢٦ من قانون ضريبة الدخل /٢٤/ عام ٢٠٠٣ وتعديلاته على أنه: "يجوز في حالات استثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية". يُعد هذا الإجراء "الزيادة أو التخفيض" تعديلاً للمعدلات الضريبية الواردة في هذا القانون وغيره ويجب الأخذ بها في حال صدورهما أصولاً. نستنتج من تلك المادة أنَّ للحكومة الحق في تغيير معدلات الضرائب سنوياً تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، وأتفق مع ما نصت عليه المادة السابقة ولكن بشرط أن تستجد ظروف اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو مالية تسوّغ ذلك، وإلا فإنّ التغيير في معدلات الضرائب يؤدي بحسب رأبي إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية وما ينجم عنها من مشكلات وصعوبات تواجه المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، فبالنسبة للمكلف يصبح في حيرة إزاء تشريعات ضريبية متشعبة، ما يضطره للبحث عن مستشارين ضريبيين لفهم الالتزام الضريبي الخاص به وبالتالي تكبده تكاليف إضافية كان في غنى عنها، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنّ عدم استقرار التشريعات الضريبية له أثر كبير فيها، فقد يزيد أعباءها، أي مزيداً من الوقت والتكاليف، وبالتالي التأثير في تحقيق أهدافها بكفاءة عالية.

هناك أمثلة كثيرة يمكن الاستناد إليها للإشارة إلى كثرة التعديلات الضريبية منذ عام ٢٠٠٣ وحتى الآن والتعديلات المستمرة عليها، منا:

- ١- عدم استقرار معدلات الضريب بالنسبة للشركات المساهمة: من الأمثلة التي يمكن ذكرها وتشير إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية وتغييرها لمعدلات الضرائب باستمرار، معدل الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠%، فقد كان معدل الضريبة ٣٢% معدل مقطوع من دخل الأرباح وذلك وفقاً للمادة /٣/ من القانون /٢٠/ عام ١٩٩١، ثم أصبح ٢٠% في عام ٢٠٠٣ وفقاً للمادة /١٦/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣، ومن ثم ١٥% وفق القانون /٦٠/ ٢٠٠٤ النافذ في ٢٠٠٥، إلى أن استقرّ

على ١٤% وفقاً للمادة ٣/ من المرسوم التشريعي ٢٠١٥/١٠ المعدل للمرسوم التشريعي ٥١/ ٢٠٠٦ وهو مطبق إلى الآن.

نلاحظ لجوء المشرع الضريبي السوري إلى تخفيض معدلات الضرائب باستمرار وذلك تشجيعاً منه لهذا النوع من الشركات، وأتفق مع المشرع الضريبي في تلك الإجراءات، ولكن تختلف معه من حيث كثرة التعديلات المستمرة في فترات قصيرة، فقد تمّ تعديل معدل الضريبة المفروض على هذا النوع من الشركات ثلاث مرات خلال ثلاث سنوات متتالية، ويشير ذلك إلى شيء واحد فقط أنّ تلك التشريعات كانت تصدر دون إجراء دراسات دقيقة حولها، وبالتالي يمكن استنتاج أنّ كثرة التعديلات على التشريعات الضريبية تؤدي إلى عدم استقرار التشريع الضريبي السوري، وكذلك إلى إرباك العاملين في الإدارة الضريبية وما يترتب على ذلك من وقت وجهد إضافي يؤدي إلى التأثير في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.

٢ - عدم استقرار التشريعات الخاصة بالمشافي الخاصة: من الأمثلة التي يمكن ذكرها وتشير إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية للضريبة المفروضة على المشافي الخاصة، إذ تخضع حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية ولكنها خضعت لتعديلات عدة، وذلك وفق القوانين المتعاقبة بين إخضاعها حيناً لضريبة الأرباح الحقيقية وحيناً آخر لضريبة الدخل المقطوع، وبين إعفاءها الدائم من الضريبة وإعفاءها المؤقت، بل وأحياناً أخرى استثنائها من الإعفاء:

- أعت م/١/ من القانون رقم ٢٤٢/ تاريخ ١٩٥٦/٥/٣^١ المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة التي تنطبق عليها أحكام هذا القانون من ضرائب التمتع والدخل ورسوم البلديات وضريبة ريع العقارات والعروضات إعفاءً دائماً ولكن بشرط أشارت إليه م/٣/ من القانون رقم ٢٤٢/ أن يوضع عشر عدد أسرة هذه المستشفيات مجاناً تحت تصرف وزارة الصحة والإسعاف العام والمحافظة.

^١ القانون رقم ٢٤٢/ ١٩٥٦ هو القانون المتضمن إعفاء المشافي الخاصة من الضريبة.

- انتقل المشرع الضريبي السوري من الإعفاء الدائم للمشافي الخاصة إلى الإعفاء المؤقت: فنصت ف/ب/ من م/٤/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ على أنه خلافاً لأحكام م/١/ من القانون /٢٤٢/ لعام ١٩٥٩ تخضع المشافي الخاصة المشمولة بأحكام القانون المذكور للتكليف بضرائب الدخل وضريبة ريع العقارات والعرضات بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها، أي بموجب القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أدخلت هذه المشافي فئة مكلفي الأرباح الحقيقية. وأشارت الفقرة ج/ من م/٤/ من القانون /٢٤/ إلى سريان التكليف الضريبي المنصوص عليه في ف/ب/ من هذه المادة بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ نفاذ هذا القانون بالنسبة للمشافي الخاصة التي مضى على تاريخ البدء باستثمارها بتاريخ نفاذ هذا القانون سنتين فأكثر، أما المشافي الخاصة التي لم يمضِ على تاريخ البدء باستثمارها سنتين بتاريخ نفاذ هذا القانون فتستكمل الفترة المتبقية للإعفاء المذكور.

- ثم انتقل المشرع من الإعفاء المؤقت إلى إلغائه، ومن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية إلى فئة مكلفي الدخل المقطوع، إذ نصت ف/ب/ من م/٩/ من القانون /٤١/ تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ على أن تُعدل ف/ب/ من م/٤/ من القانون /٢٤/ تاريخ ٢٠٠٣ بحيث تصبح كما يأتي: "خلافاً لأحكام م/١/ من القانون /٢٤٢/ لعام ١٩٥٦ تخضع المشافي الخاصة المشمولة بأحكام القانون المذكور للتكليف بضرائب الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرضات بدءاً من تاريخ استثمارها"، وتضمنت ف/ج/ من م/٩/ من القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ على أن "تُحذف ف/ج/ من م/٤/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣". أي أصبحت جميع المشافي خاضعة للتكليف بزمرة الدخل المقطوع اعتباراً من ١/١/٢٠٠٦ بصرف النظر عن تاريخ استثمارها.

- بإخضاع المشافي الخاصة للتكليف بضريبة الدخل وضريبة ريع العقارات والعرضات انتفت العلة من وضع عشر أسرتها مجاناً تحت تصرف الوزارة والمحافضة وفق مضمون القانون /٢٤٢/ لعام ١٩٥٦ وبالتالي جاء القانون رقم /٤٠/ لعام ٢٠٠٦ وألغى العمل بالقانون رقم /٢٤٢/ لعام ١٩٥٦.

- أخيراً بموجب قرار وزير المالية رقم ٨٥١/ و، أعيدت هذه المشافي إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من عام ٢٠١٠.

نستنتج مما تقدم:

- أن قرار الوزير بإعادة المشافي الخاصة لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية يخالف مبدأ المشروعية لأن قرار الوزير لا يعدل قانوناً، ولكن نلاحظ أن الوزير استمدّ صلاحياته من ف/ج/ من م/٢/ من القانون /٢٤/٢٠٠٣ التي أكدت حق الوزير وبقرار منه: إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم إلى عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

- إعفاء المشرع الضريبي السوري المشافي الخاصة إعفاءً دائماً بموجب القانون رقم /٢٤٢/١٩٥٦ تشجيعاً لها، وأتفق مع المشرع الضريبي على فكرة الإعفاء الدائم وذلك بسبب قلة عدد المشافي في تلك الفترة وتشجيعاً على إحداثها.

- إلغاء المشرع الضريبي الإعفاء الدائم للمشافي الخاصة ومنحها إعفاءً مؤقتاً لمدة سنتين من تاريخ بدء استثمارها وفق القانون /٢٤/٢٠٠٣ وأدخلها ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، وأتفق أيضاً مع المشرع الضريبي على ذلك بسبب طول فترة الإعفاء التي مُنحت لتلك المشافي من عام ١٩٥٦ إلى عام ٢٠٠٣، وكذلك بسبب كثرة المشافي الخاصة في تلك الفترة وما تحققه من أرباح طائلة.

- أن المشرع الضريبي السوري نقل وفق القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٥ المشافي الخاصة من ضريبة الأرباح الحقيقية إلى ضريبة الدخل المقطوع دون أي مبرر يذكر، فأرباح تلك المشافي طائلة ولديها إمكانية مسك الدفاتر المحاسبية بسهولة، إذ لا يوجد أي مبرر لنقلها، لذلك نجد أنه بعد ٥ سنوات أصدر وزير المالية قراراً بإعادة المشافي الخاصة إلى فئة ضريبة الأرباح الحقيقية.

تخضع المشافي الخاصة حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية، ولكنها خضعت لتعديلات عدة كما بينا سابقاً، ففي بعض الأحيان كان للمشرع الضريبي مسوغاته لتعديل التشريعات وفي بعض الأحيان لا يوجد لديه أي مسوغات للتعديل، ومنه نستنتج أن كثرة التعديلات التي حدثت من شأنها أن ترهق طرفي العلاقة وهما المكلفون (المشافي الخاصة) والإدارة الضريبة على حد سواء، وأرى أنه يجب الابتعاد عن الإكثار من

التعديلات، لأنّ كثرتها تحقق مشاكل أمام الإدارة الضريبية، والتي تظهر في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية والتي تخلق مشاكل لها تعجز عن حلها. أرى أنه على الرغم من كثرة التعديلات المتعاقبة على التشريع الضريبي السوري منذ عام ١٩٤٩ إلى عام ٢٠٢١، إلا أنّ هذه التعديلات لم تساهم في تطوير التشريع الضريبي، ولم تساهم في تبسيطه، والجدير ذكره أنّ المرسوم التشريعي رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ لا يزال يعد جوهر التشريع الضريبي الحالي رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ولهذا النظام الضريبي السوري لم يراعي مبدأ البساطة في التشريع.

أعتقد أنّ التشريع الضريبي الحالي لم يعد بحاجة لأن يجري عليه أي تعديل هنا أو ترقية هناك، بل إنّ هذا التشريع لابدّ من إلغائه تماماً وإعادة صياغة تشريع ضريبي يقوم على البساطة بما يضمن مساعدة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها بكفاءة عالية ويلبي احتياجات الفترة الحالية في ظل عملية الإصلاح المالي والإداري والاقتصادي. حيث إنّ كثرة التعليمات المختلفة والمتضاربة أحياناً تؤدي إلى عدم استقرار التشريع الضريبي والتي تعد من أهم أسباب تعقيد التشريع الضريبي^١، وأنّ عدم استقرار التشريعات الضريبية تساهم في إرباك المكلفين والعاملين في الإدارة الضريبية، ويؤدي إلى زيادة تكاليف التحصيل، وترسيخ العلاقات غير المشروعة وتراكم الفساد الإداري^٢، إضافة إلى ذلك كما بينتُ فإنّ هذا النظام (نظام الضرائب النوعية) مرتفع التكلفة من خلال كثرة وتكرار إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة على المكلفين وما تتطلبه من الوقت والتكلفة والجهد، وكذلك لأنّ طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي تؤدي إلى حدوث تراكم ضريبي يهدد بضياح جزء من الحصيلة الضريبية.

¹ Saad, Natrah, TaxKnowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers View, 2nd World Conference On Business, Economics and Management- WCBEM 2013, Procedia- Social and Behavioral Sciences, 2014.

² Nicholson, Mark, Keep it Simple: Proposal to Reduce the Complexity of the UK- as System, The Bow Group, 2006.

لهذا جاء في البيان الوزاري لحكومة المرسوم رقم /٢٢١/ لعام ٢٠٢٠/٩/٢٠ برئاسة الدكتور وائل الحلقي: في مجال السياسة المالية وإصلاح المالية العامة التركيز على نقطتين أساسيتين تحقيق العدالة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي والجمركي والانتقال تدريجياً من نظام الضرائب المتعددة إلى نظام الضريبة على المبيعات والضريبة الموحدة على الدخل وتطبيق نظام الإدارة المالية المتكاملة، بهدف تبسيط الإجراءات وتسريعها، وتطبيق نظام الفوترة والجباية الالكترونية^١.

بناء على هذه التوجيهات أصدر وزير المالية القرار رقم ١٣ ب٦ كانون الثاني عام ٢٠٢١^٢ القاضي بتشكيل لجنة برئاسة وزير المالية وعضوية عشر مسؤولين من خبراء اقتصاديين وقانونيين وأساتذة جامعيين لإعادة النظر بالتشريعات الضريبية النافذة واقتراح التعديلات في إطار رؤية إصلاح النظام الضريبي ككل ، وهي خطوة ضرورية في طريق إصلاح الإدارة الضريبية وتطوير العمل داخلها، ونحن بانتظار صدور التشريع الضريبي الجديد الذي نأمل أن يتلافى كل ثغرات قانون ضريبة الدخل رقم /٤٢/ لعام ٢٠٠٣، وأن يكون تشريعاً واضحاً وبسيطاً بعيداً عن التعقيد كسابقه.

المطلب الثاني

مدى تطبيق الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة الضريبية

يتجسد تطبيق الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة الضريبية من خلال رعايتها لحقوق المكلفين، وإدارة المخاطر الضريبية.

^١ المرجع السابق ذكره.

^٢ الموقع الرسمي لوزارة المالية السورية على شبكة الانترنت: <http://www.syrianfinance.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/٩/٣٠، الساعة ٦ مساءً.

الفرع الأول

حماية حقوق المكلفين

كفل القانون الضريبي السوري للمكلف حقوقاً أساسية لا ينازعه عليها أحد، وفي الوقت نفسه فرض عليه مجموعة من الالتزامات كما هي موضحة في ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم. وفي مقدمة الميثاق تم الإشارة إلى أن إصدار الميثاق يعبر عن التزام الإدارة الضريبية بدخول مرحلة جديدة في العلاقة مع المكلف تقوم على مبادئ الثقة والشفافية والاحترام المتبادل بين الطرفين وتقديم خدمة أكثر جودة وشمولاً، وأكثر سهولة للمكلف وللعاملين، توفر الجهد والوقت والتكلفة ويجعل العمل الضريبي مدخلاً للانتقال من ثقافة الجباية والفرض إلى رحاب ثقافة الثقة والالتزام الطوعي للمكلف^١.

يوضح ميثاق المكلف حقوق المكلفين (Rights) وواجباتهم (Obligations) كما هو منصوص عليها في التشريع الضريبي السوري، بهدف تعزيز العلاقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

حقوق وواجبات المكلف (ميثاق المكلف)

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

^١ كلمة وزير المالية الأسبق الدكتور محمد الحسين الواردة في مقدمة ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية.

المصدر: ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم^١.

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

أولاً- حق المكلف في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة: يعد حق المكلف في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة حقاً طبيعياً والتزاماً من صلب التزامات الإدارة الضريبية، وتحقيقاً لذلك تم إحداث مديرية خدمة المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم لتتسجم مع فكرة الإدارة الحديثة من أجل وجود إدارة تهتم بتقديم المشورة والمساعدة للمكلفين وتسعى لتقديم أفضل مستوى من الخدمة وصولاً لزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين، وتتألف المديرية من أربع دوائر هي (دائرة خدمات المكلفين - دائرة التوعية والإعلام - دائرة معالجة البيانات - شعبة الديوان) وتقدم كل منها مجموعة من المهام، وفيما يأتي أهم المهام المتعلقة بحق المكلف في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة.

١- دائرة خدمات المكلفين: تتولى المهام الآتية:

أ- المتابعة والإشراف على دوائر خدمات المكلفين بمديريات المالية في المحافظات لضمان تطبيق التشريعات وتنفيذها وتبسيط الإجراءات وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.

ب- إعداد خطط العمل السنوية الكفيلة بتطوير خدمات المكلفين.

ج- الرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين.

د- دراسة وتحليل الاستفسارات والشكاوى كافة والعمل على تلفيها بالتنسيق مع المديريات المختصة.

^١ ميثاق حقوق المكلف، منشور على الرابط: <http://www.syriantax.gov.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/٤/٤، الساعة

هـ- القيام بمسوحات إحصائية على المكلفين وتحليلها وإجراء أبحاث عن تحديد احتياجات المكلفين وتصميم البرامج التي تلبي هذه الاحتياجات.

و- دراسة وتحديد متطلبات التواصل مع المكلفين من خلال وسائل الاتصال (هاتف- بريد- فاكس- انترنت.. الخ) وتوفير كافة مستلزمات العمل اللازمة.

ز- معالجة الاعتراضات المتعلقة بتصنيف الأنشطة الاقتصادية والمسجلة من قبل المكلفين الواردة من مديريات المالية في المحافظات.

٢- دائرة التوعية والإعلام: تتولى المهام الآتية:

أ- إعداد خطط العمل السنوية الكفيلة بتطوير أساليب التوعية ونشر الوعي الضريبي.

ب- إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل- كتيبات- عروض تقديمية- إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقديمها وتطويرها باستمرار

ج- تزويد شعبة الموقع الالكتروني بكافة النماذج والطلبات والمعلومات والتوضيحات والدلائل والكتيبات والإعلانات اللازمة لنشرها على شبكة الانترنت.

ثانياً- **حق تمثيل المكلف من قبل شخص آخر:** يمكن للمكلف اختيار أي شخص ينتدبه ليمثله أمام الدوائر الضريبية وذلك في حال غيابه، إذ طالبت الفقرة /د/ من م/٦/ من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم بأن يضعوا البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يروونه مناسباً من نوابهم أو المدير المسؤول أو العاملين لديهم وذلك لإبرازها عند طلب العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي لها على ألا يشمل ذلك المعلومات الخاصة التي لا يرغب المكلف في إطلاع الغير عليها إذ يمكن في هذه الحالة طلب الاستمهال حتى عودة المكلف.

ثالثاً- الحق في الحفاظ على سرية البيانات (الخصوصية): أكد دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢ أهمية مبدأ احترام الحياة الخاصة للأفراد، فقد نصت م/٣٦/ منه على أن: "الحياة الخاصة حرمة يحميها القانون"، كما نصت م/٥٤/ منه على أن: "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة أو على غيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور يعد جريمة يعاقب عليها القانون"، وباعتبار أن البيانات الخاصة المتعلقة بنشاط المكلف والمتوفرة لدى الإدارة الضريبية تعد من صميم الحياة الخاصة للمكلف، لذلك فإن الكشف عنها دون موافقة المكلف يعد انتهاكاً للحياة الخاصة، أي يجب على الإدارة الضريبية احترام خصوصية المكلف وأن تلتزم بسرية المعلومات المتوفرة لديها عنه، وقضت م/١١٥/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن: " يؤدي مراقبو الدخل اليمين القانونية أمام قاضى الصلح في منطقة عملهم قبل مباشرتهم العمل (أقسم بالله العظيم أن أقوم بتنفيذ أحكام قوانين ضرائب الدخل بأمانة وبحفظ سر المهنة)"، لذلك فإن على الدوائر المالية أن تقوم بتنظيم جدول بأسماء المراقبين والتنسيق مع القاضي المختص لأداء المراقبين لليمين المذكورة قبل مباشرتهم العمل على أن يتم تضمين أضيابير المراقبين لدى قسم الشؤون الإدارية ما يثبت قيامه بأداء اليمين المذكورة.

كذلك ألزمت م/١١٤/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن: " على كل شخص أنيط به بحكم وظيفته أو صلاحياته تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة وعدم إفشائها لأية جهة أخرى تحت طائلة فرض العقوبات المنصوص عليها في المادة /٥٦٥/ من قانون العقوبات". هذا ولابد من الإشارة إلى أن المعلومات المتوفرة عن نشاطات المكلفين تعد سرية ولا يجوز منحها لأية جهة وخاصة في حالات وجود نزاعات شخصية بين المكلف وأشخاص آخرين باستثناء القضاء (على أن يتم في هذه الحالة إرسال المعلومات إلى المحكمة المختصة مباشرة بناء على طلبها بالبريد الرسمي والإشارة ضمن الكتاب إلى نص هذه المادة المتعلق بالسرية). إضافة إلى ذلك فقد أحالت م/١٠/ من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ العاملين والمكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي إضافة إلى كل من له بحكم وظيفته الاطلاع على أسرار ومعلومات الاستعلام الضريبي الذين يثبت بواقعة موثقة استثمارهم لنتائج معلومات وأسرار الاستعلام الضريبي

سواء أكان لمنفعتهم أم لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية.

إنّ قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ عام ٢٠٠٣ ألزم الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها وذلك من خلال المواد /١١٤-١١٥/ منه. وأيضاً نلاحظ أنّ قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ عام ٢٠٠٣ أكد على الالتزام بسرية المعلومات من قبل العاملين والمكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي. لذلك فإنّ حماية القانون لحق المكلف باحترام خصوصيته وعدم الكشف عن أية معلومات شخصية إلا في الحالات التي يُسمح بها، وهذا من شأنه أن يعمق ويوطد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وزيادة الثقة بينهما، الأمر الذي ينعكس برأبي بشكل إيجابي على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.

رابعاً - تخفيض تكاليف الالتزام الطوعي: إنّ التشريع الضريبي البسيط يجعل عملية التحاسب الضريبي أسهل وأسرع، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من الوقت والمال اللازم لإعداد البيانات الضريبية من قبل المكلفين. وبما أنّ التشريع الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية وفق القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، فهذا يوجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر الضريبية أكثر من بيان ضريبي، بالتالي خضوعه لأكثر من فحص وتدقيق، أي تكرار إجراءات التحاسب الضريبي وما يترتب عليها من وقت وجهد وكلفة، أي إنّ التشريع الضريبي السوري لم يسهم في تخفيض تكاليف الالتزام الطوعي للمكلفين بل على العكس تماماً أسهم في زيادتها، وفي الوقت نفسه أسهم التعقيد في التشريع في زيادة تكاليف التحصيل.

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

خامساً- تبليغ الوثائق والاعتراض إلى الإدارة الضريبية: نصت م/٢٧ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن: " يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق. عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط". أعطت م/٢٨ من القانون المذكور المكلف مهلة ٣٠ يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية، تبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً، على أن يحقق الاعتراض المواصفات التي حددتها الدوائر المالية.

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

لجان التنظيم الإداري في قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته:

١ - فئة مكلفي الأرباح الحقيقية:

لجنة الطعن: يُربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة الطعن لتقرر التكليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها وفق أحكام م/٣٠ من القانون /٢٤/ ٢٠٠٣ وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من:

- مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض (رئيساً).
- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة، وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة (عضواً).
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة (عضواً).

- مراقب الدخل المختص مقررًا في اللجنة ولا يشترك في التصويت (عضواً).

يمكن للجنة الطعن وفق م/٣٠ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وعند الحاجة أن تدعو المعارضين لاستماع بياناتهم الشفهية.

لجنة إعادة النظر: إذا بقي الخلاف قائماً ينظر في نقاط الخلاف أمام لجنة إعادة النظر خلال /٣٠/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ إخبار لجنة الطعن، فقد نصت ف/ب/ من م/٣٥ من القانوني /٢٤/ عام ٢٠٠٣ على أنه: "تصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة شاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض، وتعد قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية ما لم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين /٣٧ و٤٠/ من هذا القانون، وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين. فقد حددت ف/أ/ من م/٣٧ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ الحالات التي يجوز فيها للدوائر المالية والمكلفين طلب التصحيح وهي:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.

- إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.

- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.

- إذا لم تثبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.

- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

أشارت ف/ب/ من المادة السابقة إلى أن يُقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأربع الأخرى، تبدأ مهلة طلب التصحيح من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه. حيث يخضع قبول طلب التصحيح والبت فيه للأصول والأحكام المبينة في المواد /٣٤-٣٥-٣٦/ من هذا القانون.

على المراقب أو الموظف المختص عند تحويل طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين لتسجيلها في ديوان الإدارة المالية أن يسطر حاشية تفيد بأنّ على المكلف ضرورة تسديد التأمين القانوني البالغ /١٠٠٠/ ل.س قبل تسجيل الطلب في الديوان المذكور وضمن المهلة القانونية على اعتبار أنّ تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفوع مسبقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من قبل المكلف.

أعطت م/٤٠/ الحق لوزير المالية والمكلفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال /٣٠/ يوم من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين بقرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص، وقد حددت هذه المادة الحالات التي يجوز بها الطعن بالقرارات أمام القضاء المختص بموجب أحكام ف/ب/ من هذه المادة في الحالتين الآتيتين فقط:

- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.
- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥ بالمائة عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية.
- إنّ جواز الطعن بقرارات لجان إعادة النظر وفق الحالتين المذكورتين لا يحد من صلاحية لجان إعادة النظر المنوطة بها بموجب م/٣٥/ من هذا القانون، التي تحكم بالقضايا المطروحة أمامها بقرارات معللة^١.
- حددت م/٣٣/ من هذا القانون أعضاء لجنة إعادة النظر:
- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً)
- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل (عضواً).
- أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).

^١ للمزيد: انظر: الحلاق، محمد، التشريع الضريبي، منشورات كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٨، ص ٢٣٧-٢٤٥،

- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير (عضواً).

-خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة ٢٩ من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجنة الطعن (عضواً).

- مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.

تشكل الهيئة العامة للجان إعادة النظر في ضريبة الدخل على النحو الآتي:

- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية (رئيساً).

- اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميهما وزير المالية (عضوين).

- مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميهما وزير المالية (عضوين).

تختص الهيئة العامة للجان إعادة النظر بالبيت في القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس اللجنة الرئيسية في حال تباين اجتهادات اللجان أو في حال طلب إحدى اللجان الفرعية العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر للهيئة العامة. ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية.

٢ - فئة مكلفي الدخل المقطوع:

لابد من الإشارة في هذا الصدد إلى صلاحيات مراقب الدخل الواسعة في تقدير هذه الضريبة بموجب

المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦:

- تقوم وزارة المالية بوضع القواعد والأصول الواجب اتباعها من قبل لجان التصنيف لتحديد الضريبة. كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف، ولها أن تكلف موظفين أو لجان للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقب التصنيف^١.

^١ إدلبي، منى محمود، أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة الحقوق، المجلد ١، العدد ١، البحرين، ٢٠١٤، ص ٣٨٨.

وقد يكون في هذا السلوك الذي تنتهجه وزارة المالية بعض السلبيات، فهي تضع هذه القواعد دون أن يكون لها مرجعية من ذوي العلاقة، باعتبار أن هذه الإجراءات ستتمس شرائح مختلفة فلماذا لا تأخذ وزارة المالية وجهات نظر ممثلي هذه الشرائح عند وضعها هذه القواعد والإجراءات حتى يكون التصنيف وفق أسس سليمة وعادلة؟

- نص قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في المادة ٤٩-أ/ على أنه: "تنظم لجنة التصنيف قرار التصنيف وتذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً في التكليف وتتولى الدوائر المالية تبليغ المكلف صورة عن قرار تصنيفه". من هذه المادة نتبين أن لجنة التصنيف البدائية هي من تتولى قرار التصنيف. لذلك على هذه اللجان مراعاة التعليمات الأساسية للتصنيف ليكون التكليف واضحاً ومعللاً.

- أما عن آلية هذا التصنيف فقد نظمته المادة ٤٧/ من القانون، حيث نصت في الفقرة (د) على أنه: "تجتمع لجان التصنيف بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضاءها الأصليين، أو الملائمين وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات".

- بالعودة للتعليمات التنفيذية للمادة (٤٧/د) الآنفة الذكر نجد أن هذه اللجنة يتوجب أن تقوم بكامل أعضائها (مراقب الدخل - ممثل للحرفة أو المهنة - ممثل عن الإدارات والهيئات أو مؤسسات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة) عند زيارة محل المكلف وعقد اجتماعاتها وأن قرارات التصنيف الصادرة عن لجنة غير مكتملة النصاب القانوني تعد معدومة أصلاً ولا حاجة لإبطالها.

- أضف أن زيارات هذه اللجنة كانت في ظل القانون رقم ٢٤/ ٢٠٠٣ محصورة في إطار كل حرفة أو مهنة، أي أن هناك لجنة مختصة لكل حرفة أو مهنة في كل منطقة، فالتخصص -هنا- مهني وحرفي وليس محلياً. إذاً -هنا- لا يتفرد مراقب الدخل في إعداد التكليف الأولي، وإنما هذه المهمة منوطة بلجنة التصنيف البدائية وفق نصاب حدده القانون، ولا يخفى على أي منا أن هذا الأمر يحمل مزايا من ناحية صعوبة التلاعب برقم أعمال المكلف، فإقناع ثلاثة أشخاص أكثر صعوبة من إقناع شخص واحد له كل الصلاحيات في هذا الخصوص.

^١ المادة ٤٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

كما أنّ جعل لجنة لكل حرفة أو مهنة أفضل من تخصيص لجنة أو مراقب دخل لمنطقة محددة يقدر أرباح جميع المهن والحرف الموجودة ضمن هذه المنطقة وفق ما سنراه في ظل المرسوم /٥١/ ٢٠٠٦ لأنّ ذلك يتطلب جهوداً جبارة وخبرة واسعة ربما لا تتوافر في هذا المراقب فيغدو العمل أقل دقة.

هذا يعني أنّ صلاحيات مراقب الدخل في ظل المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ أصبحت واسعة جداً وغداً متقدراً في إعداد التكاليف الأولي، وبهذا يتمتع مراقب الدخل بسلطات تجعله بمركز تفاوضي قوي مع المكلف في حال تمّ إعمال هذه السلطة في جو من الفساد. وربما يقول البعض أنّ القرار النهائي سيكون من قبل لجنة التصنيف البدائية ولكن كما لاحظنا من خلال نص المادة (١٥) من المرسوم التشريعي (فإنّ صلاحيات هذه اللجنة تنحصر في تثبيت أو زيادة التكاليف فقط دون إمكانية إنقاذه وقد قد يكون تقدير مراقب الدخل فيه شيء من الظلم أو المحاباة بالنسبة للمكلف.

- أضف أنّ زيارات مراقب الدخل الميدانية لمحال المكلفين أصبحت على صعيد مناطق محددة لكل مراقب تشمل كل المهن والحرف في هذه المناطق بدلاً من مهن محددة لكل مراقب وفق ما كان معمولاً به في ظل القانون /٢٤/ ٢٠٠٣ لذا يتحفظ كثير من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع على هذه المرحلة بالذات باعتبار أنه من غير المعقول قدرة مراقب الدخل على استطلاع أسواق بأكملها تشتمل على عشرات المحال وتقدير الضريبة لكل منها بدقة وموضوعية نابعة من اطلاعه على واقع هذه المهنة وما يتكلفه الحرفي فيها من نفقات وتكاليف فعلية.

كما أنّ العدالة الضريبية تقتضي العدالة في تطبيق الإجراءات من خلال وجود مندوب عن المهنة يرافق مراقبي الدخل في جولاتهم على محال وأسواق الحرفيين باعتباره على صلة مباشرة بالمهنة ويعرف بشكل دقيق حقيقة أعمالهم وأرقامهم الحقيقية.

- أضف أنّ عدد المراقبين في الدوائر المالية لا يكفي للقيام بواجبهم على النحو السليم كما لا تتوافر لديهم الوسائل الكافية لأداء مهمتهم كما يجب.

- إنَّ واقع الحال يشير إلى أنَّ مراقب الدخل فيما يخص المهن العلمية، يزور الطبيب أو المحامي أو المهندس بشكل فجائي، ويرى حجم عملهم على أرض الواقع، ويحسب الدخل اليومي ثم يضربه بعدد أيام العمل بعد استثناء أيام الجمعة والأعياد. وبناء على ذلك يحسب متوسط الدخل السنوي، ثمَّ يجتزئ من هذا الدخل ما قيمته ٦٠% على أنه أرباح، ويعفى منها مبلغ الـ (٥٠.٠٠٠) ل.س الحد الأدنى المعفى من الضريبة وتحسب الضريبة على المبلغ المتبقي من الستين في المائة. وهنا تؤدي الصدف والعلاقات الشخصية دوراً كبيراً في تحديد متوسط الدخل الشهري.

أما بالنسبة للمعامل وأصحاب المهن الأخرى سواء في التجارة أو الصناعة فتثور مشكلة الدفاتر الحقيقية والدفاتر الظاهرة والعلاقات الشخصية. لذا، فإنَّ زيارات الاستطلاع نادراً ما تتم ويتم فرض الضريبة وفق أسس غير علمية، مما يخلق تمايز غير عادل بين المكلفين، ومن الطبيعي أن يلعب مراقب الدخل هنا دوراً حاسماً باعتباره متقرباً بإعداد هذا التقرير مع ما يحمله من مخاطر الغبن ولا سيما في ظل عدم دقة الضوابط القانونية وغياب الضوابط الأخلاقية لدى بعض المراقبين وقلة الرقابة والإشراف على أعمالهم.

لذا وتقديراً لهذه السلبيات لابدَّ من وجود طرف آخر يقلل من روح التقرد لدى مراقبي الدخل وتتماهي المظاهر اللاأخلاقية من فساد ومحاباة أحياناً من قبل بعضهم. وخير من يرافق مراقب الدخل خبراء من المهنة نفسها بحيث يدركون تكاليفها وحقيقتها أرباحها، وفي كلا الحالين لابدَّ من التركيز على الاختيار الدقيق سواء على صعيد مراقبي الدخل أو خبراء المهنة بحيث لابدَّ من توافر حد أدنى من السمعة الجيدة والأداء الأفضل والإعداد السليم للحصول على أفضل النتائج، وكل ذلك لابدَّ أن يتم بالتعاون مع نقابات المهن واتحادات الحرف المعنية.

- أضيف أن اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية تقوم بتصنيف المهن والحرف الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع، كما تحدد الحد الأدنى والأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية لكل مهنة والتي لا يمكن تجاوزها من قبل لجنة التصنيف البدائية^١.

يلاحظ -هنا- أنه لا يوجد قانون ما يلزم اللجنة المركزية بتعديل هذا التصنيف كل فترة زمنية في ضوء التطورات على الأصعدة كافة في البلد، وإنما هذا خاضع لطلب يقدم من الإدارة المالية ويخضع للدراسة التي قد تقصر وقد تطول. وشرط عدم تجاوز الحد الأدنى والحد الأعلى لنسبة الأرباح غير الصافية المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية، وبعد أن أصبحت صلاحيات إعداد التكاليف الأولي بيد مراقب الدخل، فأعتقد أن هذا الشرط ينسحب على مراقب الدخل.

هنا تؤدي عدة عوامل دوراً في تحديد الاتجاه نحو الحد الأدنى أو نحو الحد الأعلى لنسبة الربح المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف، فمن حالات التوجه نحو الحد الأدنى: (وقوع محل المكلف في أسواق تتوافر فيها المزاحمة الشديدة- ضعف رأس المال لدى المكلف- ضعف القوة الشرائية من قبل زبائن المكلف- وجود زيادة واضحة في حجم نفقات المكلف مقارنة بأمثاله من ممارسي المهنة- الأصناف المباعة أو المنتجة هي من الأصناف التجارية والشعبية- حداثة عهد المكلف بالمهنة مما يعني قلة الخبرة والشهرة- تقييد المكلف بالأسعار المحددة من قبل الحكومة- اعتماد المكلف على العمال والمستخدمين وعدم ممارسته بنفسه). ومن حالات التوجه نحو الحد الأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية: (توافر الحالات المعاكسة للحالات السابقة- اعتماد المكلف على الاستيراد في تسويق بضاعته- تعاطي المكلف أجوراً عن الخدمات التي يقدمها لزبائنه).

وكما ذكرنا سابقاً لا تستطيع اللجنة البدائية تخفيض التكاليف الوارد من قبل مراقب الدخل وإنما صلاحياتها تنحصر بالثبوت أو الزيادة فقط، وفي ذلك تقييد لصلاحيات اللجنة، وللمكلف بعد ذلك حق الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية.

^١ المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، العدي، إبراهيم، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١، ص ٤٥٨.

أما عن تشكيل اللجان: تشكل لجان التصنيف بموجب المادة /٤٨/ من قانون ضريبة الدخل، المعدلة بالمادة /١٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ كما يأتي:

- مراقب الدخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل (رئيساً).
- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناء على اقتراح مدير المالية (عضواً).
- ممثل عن المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية ... (عضواً).

واللجان الاستئنافية ليست أحسن حالاً فهي مؤلفة بموجب المادة /٥٠/ من القانون المعدلة بالمادة /١٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، كما يأتي:

- موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في المحاسبة التجارية أو المسائل الضريبية (رئيساً).
- موظف خبير في إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف تحدده وزارة المالية (عضواً).
- ممثل عن المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية ... (عضواً).

نستنتج مما تقدم:

- هناك ظلم في آلية معالجة اعتراض المكلفين على تكليفهم سواء أكان الاعتراض أمام لجنة الطعن أم لجنة إعادة النظر، فاللجان المالية جميعها (لجنة الطعن - لجنة إعادة النظر - اللجان الاستئنافية) تشكلها الإدارة الضريبية والمشاركون الخارجيون أيضاً تحددهم الإدارة الضريبية ووزارة المالية. مما يجعل الإدارة الضريبية الخصم والحكم في وقت واحد وهذا تجسيد للظلم وعدم العدالة، الأمر الذي من شأنه أن يوسع الفجوة بين

المكلف والإدارة الضريبية، ولا يحقق الغاية من إنشاء هذه اللجان، أي تحقيق العدالة في التكاليف وحماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها، التقليل من الدعاوى القضائية لإنهاء النزاعات الضريبية وبناء الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف، فمن حق المكلف تقديم اعتراضه إلى لجنة مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها، أقترح أن يتم تشكيل اللجان بقرار من وزير العدل وأن تكون برئاسة أحد القضاة.

- كما أن المادة ٤٢/ من قانون ضريبة الدخل أعطت وزارة المالية وحدها دون أن تشاركها النقابات المعنية الحق في وضع القواعد والأسس والأصول الواجب اتباعها من قبل لجان التصنيف لتحديد المطرح الضريبي والأرباح الصافية المقدرة^١.

- مما يزيد من عدم الحياد والتوازن ومن الخلل في تشكيل اللجان، ما أعطي لمراقب الدخل من صلاحيات في الفقرة أ/ من المادة ٤٩/ من القانون بعد تعديلها بالمرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦، إذ أصبح يضع تقرير التكاليف وحده ليؤسس عليه قرار اللجنة زيادة أو تثبيتاً، بعد أن كانت هذه المهمة منوطة بجميع أعضاء اللجنة لا بمراقب الدخل وحده، وهذا ما يقلل من فاعلية تلك اللجان في تأمين التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية، ويقلل من دورها في إنهاء النزاعات الضريبية مع المكلفين^٢.

- أن م/٣٠ من القانون رقم ٢٤/ عام ٢٠٠٣ قد أعطت الحق للجنة الطعن في استدعاء المكلف المعارض للاستماع إلى أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله وتعديلات التكاليف المؤقت، أي إن المادة أعطت الحرية

^١ نصت المادة ٤٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ ٢٠٠٣: "تضع وزارة المالية القواعد والأصول الواجب على لجان التصنيف اتباعها لتحديد الضريبة كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف ولها أن تكلف موظفين أو لجاناً للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقبة التصنيف".

^٢ المادة ٤٩/ قبل التعديل: "تنظم لجنة التصنيف قرار التصنيف وتذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً في التصنيف وتتولى الدوائر المالية تبليغ المكلف صورة عن قرار تصنيفه".

نص المادة ١٥/ المعدلة للمادة ٤٩/: يعد مراقب الدخل تقرير التكاليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً في التكاليف وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية، تصدر اللجنة البدائية المختصة قرارها بتثبيت أو زيادة التكاليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل..".

للجنة الطعن بدعوة المكلف أو عدم دعوته، فقد يفقد المكلف حقه ببيان أسباب اعتراضه، وهذا يعد ذلك نقطة سلبية في آلية معالجة اعتراض المكلف، إذ يمكن أن تتعسف لجنة الطعن في استعمال ذلك الحق، وقد ينعكس سلباً على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية. بينما نجد أن ف/ب/ من م/١١/ التي أضيفت إلى م/٣٠/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ وفق المرسوم التشريعي رقم /٥١/ عام ٢٠٠٦ ألزمت لجنة الطعن على دعوة كبار المكلفين أو من يفوضهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم، وهنا نلاحظ أن التشريع الضريبي أولى اهتماماً خاصاً بكبار المكلفين نظراً لأهمية هذه الفئة من المكلفين، حيث أتفق مع المشرع الضريبي بتقديم أفضل الخدمات والتسهيلات لهذه الفئة بهدف قيامها بواجبها تجاه الخزينة العامة بيسر وسهولة، ولكن ما المانع من إعطاء جميع المكلفين الحق بحضور جلسات لجنة الطعن؟ حيث لا يعد ذلك باعتقادي ميزة يمكن تمييز كبار المكلفين عن غيرهم وإنما يعد حقاً مشروعاً لكل مكلف يجب تطبيقه على جميع المكلفين تجسيداً للعدالة الضريبية.

- أن م/٤٠/ من القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ أعطت المكلف حق الطعن بقرارات لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص (القضاء الإداري)، ولكنها حصرت ذلك الحق في حالات محددة مما أفقد المكلف حقاً قانونياً يمنحه الدستور له، حيث نصت م/٥١/ من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بالمرسوم التشريعي /٩٤/ عام ٢٠١٢ على أن حق التقاضي وسلوك سبل الطعن والمراجعة والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون. لكن المشرع نص في قانون مجلس الدولة الجديد رقم /٣٢/ لعام ٢٠١٩ على اختصاص محاكم القضاء الإداري في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي والتكاليف العامة^١ دون تقييد بحالات معينة. وهذه خطوة إيجابية ولكن من الأفضل العمل على إنشاء قضاء متخصص في الضرائب أي محاكم ضريبية تكون مؤهلة بكوادر مختصة في المجال الضريبي والخبراء نظراً للطابع الفني المتخصص لهذا النوع من المنازعات.

^١ المادة /٨/ ف/ب/ من قانون مجلس الدولة السوري رقم /٣٢/ لعام ٢٠١٩.

أخيراً نستنتج مراعاة التشريع الضريبي والإدارة الضريبية لبعض حقوق المكلفين متجاهلين بقية الحقوق، مثل حق المكلف بالاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها، وكذلك عدم مراعاته في تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي. وبالتالي فإنّ النظام الضريبي لم يراعي مبدأ حماية حقوق المكلفين. وإنّ عدم مراعاة النظام الضريبي لحماية حقوق المكلفين سيساهم في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، ودفعهم إلى عدم الالتزام الطوعي والتهرب الضريبي^١. مما يؤدي إلى الدخول في نزاعات يترتب عليها تكاليف يتحملها الطرفان إضافةً إلى طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي، ثمّ التأثير في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها^٢.

الفرع الثاني

إدارة المخاطر الضريبية

تتزايد المخاطر الضريبية في ظل النظم الضريبية الحديثة، وبدأت إدارة المخاطر تبرز كأداة مهمة في السياسات والأدبيات الخاصة بالأعمال في نهاية القرن العشرين. فالمخاطرة تدور حول محور أساسي وهي الاحتمالية وعدم التأكد من حصول العائد المخطط له. وبأنّ الخطر ينشأ عندما يكون هناك احتمال لأكثر من نتيجة والمحصلة النهائية غير معروفة.

أولاً- مفهوم الخطر الضريبي وإدارته:

^١ الفندي سليمان، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث، المجلد ٣٩، العدد ٤٤، ٢٠١٧. منشور على الرابط: <https://shamra-academia.com>، تاريخ الاطلاع ٢٨/٣/٢٠٢١، الساعة ٤ مساءً.

لمزيد من المعلومات انظر: د فرهود، محمد سعيد، ود. العكام، محمد خير، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، منشور على الرابط، <http://arab-ency.com.sy>، تاريخ الاطلاع ٢٨/٣/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ د. جاسم، سهام محمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادية الخليجية، العدد ١٩، ٢٠١١. منشور على الرابط: <https://www.iasj.net>، تمّ الاطلاع بتاريخ ٢٨/٣/٢٠٢١، الساعة ٦ مساءً.

- يُعرّف الخطر الضريبي على أنه: "تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الضريبي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي"^١. يؤخذ على هذا التعريف أنه قصر الخطر الضريبي على المكلف وتجاهل الخطر الذي تتعرض له الإدارة الضريبية (كمخاطر التحصيل والربط الذاتي ومخاطر الحجز والتنفيذ الجبري)

كما يعرف الخطر الضريبي على أنه: "الخسارة المالية الممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الضريبية"^٢. إنَّ هذا التعريف أشمل من سابقه، فالخسارة المالية قد تكون من جانب المكلف أو من جانب الإدارة الضريبية. فالخطر الضريبي بالنسبة للمكلف هو التكاليف الإضافية التي تنجم عن عدم الوفاء بالالتزامات الضريبية، أما الخطر الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية فيكمن في عدم تحقيق أهدافها في تحصيل الضريبة (خطر عدم تحصيل مستويات الإيرادات الضريبية المتوقعة)^٣.

- ومن أنواع مخاطر الإدارة الضريبية: التراكم الضريبي، المنازعات الضريبية، نقص الخبرات والمهارات وسوء التخطيط الإداري وضعف التدريب وكيفية المواءمة بين إمكانيات العاملين ومتطلبات تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة الضريبية ورسالتها، مخاطر الحصر والفحص، تعقيد التشريع الضريبي، التهرب الضريبي، عدم التزام العاملين بالتشريعات والتعليمات التنفيذية والفساد المالي والإداري وضعف الرؤية المستقبلية للإدارة الضريبية، قلة الوعي الضريبي، عدم تقديم البيانات الضريبية في موعيدها، عدم إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية، تقديم خسائر بالبيانات، التأخر في دفع الضرائب المستحقة، عدم الإفصاح عن الأنشطة، ومن المخاطر نقص الاعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية وذلك لتنفيذ البرامج والأهداف المطلوبة مثل الإنفاق على التدريب

¹ Anneline Venter, Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader, Majister commercial, university of Pretoria, 2009,p.10.

² Anneline Venter, ibid. p.10.

³ البديوي منصور أحمد، دراسات في المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠١، ص ٥٢.

والتوظيف ورفع كفاءة العاملين، مما يؤدي إلى انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيق رسالتها وأهدافها الاستراتيجية.

- إدارة المخاطر الضريبية: هذه المخاطر تتطلب من الإدارة الضريبية النظر فيها والاستجابة لها، وبالتالي الإدارة الفعالة للمخاطر هي ضرورة حتمية لمساعدة الإدارة الضريبية من أجل تحديد المخاطر والاستجابة لها ومعالجة المخاطر الحالية وكذلك المستقبلية بكفاءة وفعالية. حيث أكدت الحكومة الفيدرالية بالولايات المتحدة على أهمية إدارة المخاطر بالمنظمات الحكومية لديها، كما أكدت وزارة الخزانة البريطانية على أنّ مواجهة المخاطر أصبحت إلزامية على كافة المنظمات منها الحكومية وغير الحكومية لتأثيرها المباشر في نتائج أعمالها وتحقيق أهدافها، حيث قد يؤدي تجاهلها إلى الفشل في إدارة موارد الدولة^١.

يُمكن تعريف إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية بمجموعة السياسات والإجراءات والأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها، للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبية. ومنه فإنّ الأمر يستوجب تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة المخاطر أيضاً تحديد أطر لمعاييرها^٢.

ثانياً- واقع إدارة المخاطر الضريبي في الإدارة الضريبية السورية:

لتحليل واقع إدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية السورية سأقوم بمراجعة النظام والبنى الإدارية للهيئة العامة للضرائب والرسوم مبيّنة المهام الموكلة لكل بنية، إضافة إلى مراجعة النظام الداخلي والبنى الإدارية لمديرية الاستعلام الضريبي. وذلك لتحديد مدى عرض كل منهما لموضوع إدارة المخاطر الضريبية^٣.

من خلال المراجعة تبين ما يأتي:

¹ HM Treasury, "The Orange Book Management of Risk- Principles and Concepts", 2004, Available at: <https://www.who.int>.

² Government Accounting Office (GAC), "The Green Book: Standards For Internal Control in the Federal Government, 2014, Available at: <https://www.gao.gov>.

³ انظر: فريود، فرح، دور حوكمة الإدارة الضريبية في تخفيض المخاطر الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية، بحث غير منشور، ٢٠٢٠.

- وجود دائرة تتولى إدارة المخاطر الضريبية التي يمكن أن تحقق بالإدارة الضريبية، حيث تتبع هذه الإدارة إلى مديرية الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- وجود مجموعة من المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي يندرج ضمن مهامها بعض المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية.
- وجود مجموعة من المهام ضمن مهام مديرية الاستعلام الضريبي التي يمكن لها أن تندرج تحت إدارة المخاطر الضريبية.

بناء على ما سبق سوف أتناول تلك المديريات ومهامها المرتبطة بإدارة المخاطر الضريبية بشيء من التفصيل على النحو الآتي:

١ - الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

أ- مديرية الالتزام: في سبيل تجنب المخاطر التشريعية المتعلقة بنظم العمل الضريبي تتولى مديرية الالتزام أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين والمعلومات عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجتها، ووضع معايير نظام إدارة المخاطر، ووضع استراتيجية سياسة التدقيق لأقسام ودوائر الالتزام ومتابعة تنفيذها، والرد على كافة الاستفسارات الواردة إليها من جميع مديريات الهيئة والجهات الأخرى فيما يخص عملها، تتألف هذه المديرية من:

(١) دائرة المعلومات المركزية: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

- شعبة المعلومات: تتولى جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات بكافة الوسائل والطرق المتاحة وتوحيدها لبناء قاعدة البيانات المركزية وإصدار بطاقة المكلف السنوية وتزويد مديريات المالية في المحافظات بهذه البيانات.

- شعبة المتابعة: تتولى المهام الآتية:

- متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية وغير الرسمية ومراعاة تجديد هذه المعلومات بصورة دورية حسب الوقوعات الطارئة عليها.
- تزويد مديرية المتابعة وإدارة الديون ومديريات المالية في المحافظات بالمعلومات اللازمة عن أموال المكلفين المدينين للخرينة العامة بهدف اتخاذ الإجراءات التنفيذية اللازمة.

(٢) دائرة إدارة المخاطر: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

- شعبة تحليل المخاطر: تتولى المهام الآتية:

- إعداد الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين بعد استطلاع رأي مديريات المالية المختصة والإشراف على سير أعمال التصنيف وإعداد القرارات والتوجيهات اللازمة بهذا الخصوص.
- دراسة وتحليل مواطن الفاقد الضريبي ووضع وسائل معالجته.
- دراسة وتحليل الأساليب والطرق المتبعة في التهرب الضريبي المكتشفة خلال عملية تدقيق الملفات الضريبية.
- إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد المكلفين غير الملتزمين ومتابعة تنفيذها.
- دراسة أثر القضايا الطارئة على المطارح الضريبية واقتراح الحلول اللازمة لها لضمان حقوق الخزينة العامة.

- شعبة معايير الخطورة: تتولى المهام الآتية:

- دراسة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالتحقيقات والتحصيلات خلال السنة المالية الجارية ومقارنتها بالسنوات السابقة.
- وضع معايير نظم إدارة المخاطر وفقاً للدراسات والمقترحات المتعلقة بهذا الشأن.
- وضع استراتيجية ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة.
- دراسة فاعلية برنامج نظام إدارة المخاطر المتبع وتصويب نقاط الخلل.

(٣) دائرة التدقيق: تتولى المهام الآتية:

- متابعة أقسام الالتزام ودوائره في مديريات المالية في المحافظات بهدف الوصول إلى التطبيق الأمثل للقوانين والتعليمات الصادرة بشأنها.
- تحسين أساليب العمل ورفع كفاءة الجهاز الضريبي بأقسام الالتزام ودوائره في مديريات المالية في المحافظات بهدف رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين.
- وضع أسس برامج التدقيق الميداني والكتب الواجبة التنفيذ.
- دراسة برامج التدقيق ومدى فاعليتها وتطويرها وفق المؤشرات الموضوعية وإعطاء التوجيهات اللازمة لحسن سير عملية التدقيق.
- العمل على تطوير أعمال التدقيق من خلال وضع أدلة تدقيق موحدة.

ب- مديرية الرقابة الداخلية: وفي سبيل إدارة المخاطر المتعلقة بالبيئة الرقابية تتولى مديرية الرقابة الداخلية ضمن الولاية العامة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش إعداد الخطة السنوية لعملها المقررة من قبل الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالتنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش. تتألف هذه المديرية من:

(١) دائرة الرقابة والتحقيق: تتولى المهام الآتية:

- الرقابة الآنية واللاحقة على تنفيذ الإجراءات والأداء.
- مؤازرة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بناء على طلبها في أداء مهامها في القضايا المثارة في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بإدارتها المركزية ومديرياتها في المحافظات.
- التحقيق في المخالفات الإدارية والمسلكية التي يتم كشفها من قبلها أو المحالة إليها أو المفوضة بها من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وإعداد التقارير بنتائج التحقيق ورفعها إلى المدير العام أصولاً وإعلام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بهذه النتائج وبالإجراءات الإدارية والمسلكية المتخذة بهذا الشأن مشفوعة برأي المدير العام خلال أسبوعين على الأكثر.

- التحقيق في القضايا المتعلقة بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والمرتبكة من قبل العاملين في الهيئة التي لا تزيد مبالغ الضرر أو النفع فيها عن مليون ليرة سورية، ووضع اليد على كل ما يتعلق بها والتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقاتها في حال زادت المبالغ عن ذلك.

(٢) دائرة المتابعة: من مهامها المتعلقة بإدارة المخاطر الضريبية:

- تزويد إدارة الهيئة بالمعلومات الضرورية الموضوعية المتعلقة بكفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية وبرامجها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
- مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط.
- التنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية والعمل على تنفيذ المقترحات والتوصيات الصادرة عنهما بالتعاون مع المديريات المختصة.
- متابعة أعمال الرقابة في مديريات المالية في المحافظات لتنفيذ الخطط الرقابية والتحقيقات المحالة إليها أو المكلفة بها.

(٣) شعبة الديون.

- ج- مديرية المتابعة وإدارة الديون: في سبيل تجنب المخاطر المتعلقة بالمكلفين تتولى الإشراف ومتابعة أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها، والضرائب غير المباشرة التي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها في قوانينها الخاصة، وإعداد مشاريع أنظمة بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة، ومعالجة طلبات التيسير وتأجيل التحصيل وفقاً للتدابير الإجرائية. تتألف هذه المديرية من:

(١) دائرة الدراسات والمعاملات: تتولى المهام الآتية:

- إعداد مشاريع أنظمة أصول ترقيين الضرائب والرسوم والذمم الشخصية الهالكة أو الساقطة بالتقادم وأصول التقاص.

- إعداد مشاريع أنظمة بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة والتعليمات اللازمة بشأنها.
- إعداد مشاريع عوائد التحصيل وأصول منحها والمستفيدين منها وسائر التعليمات المتعلقة بها.
- دراسة جميع تشريعات التحصيل والمتغيرات التي تؤثر في عملية التحصيل.
- إعداد الدراسات الفنية والمشاركة في تصميم برامج تحصيل الديون.
- معالجة طلبات التقسيط وتأجيل التحصيل ووقف التدابير الإجرائية وفق القوانين والتعليمات النافذة.
- وضع دليل تحصيل موحد يتضمن إجراءات وتعليمات أنظمة التحصيل.
- تحليل الإحصاءات المتعلقة بأعمال التحصيل ومعالجة نتائجها، على صعيد كل مديرية مالية على حده ومن ثمّ توحيدها على مستوى الهيئة.

(٢) دائرة إدارة الديون: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

- شعبة مراقبة التحصيل: تتولى المهام الآتية:
 - الإشراف ومتابعة أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها، والضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها التي لم تحسّل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها في قوانينها الخاصة وسائر الذمم المستحقة الأداء للوزارات والإدارات والهيئات العامة التي ليس لها أجهزة تحصيل خاصة بها التي تحال إلى مديريات المالية في المحافظات بعد استنفاد كافة إجراءات المطالبة الإدارية بها من قبل الجهة صاحبة العلاقة وتعذر تحصيلها وكذلك الذمم التي ألفت القوانين والأنظمة النافذة عبء تحصيلها على الهيئة.
 - وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بتسديد ومحاسبة جميع أنواع الضرائب.
 - التنسيق مع مديرية الجمارك العامة فيما يخص الضرائب والرسوم الواجبة التحصيل من قبلها والحرص على تبادل المعلومات بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية.
 - وضع ومتابعة تنفيذ خطة تحصيل الضرائب والرسوم والذمم الشخصية وتحليل الإحصاءات المتعلقة بها واتخاذ الإجراءات اللازمة لبلوغ مؤشرات خطة التحصيل.

- المتابعة والإشراف على حسن تنفيذ كافة أعمال رد الضرائب والرسوم في مديريات المالية في المحافظات وفقاً لأحكام القوانين النافذة.

• شعبة الرديات: تتولى المهام الآتية:

- إبداء الرأي فيما يعرض عليها من موضوعات تتعلق بالرد لكافة أنواع الضرائب والرسوم والعمل على تطويرها.

- تحليل التقارير الدورية الواردة من مديريات المالية في المحافظات بشأن المبالغ التي تمّ ردها حسب النموذج المقترح لهذه الغاية وتحليلها وإبداء الرأي حول كفاءة الإجراءات المتخذة بشأن عمليات الرد.

(٣) دائرة الحسابات: تتولى المهام الآتية:

• تدقيق محتويات الجداول الشهرية الواردة من مديريات المالية في المحافظات وفق النموذج المعتمد حسب نوع كل ضريبة أو رسم أو ذمة شخصية بشكل يضمن وجود إحصائيات دقيقة عن كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم والذمم الشخصية.

• تدقيق جداول النسب العامة للتحصيل لكافة مديريات المالية في المحافظات وإعداد التقارير اللازمة لاعتمادها وتدقيق جداول استحقاق عوائد التحصيل لجباة الذمم الشخصية ومسك سجلاتها.

(٤) شعبة الديوان.

د- مديرية السياسة الضريبية: من مهام مديرية السياسة الضريبية التي تتدرج تحت إدارة المخاطر الضريبية:

• تحليل الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم، وإعداد الدراسات الضرورية بهدف اقتراح السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية العامة للدولة بالتنسيق مع المديريات المعنية.

• وضع خطة للتوقعات الضريبية بالتعاون مع الوزارة والجهات الأخرى ذات الصلة ودراسة أثرها في باقي المتغيرات الاقتصادية.

- إعداد الدراسات والتحليلات للقطاعات الاقتصادية والسوق المحلية لمعرفة واقع الفعاليات الاقتصادية والمطاح الضريبية بالتعاون مع الجهات المعنية.

- توثيق إجراءات العمل والاحتفاظ بهذه الوثائق وتجديدها كلما طرأ تطوير على آلية العمل.

- المطابقة الدورية لكافة الإجراءات في الهيئة مع المعايير الموضوعة لها.

هـ - مديرية خدمات المكلفين: تتولى الإشراف ومتابعة عمل أقسام ودوائر خدمات المكلفين في المحافظات، وإصدار النماذج الموحدة بعمل مديريات المالية في المحافظات، وتحديد متطلبات التواصل مع المكلف، والعمل على إعداد برامج مواد التوعية للمكلفين. من أهم مهام هذه المديرية التي تتدرج تحت إطار إدارة المخاطر:

- رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات. وذلك

في سبيل تجنب المخاطر المتعلقة بالمكلفين.

- ضبط ومتابعة عمليات منح الرقم الضريبي للمكلفين.

- التنسيق مع الجهات ذات الصلة لتسهيل تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين فيما يتعلق بمنح الرقم الضريبي.

- المتابعة والإشراف على دوائر خدمات المكلفين بمديريات المالية في المحافظات لضمان تطبيق وتنفيذ التشريعات وتبسيط الإجراءات وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.

- إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية - إعلانات) بالتنسيق مع

الجهات المعنية لتنفيذها وتقييمها وتطويرها باستمرار. وذلك لتجنب المخاطر التشريعية الناجمة عن

التعقيد في التشريع الضريبي وعدم إدراك المكلف لكثير من مواد القانون وآليات تنفيذه وكثرة

التعديلات،

و- مديرية التأهيل والتدريب: في سبيل إدارة المخاطر الضريبية المرتبطة بالعاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، تتولى وضع خطة التدريب السنوية للهيئة، والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل القطر وخارجه بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم. تتألف هذه المديرية من:

(١) دائرة التدريب وتنمية الموارد البشرية: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

- شعبة تخطيط التدريب: تتولى المهام الآتية:
 - وضع خطة التدريب السنوية للهيئة متضمنة كافة الاحتياجات التدريبية ونوع ومستوى التدريب المطلوب لكافة المستويات الإدارية وذلك بالتنسيق مع الإدارة والمديريات المعنية بما يحقق الأهداف العامة للهيئة.
 - إعداد الصكوك المتعلقة بالتدريب والإيفاد الداخلي والخارجي للعاملين في الهيئة بالتنسيق مع الجهات المعنية.
 - متابعة تنفيذ اتفاقيات التدريب والتأهيل مع الجهات المعنية.
- شعبة التنظيم والمتابعة: تتولى المهام الآتية:
 - تنظيم وتنفيذ البرامج التدريبية ومتابعة المدربين والخاضعين للتدريب بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من هذه البرامج.
 - العمل على تأمين البيئة المناسبة لتنفيذ العملية التدريبية ومعالجة كافة المعوقات التي تحدث أثناء القيام بالعملية التدريبية.
- شعبة تقييم التدريب: تتولى تقييم نتائج التدريب ومتابعة مخرجات العملية التدريبية وأثرها على زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء.
- المكتبة: يتولى أمين المكتبة تأمين كافة الاحتياجات والمستلزمات للقيام بالعملية التدريبية والمحافظة عليها.

(٢) دائرة إدارة الأداء والتقييم: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

- شعبة تقييم الأداء: تتولى المهام الآتية:
- تقييم أداء العمل والعاملين بهدف معرفة مدى تطابق الأداء الفعلي للعاملين مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعة والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات.
- دراسة مؤهلات الكوادر من العاملين الذين يتمتعون بخبرات جيدة ويمتازون بأداء عمل جيد وذلك لتوليهم الوظائف أو الإفادة من خبراتهم في مجالات أخرى (كالتدريب أو إعداد الدراسات).
- شعبة الحوافز والمكافآت: تتولى دراسة أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز للعاملين في الهيئة وربطهما مع أداء العاملين ووظائفهم بعد استطلاع رأي المديريات المعنية ورفعها إلى السيد المدير العام تمهيداً لعرضها على مجلس الإدارة.
- ز- دائرة مكافحة التهرب الضريبي: تتبع دائرة مكافحة التهرب الضريبي للمدير العام مباشرة، وتقوم بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي في الوزارة بوضع خطة مكافحة التهرب الضريبي، ومتابعة الشكاوى والإخباريات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي. في ضوء ذلك تتولى هذه الدائرة المهام الآتية:
- التنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي لوضع خطة مكافحة التهرب الضريبي والعمل على تصديقها من قبل مجلس إدارة الهيئة ومتابعة تنفيذها ورفع التقارير المتعلقة بذلك لإدارة الهيئة بشكل دوري.
- متابعة الشكاوى والإخبارات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.
- تأمين مستلزمات التنسيق المباشر مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة لكشف مواطن التهرب الضريبي ومتابعة الإجراءات المتخذة بهذا الخصوص في الجهاز التنفيذي للهيئة.
- تلقي التقارير الدورية والاستثنائية من مكاتب المعلومات في مديريات المالية في المحافظات عن شكل وأساليب التهرب الضريبي للمهن والفعاليات المختلفة.

- إدارة وتطوير الأساليب المتبعة في ضبط حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.

- تأمين التبادل السريع والأمن للمعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.
- إعداد التقارير الإحصائية الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي.

ح- مديرية الاستعلام الضريبي: في سبيل تجنب المخاطر المتعلقة بالمكلفين ومخاطر نظم العمل الضريبي تتولى مجموعة من المهام التي تندرج تحت إدارة المخاطر الضريبية وهي:

- استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية، ويراعى تجديد هذه المعلومات بصورة دورية لمراعاة الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين.
- إمداد دوائر الجباية بالمعلومات اللازمة عن مكان وجود أموال المدينين للخرينة العامة التي يمكن اخذ إجراءات التنفيذ عليها.
- زيارة المكلفين في أماكن إدارة عملهم للتأكد من قيامهم بواجباتهم القانونية التي نصت عليها قوانين الضرائب والرسوم المالية النافذة وزيارة أماكن ممارسة العمل عند الاقتضاء.
- تنظيم الضبوط بحق المتهربين من الضرائب والرسوم المالية في حال وجود واقعة تهرب ضريبي.
- التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة وتحديد أسباب تلك الظاهرة واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة.
- إعداد برامج التأهيل والتدريب المتعلقة بجهاز الاستعلام الضريبي الداخلية والخارجية ودورات التدريب المستمر والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال مكافحة التهرب الضريبي.

نستنتج مما سبق أنّ هناك دائرة تعنى بإدارة المخاطر الضريبية ولكن لا يندرج ضمن مهامها جميع المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية، وإنما نجدها موزعة بين مجموعة من المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم إضافة إلى مديرية الاستعلام الضريبي، وبحسب رأيي فإنّ توزيع تلك المهام ذات الصلة

بإدارة المخاطر الضريبية على مجموعة من المديریات شيء إيجابي وذلك لكي تقوم كل مديرية بجزء من المهام المرتبطة بإدارة المخاطر الضريبية حسب المهام الموكلة إليها، لتشكل في النهاية مجموعة متكاملة من المهام التي يمكنها أن تقف في وجه المخاطر الضريبية التي يمكن أن تواجه الإدارة الضريبية، وبالتالي فإنّ النظام الضريبي السوري راعى مبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

بناء على ما سبق نستنتج إنّ الحد من مخاطر الأخطاء والمخالفات عن طريق تطبيق نظام فعال لإدارة المخاطر الضريبية سيساهم في تحسين الأداء وتخفيض التكاليف والوقت الناجمين عن تلك الأخطاء فيما لو وقعت، وبالتالي فإنّ إدارة المخاطر الضريبية دوراً في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

بعد أن أنهينا البحث في الإدارة الضريبية السورية، من حيث تنظيمها والتشريعات النازمة لعملها، لابدّ من عرض تجارب بعض الدول النامية في إصلاح الإدارة الضريبية، ثمّ بناء على هذه التجارب لابدّ من تحديد أهم محاور هذا الإصلاح.

الباب الثاني

مرتكزات إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية

مقدمة:

توجد عدة مؤشرات يمكن الحكم بموجبها على ما إذا كانت الإدارة الضريبية في دولة معينة بحاجة إلى الإصلاح أم لا، ومن هذه المؤشرات ما يأتي^١:

- نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي؛ يعطي هذا المؤشر دليلاً على حساسية الضغط المالي إلى معدل الناتج المحلي الإجمالي للدول ذات الهياكل الاقتصادية والضريبية المتشابهة الإحساس بالكفاءة النسبية للإدارة الضريبية، ومع ذلك فإنّ هذه المؤشر يحتاج إلى الحذر في استخدامه؛ لأنّ زيادة الإيرادات الضريبية في دولة هي دالة على اختيارات الإنفاق، إذ تحتاج النفقات إلى توافر الموارد من مصادر مختلفة، كما يجب ملاحظة حجم الاقتصاد غير الرسمي في الدول النامية والذي يجعل تقدير حجم الناتج المحلي في هذه الدول غير دقيق.

- نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الإيرادات الضريبية المقدرة في الموازنة العامة؛ ويبين هذا المؤشر ما إذا كانت الإدارة الضريبية قادرة على أن تحقق الأهداف التي تصبو الموازنة إلى تحقيقها، ومع ذلك فإنّ صعوبة الاعتماد على هذا المؤشر ترجع إلى عدم دقة تقدير الإيرادات العامة في الموازنة العامة، وأثر جماعات الضغط السياسي في تقليص أو زيادة هذا التقدير عن حجمه الحقيقي.

- فجوة الإيرادات الضريبية، إذا كانت البيانات متوافرة، فإنّ تقدير الإيرادات التي يمكن للإدارة الضريبية تحصيلها في ظل النظام الحالي، ومقارنتها بما تمّ تحصيله فعلاً، يكشف عن الفجوة الضريبية المتمثلة في الفرق بينهما، مما يلقي الضوء على حجم الخسارة التي ضاعت على الدولة بسبب عدم الإذعان التام للقانون، والتهرب من الضريبة، كأثر لعدم أو نقص كفاءة الإدارة الضريبية وحاجتها للإصلاح.

ليس ثمة دراسة فعلية تتعلق بفجوة الإيرادات في سورية، وبالتالي فإنّ الإدارة الضريبية أمام مشكلتين في آن واحد، الأولى تتعلق بالمكلفين المحتملين الذين هم ببساطة غير معروفين لدى الإدارة الضريبية،

^١ د. صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٠.

والثانية تتعلق بالمكلفين الذين هم في النظام ولا يصرحون عن حقيقة التزاماتهم الضريبية، هنا يأتي دور الاستعلام الضريبي الذي يقتصر على جولات فجائية تحدث في فترات متباعدة. ولكن هل يساعد هذا الإجراء على عمليات الكشف والضبط المرجو، في الحقيقة وبدلاً من أن تشكل هذه العملية حالة ردع لتحسين الالتزام الضريبي دفعت المكلفين على استخدام وسائل بديلة لإخفاء المعلومات والاحتيايل على الإدارة الضريبية، كالتلاعب في أنظمة الكمبيوتر، أو في إنشاء نظم معلومات ظل مصممة أساساً لأغراض الضريبة تخالف الواقع، وغيرها من الوسائل.

- حجم الضرائب التي قام المكلفون بأدائها طوعية منسوبة إلى إجمالي الضرائب المحصلة؛ ولما كان تحقيق أكبر قدر ممكن من الإذعان الطوعي للمكلفين هو هدف الإدارة الضريبية، فإن نسبة ما يتم أدائه من الضرائب لهذه الإدارة من قبل المكلفين طوعية، مقارنة بإجمالي ما تم تحصيله فعلاً يبين إلى أي مدى نجحت الإدارة الضريبية في تحقيق هدفها، وبالتالي تتحدد درجة كفاءتها.

- نسبة الإيرادات الضريبية الإضافية المحصلة منسوبة إلى عدد البيانات الضريبية التي تم فحصها: يبين هذا المعدل درجة نجاح الإدارة الضريبية في اكتشاف الضرائب المخفاة، ومن ثم تتحدد قدرة الإدارة الضريبية على تنفيذ القانون.

- حجم المتأخرات الضريبية المحصلة منسوبة إلى إجمالي المتأخرات الضريبية؛ ويبين هذا المشر مدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل المبالغ المستحقة للخزينة العامة.

- تكلفة التحصيل: يوضح معدل إجمالي التكاليف السنوية التشغيلية للإدارة الضريبية في الموازنة العامة، إلى إجمالي الإيرادات الضريبية التي قامت بتحصيلها، كفاءة الإدارة الضريبية في توظيف مواردها لأغراض تحصيل الضريبة.

- مقدرة العميل على الفهم والإدراك: يبين هذا المؤشر مدى إدراك كل من المكلفين والتجار والوكلاء عنهم من المحامين والمحاسبين لدرجة استقامة العاملين بالإدارة، وثقتهم فيها، واستعدادها لمعاونتهم، مدى الكفاءة التي تتحلّى بها الإدارة الضريبية، ومدى حاجتها إلى الإصلاح.

بالنظر إلى المؤشرات السابقة أعتقد أنها موجودة في معظم الدول النامية ومنها سورية، لهذا كان لابدّ من البحث في تجارب هذه الدول في إصلاح إدارتها الضريبية، ومن ثمّ تحديد أهم محاور هذا الإصلاح، سأقوم بدراسة نماذج من تجارب الإصلاح في التطبيق وذلك في (الفصل الأول)، ثمّ الانتقال إلى تحديد محاور إصلاح الإدارة الضريبية في (الفصل الثاني).

الفصل الأول

نماذج من تجارب الإصلاح في التطبيق

تمهيد :

تطورت الإدارة الضريبية تطوراً كبيراً في حجمها وفي مهامها في ظل المتغيرات المعاصرة، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الضريبية الذين يختصون بتحصيل الضريبة على الأبواب والشبابيك لكي يجمعوا حصيلة ضريبية تافهة لا تذكر، أما اليوم فهم بالكثرة العديدة التي تقدر بالآلاف ولم يعد دور الإدارة الضريبية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة، وإنما يتعدى هذا الدور إلى الضرائب الدولية حيث انتشر المنظمات الدولية والشركات متعددة الجنسيات مع تطور المدنية وانتشار وسائل المواصلات وتشابكها، والواقع أن الإدارة الضريبية تقوم دائماً بتحصيل الضرائب ولكنها تقوم أيضاً بإعطاء المعلومات حول النظام الضريبي وبالعمليات المعقدة والكثيرة التي تسبق عملية تحصيل الضريبة وتقوم بالتدخل الاقتصادي لدرجة أنها يمكن أن تسهم في تغيير البنية الصناعية وذلك عن طريق تشجيع السياسة الضريبية للاستثمار، كما أن موضوع الإدارة الضريبية أصبح من موضوعات الإدارة التي نالت في السنوات الأخيرة اهتماماً خاصاً يرجع إلى تطور المجتمعات الحديثة وما صاحب هذا التطور من مركبات اقتصادية واجتماعية، وما اقترن بذلك من تطور مستمر في التشريعات الضريبية مما جعل الهياكل التقليدية لا تقوى على ملاحقة التطور.

كذلك الدول النامية التي بدأت تأخذ بالأنظمة الضريبية المتطورة، فهي تستشعر الحاجة إلى جهاز إداري كفء يضطلع بتطبيقها، بالإضافة إلى أن حساسية الضرائب قد فرضت على الإدارة الضريبية ضرورة التنظيم مؤكدة أهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية، وفي تحقيق نظم الضرائب لأهدافها، كما ظهرت الحاجة إلى أهمية الاعتماد على الإدارة العلمية في تشكيل طرائق العمل في الجهاز الضريبي.

تزداد الحاجة إلى إصلاح الإدارة الضريبية في ظل المتغيرات المعاصرة، حيث تسيطر العولمة، مما يلقي على الإدارات الضريبية في الدول المختلفة أعباء حصر المكلفين وفرض الضريبة وتتبع تحصيلها، وذلك من خلال وسائل فنية وتشريعية متطورة، لا يمكن أن تقوم بها الإدارة المتخلفة مادياً وبشرياً.

كان للعديد من الدول النامية تجارب مهمة في الإصلاح الضريبي بشكل عام، وإصلاح الإدارة الضريبية بوجه خاص، وعلى الرغم من اختلاف بعضها عن سورية من حيث النظام السياسي وغيره، إلا أنه يمكن انتقاء أهم الأفكار التي سارت عليها هذه الدول في رحلتها للإصلاح، وتطبيقها في سورية بما يلائم البيئة والمجتمع فيها، لهذا سأقوم بعرض بعض هذه المحاولات لبعض الدول، مع التوسع في تجربة الإصلاح في كل من الجزائر ومصر لتشابه الوضع مع سورية. قسمتُ هذا الفصل إلى مبحثين: تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية (المبحث الأول). والدروس المستفادة من تجارب الدول النامية في إصلاح الإدارة الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

تجارب إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية

عملت العديد من الدول النامية على إصلاح إدارتها الضريبية، بعض التجارب كانت لا زال قاصرة وبعضها كان أكثر فاعلية وجدية، ومن هذه الدول في قارة افريقيا (مصر والجزائر وتنزانيا) وفي قارة آسيا (ماليزيا وكوريا) وفي أمريكا اللاتينية (كولومبيا، الأرجنتين والمكسيك).

المطلب الأول

تجربة الدول في قارة افريقيا

حاولت العديد من الدول في قارة افريقيا إصلاح إدارتها الضريبية من خلال إصدار حزمة من التشريعات والقرارات، وإعادة هيكلة الإدارة الضريبية وظيفياً وعضوياً، ومن هذه الدول مصر والجزائر وتنزانيا.

الفرع الأول

مصر

تسمى الإدارة الضريبية في مصر مصلحة الضرائب المصرية وهي أيضاً تابعة لوزارة المالية، وقد تطورت الهياكل التنظيمية لهذه المصلحة حيث كانت من قبل إدارة مفككة يشوبها القصور في عدة نواح، حيث اختلاط صور التنظيم وأنواعه، وانعدام الصلة بين الأقسام المتشابهة، وعدم كفاية الوحدات الاستثمارية في الجهاز الضريبي، كذلك تعدد الجهات الإدارية المشرفة على مديريات الضرائب، ومن هنا كان لابد من إجراء التعديلات الكثيرة على هياكل الإدارة الضريبية، فأجريت الكثير من التعديلات على هياكل الإدارة الضريبية في مصر، حيث امتد الإصلاح إلى أساليب العمل وتبسيط الإجراءات والعناية بتدريب أفراد هذه الإدارة، وقد أعقب التعديلات التشريعية التي صدرت سنة ١٩٦٩م تنظيم إداري للإدارة الضريبية روعي فيه قيام إدارات التخطيط والمتابعة، تقابلها إدارات أخرى للتفتيش والإشراف والتنفيذ. وأنشئت مديريات نوعية كمديرية الضرائب على المهن غير

التجارية، كما تحقق نوع من وحدة الإشراف في إنشاء منصب وكيل وزارة يشرف على مجموع المديرية الضريبية.

أولاً- تطور الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في مصر:

أدركت الدولة أهمية الضرائب لذا أنشأت مصلحة الضرائب العامة على الدخل، بمقتضى قرار مجلس الوزراء الصادر في ١١/١٢/١٩٣٨م، وعُهد إليها بتنفيذ القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩م الخاص بفرض الضريبة على إيرادات الثروة المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، والقانون رقم (٤٤) لسنة ١٩٣٩م الخاص بفرض ضرائب الدمغة، ثم عد إليها بتنفيذ القانون رقم (٩٩) لعام ١٩٤٩م الخاص بفرض ضريبة عادة على الإيراد، ثم القانون رقم (١٥٩) لعام ١٩٥٢م الخاص بفرض ضريبة التركات^١.

كانت بداية هذه المصلحة هزيلة من حيث عدد الموظفين، وأقسامها، كما لم يصاحب نشأتها قرار تنظيمي خاص بها، إذ بعد سبع سنوات صدر القرار الوزاري رقم (٦٥) لسنة ١٩٤٦م منظماً لأول لائحة داخلية لمصلحة الضرائب العامة ومحددلاً لاختصاصاتها^٢:

- المدير العام: يشرف على جميع أقسام المصلحة ويصدر التعليمات ويحدد الاختصاصات ويصدر قرارات التعيين والنقل والندب والجزاءات والترقيات.

- الوكيل العام: يعاون المدير العام وينوب عنه في غيابه.

- الإدارة العامة: وتتكون من ستة أقسام فنية تتمثل في: قسم الضرائب على إيرادات، قسم ضريبة الدمغة، قسم ضريبة التركات، قسم التفتيش، المكتب الفني، قسم الإحصاء.

^١ برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة حلوان، القاهرة، ٢٠١٣، ص ٦٦.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ٦٧.

- الإدارات المحلية وما يتبعها من مأموريات: وتختص بتنفيذ قوانين ضرائب الإيرادات، والدمغة، والتركات، ومع اتساع أعمال المصلحة وإصدار القوانين الجديدة أو المعدلة تم إنشاء أقسام فنية جديدة وهي: قسم مكافحة التهرب، المراقبة العامة للضريبة على الإيراد، إدارة الشركات المساهمة، المراقبة العامة للجان الطعن، المراقبة العامة للربط، المراقبة العامة للتحصيل^١.

نظراً للعيوب التي شابت لائحة ١٩٤٦م ومع تطور العمل بالمصلحة صدر القرار الوزاري رقم (٦٨) لسنة ١٩٥٤م والخاص بتنظيم العمل في المديريات وتوسيع اختصاصاتها مع إلغاء الإدارة المحلية، وإنشاء ثماني مراقبات إقليمية للتفتيش وإلغاء مديرية التركات وإحالة أعمالها إلى المديريات المختصة بالضرائب على الإيرادات وأعمال الدمغة، وتوزيع اختصاص إدارة الشركات بين مديريتين إحداها في القاهرة والأخرى بالإسكندرية^٢.

على الرغم من ذلك لم تحل مشكلة الإدارة الضريبية بمصلحة الضرائب العامة على الدخل من التخلف الواضح في أعمال الحصر والفحص والربط والتحصيل وتراكم المتأخرات الضريبية سنة بعد أخرى، من ثم صدر القرار الوزاري رقم (١٤) لسنة ١٩٥٨م بشأن المراقبة العامة للشؤون التنفيذية، فعن طريقها تتحقق الرقابة المركزية على أعمال المأموريات، وبذلك أمكن الوقوف على حالة العمل بالمديريات وإنتاجها والأعمال المتأخرة بها بطريقة دورية ومن ثم تتوافر المعلومات اللازمة لرئاسة المصلحة بما يمكنها من اتخاذ القرارات السليمة لعلاج أوجه القصور^٣.

ثانياً - إعادة هيكلة الإدارة الضريبية في مصر:

بعد أن انقضى على إنشاء مصلحة الضرائب على الدخل ما يقرب من ربع قرن، كان من الواجب أن يعاد تنظيمها على أسس سليمة تتفق واحتياجات العمل.

^١ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد ٣، القاهرة، ٢٠١٦، ص ٦.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ٧.

^٣ المرجع السابق ذكره، ص ٧.

- صدر القرار الوزاري رقم (٦١) لسنة ١٩٦٣م والذي تضمن لائحة جديدة للمصلحة:

١- المدير العام: ويتبعه مكتب فني، والإدارة العامة للبحوث، والإدارة العامة للتفتيش، والمراقبة العامة للشؤون العامة والتدريب والتنظيم.

٢- تقسيم أعمال المصلحة إلى ثلاث مجموعات، يرأس كل منها وكيل عام وهي:

أ- الوكيل العام لشؤون الضرائب على الإيرادات، ويشرف على: الإدارة العامة للبرامج التنفيذية والمتابعة والتي كان يتبعها مناطق الضرائب الإقليمية، وعددها تسعة مناطق، ويتبعها تسعة وستون مأمورية نوعية، كما يشرف على المراقبة العامة لإنهاء المنازعات والإسقاط الضريبي.

ب- الوكيل العام لشؤون التركات والدمغة والتحقيقات، ويشرف على: الإدارة العامة للتركات، والإدارة العامة للدمغة، والإدارة العامة للتحقيقات.

ج- الوكيل العام لشؤون الخدمات: ويشرف على: الإدارة العامة لمكافحة التهريب، والإدارة العامة للجان الطعن، والمراقبة العامة للإحصاء، والسكرتارية العامة^١.

- في عام ١٩٧٠م بدأت الدعوة لوضع برنامج للإصلاح الاقتصادي والمالي من خلال الدعوة لتحقيق العدالة الضريبية إيراداً وتنفيذاً، ولذا صدر القرار الوزاري رقم (١٥٣) لسنة ١٩٧٠م ليعيد تنظيم مصلحة الضرائب وينشأ الإدارات الآتية: الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة والإحصاء، وإدارة عامة تتولى الإشراف على التوجيه والتنفيذ في مجال الضرائب على دخول الأعمال والأفراد والدمغة والتركات، وإدارة عامة للجان الطعن والتصالح والإسقاط الضريبي، وإدارة عامة للتفتيش والتحقيقات، ومراقبة عامة للحجز والتحصيل، ومراقبات عامة للشؤون العامة.

^١ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المرجع السابق ذكره، ص ٧.

ثم صدر القرار الوزاري رقم (١٥٤) لسنة ١٩٧٠م الذي حدد الأجهزة التابعة لرئيس المصلحة وهي البحوث والتهرب والرقابة والتنظيم، ثم صدر القرار الوزاري رقم (٢٠٧) لسنة ١٩٧٠م بمقتضاه اتجهت مصلحة الضرائب للأخذ بالتقسيم النوعي بدلاً من التقسيم الجغرافي^١.

- صدر قرار الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم (٤٠٢) لسنة ١٩٧٨م القاضي بإعادة البناء التنظيمي للإدارة الضريبية لمصلحة الضرائب على الدخل، وتقسيمها إلى قطاعات داخلية روعي فيها التجانس في طبيعة الأعمال التي تختص بها الإدارات المركزية الداخلة في كل هذه القطاعات وكذلك تحديد اختصاصاتها وعدم تداخل أو تعارض بين هذه القطاعات.

حدد القرار رقم (٤٠٢) لسنة ١٩٧٨م التقسيمات الرئيسة للإدارة الضريبية لمصلحة الضرائب، فضلاً عن الأقسام الاستشارية، فحدد سبع تقسيمات هي: الإدارة المركزية للمعلومات، الإدارة المركزية لتخطيط الشؤون التنفيذية، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية، الإدارة المركزية للتوجيه والرقابة، الإدارة المركزية لشؤون اللجان، الإدارة المركزية للأمانة العامة.

توالت التعديلات على القرار رقم (٤٠٢) لسنة ١٩٧٨م، فصدر القرار رقم (١٠٥) لسنة ١٩٨٤م وبمقتضاه تم إنشاء: الإدارة المركزية للحاسب الآلي، الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي، ثم صدر القرار رقم ١٠٠ لسنة ١٩٨٩م وبمقتضاه تم استحداث إدارة مركزية لشؤون الدمغة ورسم التنمية، ويندرج تحت كل إدارة مركزية من الإدارات سالف الذكر مجموعة من الإدارات العامة^٢.

- ثم صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم (٣٥١) لسنة ٢٠٠٦م الذي نص في المادة الأولى منه على أن "يكون الهيكل التنظيمي والوظيفي لمصلحة الضرائب العامة على الدخل بالنسبة للوظائف القيادية والإشرافية من مستوى الدرجة الممتازة حتى مستوى درجة مدير عام بالمجموعة النوعية لوظائف الإدارة على

^١ المرجع السابق ذكره، ص ٧.

^٢ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المرجع السابق ذكره، ص ٨.

النحو الآتي.."، حيث ورد بالنص المشار إليه جدول يسمى الوظيفة والدرجة، يتضح من الاطلاع عليه، أنه نص على القطاعات الآتية للمصلحة:

- قطاع شؤون مكتب رئيس المصلحة: ويتبعه الإدارة المركزية للمكتب الفني، والإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة، والإدارة المركزية للتنظيم والإدارة، والإدارة المركزية للعلاقات العامة.

- قطاع شركات الأموال: ويتبعه مأمورية كبار المكلفين ومأمورية الشركات المساهمة بالقاهرة، ومأمورية الاستثمار بالقاهرة، ومأمورية الدمغة بالقاهرة، ومأمورية الشركات المساهمة بالإسكندرية، ومأمورية الاستثمار بالإسكندرية، ومأمورية الدمغة بالإسكندرية، ومأمورية استثمار الوادي الجديد.

١- قطاع المناطق الضريبية: ويتبعه المناطق الضريبية على مستوى الجمهورية، وهي بإيجاز شديد مناطق ضرائب القاهرة من أول حتى ثامن، والجيزة أول وثاني، والإسكندرية من أول حتى رابع، ومنطقة القناة، ومناطق الوجه البحري والبحيرة وكفر الشيخ والغربية والمنوفية والدقهلية والشرقية والقليوبية ودمياط، ومناطق الوجه القبلي وكذلك الإدارة المركزية للتوجيه والرقابة.

٢- قطاع الفحص الضريبي والتحصيل والدمغة ورسم التنمية: يخضع لإشرافه الإدارة المركزية للفحص، والإدارة المركزية للتحصيل، والإدارة المركزية للدمغة.

٣- قطاع مكافحة التهرب الضريبي: يخضع لإشرافه الإدارة المركزية لمتابعة الدعاوي وتقييم الأداء، والإدارة المركزية للتحريات ومصادر الثراء.

٤- قطاع شؤون اللجان: يخضع لإشرافه الإدارة المركزية للجان الداخلية، والإدارة المركزية للمصالحة الضريبية، والإدارة المركزية للجان إعادة النظر.

٥- قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية: يخضع لإشرافه الإدارة المركزية لبحوث ضرائب الدخل، والإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية.

٦- قطاع التحصيل تحت حساب الضريبة: ويخضع لإشرافه الإدارة المركزية لبرامج التحصيل والاستفسارات، والإدارة المركزية لنماذج الخصم.

٧- قطاع الشؤون القانونية: ويخضع لإشرافه الإدارة المركزية للقضايا الضريبية، والإدارة المركزية للتحقيقات، والإدارة المركزية للفتاوى والآراء.

٨- قطاع التدريب الضريبي: ويخضع لإشرافه الإدارة المركزية لتخطيط ومتابعة البرامج، والإدارة المركزية لتنفيذ البرامج.

٩- قطاع الأمانة العامة: ويخضع لإشرافه الإدارة المركزية لشؤون العاملين، والإدارة المركزية للشؤون الإدارية، والإدارة المركزية للشؤون المالية.

١٠- قطاع المعلومات: ويخضع لإشرافه الإدارة المركزية للحصر والإقرارات، والإدارة المركزية لشؤون الحاسب الآلي^١.

- صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٢٨٥ لسنة ٢٠٠٦م، بناء على قرار وزير المالية رقم ٣٨٥ لسنة ٢٠٠٦م بشأن إعادة البناء التنظيمي لمصلحة الضرائب على المبيعات وتقسيماتها الداخلية واختصاصاتها، أي أنه يوجد قرارين صدرا عن الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة عام ٢٠٠٦م:

القرار الأول رقم ٢٨٥ لسنة ٢٠٠٦م الخاص بمصلحة الضرائب على المبيعات بشأن الهيكل التنظيمي والوظيفي الخاص بها.

القرار الثاني رقم ٣٥١ لسنة ٢٠٠٦م والخاص بمصلحة الضرائب العامة على الدخل بشأن الهيكل التنظيمي والوظيفي الخاص بها سالف الذكر.

^١ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المرجع السابق ذكره، ص ٨ وما بعدها.

على الرغم من إعادة الهيكلة التي تخضع لها كل مصلحة على استقلال (الدخل - المبيعات) وبالتالي صدور القرارين المذكورين أعلاه، إلا أننا فوجئنا بصدور القرار الجمهوري رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦م بدون سابق إنذار أو نقاش بدمج المصلحتين تحت مسمى مصلحة الضرائب المصرية، هذا يوضح لنا السرعة في إصدار القرار الجمهوري وعدم وجود الدراسات الكافية قبل إصداره، كما يوضح لنا في ذات الوقت عدم وجود تخطيط مستقبلي للإدارة الضريبية^١.

- في ضوء القرار الجمهوري المشار إليه صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٢٧٣ لسنة ٢٠٠٧م، والذي نص في المادة الأولى منه على ثلاثة وعشرين قطاع يخضعون لرئيس المصلحة وهم: قطاع التخطيط الاستراتيجي، قطاع مكتب رئيس المصلحة، قطاع شؤون التطوير، قطاع الاتصالات، قطاع التوجيه والرقابة، قطاع المنافذ الجمركية، قطاع اللجان، قطاع المناطق الضريبية، قطاع تكنولوجيا المعلومات، قطاع صغار المكلفين، قطاع متوسطي المكلفين، قطاع كبار المكلفين، قطاع الحاسب الآلي، قطاع التدريب، قطاع الموارد البشرية، قطاع خدمة المكلفين، قطاع الشؤون المالية والإدارية، قطاع التحصيل والدين والدمغة، قطاع البحوث والإعفاءات والاتفاقيات الدولية، قطاع الحصر والتحصيل تحت حساب الضريبة، القطاع القانوني، قطاع الفحص وقطاع مكافحة التهرب الضريبي^٢.

ثالثاً- الانتقادات الموجهة لإعادة هيكلة الإدارة الضريبية في مصر:

كانت وزارة المالية في مصر قد واجهت مشكلة المطالبة بدمج مصلحة الضرائب العقارية في مصلحة الضرائب العامة في أوائل التسعينات من القرن الماضي، أثناء إعداد مشروع قانون الضريبة الموحدة، على حجة أن كلاً من المصلحتين مسؤول عن نوع واحد من الضريبة، سواء كان هذا الدخل منقولاً أو عقارياً. إلا أن هذه المطالبة قد لاقت معارضة شديدة من العاملين بمصلحة الضرائب العامة أجهضت الإدماج المنشود. على الرغم من أن التوجه نحو الإدماج قد بدأ التفكير فيه مع مشروع قانون الضريبة على الدخل الأخير.

^١ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المرجع السابق ذكره، ص ٩.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ٩-١٠.

أي منذ النصف الثاني من عام ٢٠٠٤م وكان المنتظر أن يتقرر إدماج مصلحة الضرائب العقارية مع مصلحة الضرائب العامة، بما يكفل تقرير معاملة ضريبية واحدة للعقار أو الأرض الزراعية بدلاً من الازدواجية الحالية، وترشيداً للتكاليف الإدارية، واستغلالاً أمثل للإمكانات والموارد المتاحة للمصلحتين. إلا أن ما حدث كان على خلاف ذلك بدمج مصلحة الضرائب العامة على المبيعات في مصلحة الضرائب العامة على الدخل وإنشاء مصلحة جديدة باسم مصلحة الضرائب المصرية. على الرغم مما في هذا الدمج من مزايا تتمثل في توفير الوقت والجهد والاستفادة من البيانات المتاحة لدى كل منهما، ومنع التعارض في المعاملة الواحدة، إلا أن إنشاء مصلحة واحدة بمسمى جديد ليس كاف وحده مالم يقترن الأمر بتوحيد الإجراءات الإدارية، ومنع تنازع الاختصاصات وتشابكها، مع إعادة الهيكلة وتغيير السلوك المهني الذي اكتسبه العاملون في ظل إدارتين متنافستين، ليستمرروا في تعاون يحقق أغراض مصلحة واحدة. فضلاً عن ضرورة استكمال هذه الخطوة بدمج مصلحة الضرائب العقارية في هذا الكيان الجديد، مع منح المصلحة الجديدة الشخصية الاعتبارية، بجعلها هيئة عامة، تتيح لها الاستقلالية والمرونة اللازمة للنجاح^١.

- بإلقاء الضوء على الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب العامة على الدخل، نلاحظ أن هذا الهيكل يأخذ الشكل المستطيل وليس الشكل الهرمي، ومفاد ذلك أنه يوجد إحجام في توزيع السلطة وتحمل المسؤولية، وبالتالي التأخر في اتخاذ القرار المناسب هذا من ناحية أولى، كما يلاحظ في هذا الصدد كثرة الإدارات العامة التي تخضع مباشرة لإشراف رئيس المصلحة مثل: الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة، الإدارة العامة للتنظيم، الإدارة العامة للعلاقات العامة، الإدارة العامة للتحقيقات، الإدارة العامة للأمن، مركز المعلومات... الخ من ناحية ثانية^٢.

- يلاحظ تبعية جميع المناطق الضريبية والمديريات واللجان المختلفة لرئيس المصلحة هذا من ناحية ثالثة، كما يلاحظ تبعية جميع الإدارات المركزية المختلفة طبقاً للوظائف والأنشطة والتخصصات لرئيس المصلحة هذا من ناحية رابعة، ومن ثم أصبحت مفاتيح الحكم واتخاذ القرار وإيجاد الحلول من قبل الإدارة العليا فقط، وأن تدرج

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٥١-١٥٣.

^٢ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١١.

السلطة والمسؤولية ما هو إلا تدرج شكلي محدود في تنفيذ القرارات^١، مع أنه طبقاً لقواعد العلوم الإدارية الحديثة فإنه يجب أن يأخذ الهيكل التنظيمي والوظيفي الشكل الهرمي، وتندرج خطوط السلطة والمسؤولية طبقاً للمستويات الوظيفية المختلفة، ويكون هناك مرونة في الاتصال بين هذه المستويات^٢.

- في ضوء الهيكل التنظيمي للمصلحة في ظل القرار ٤٠٢ لسنة ١٩٧٨ وتعديلاته يتضح تعدد المستويات الإدارية التي تنساب خلالها خطوط السلطة والأوامر، واستخدام الخط كمسار للتغذية العكسية، وصعوبة عرض المشكلة وتفهمها من جانب الإدارات الوظيفية المختلفة التي يتكون منها الهيكل التنظيمي للمصلحة، وخاصة في الحالات التي تخص فيها المشكلة عدة مناطق ضريبية أو عدة إدارات وظيفية في آن واحد.

هذا فضلاً عن ضعف اساليب الاتصال الأفقية لتحقيق لمشاركة والتعاون والعمل بروح الفريق، مما يؤدي إلى ضعف الترابط والتنسيق بين هذه المستويات ومن ثم ضياع وقت الإدارة العليا في تحقيق الأهداف الفعالة^٣.

- يلاحظ أنه قد تم إنشاء الجهاز الضريبي في مصر بناء على قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١١ ديسمبر ١٩٣٨ في صورة أحد الأشكال التنظيمية في الدولة ألا وهو شكل "المصلحة" وقد كان هذا الشكل التنظيمي سبباً رئيسياً للعديد من أوجه القصور والعقبات التي عانى منها الجهاز الضريبي وسيظل يعاني منها طالما بقي الجهاز أسيراً لهذا الشكل "المصلحة"، ويرجع هذا إلى عدم تمتع المصلحة الحكومية بما يأتي:

١- الاستقلال الإداري: حيث توجد العديد من القواعد التي تحكم عمل المصالح الحكومية باعتبارها تمثل كياناً تنظيمياً مشتقاً ومتفرعاً عن كيان الوزارة، حيث تخضع جميع المصالح الحكومية لقواعد واحدة تتبع كلها من قوانين وتشريعات الحكومة، لذا يخضع جميع العاملين بمصلحة الضرائب المصرية وظيفياً لقانون العاملين المدنيين

^١ علي، عماد أحمد، الإدارة الضريبية رؤية مستقبلية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٢٤، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٩٣.

^٢ بطيخ، رمضان محمد، أصول التنظيم الإداري في النظم الوضعية والإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٤٣ وما بعدها.

^٣ علي، عماد أحمد، مرجع سابق، ص ٩٦.

بالدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ مع أنهم يخضعون فنياً لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١/ لعام ١٩٩١ وتعديلاتهما.

٢- الاستقلال المالي: لا تتمتع المصلحة الحكومية بالاستقلال المالي، حيث أنّ مواردها وإيراداتها تمثل جزءاً من موارد الدولة وإيراداتها، والتي تظهر في موازنتها العامة، بحيث تخضع تصرفاتها المالية للقواعد العامة لهذه الموازنة.

٣- الشخصية الاعتبارية: إذا كان الوزراء مسؤولين أمام السلطة السياسية عن تحقيق الأهداف العامة، فإنّ المصلحة ورئيسها مسؤولون أمام الوزير المختص، حيث لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة، مما يجعلها خاضعة لكافة الترتيبات الرقابية المتعددة بالجهاز الإداري بالدولة، ومن ثم لا يمكنها مباشرة الدعاوى القضائية من تلقاء نفسها، إذ يجب عليها أن تلجأ لهيئة قضايا الدولة لتقوم بمباشرتها نيابة عنها، على الرغم مما تتمتع به الدعاوى الضريبية من ذاتية فنية، تحتاج إلى تأهيل ضريبي خاص يفقده عضو هيئة قضايا الدولة. وقد كان لذلك أثره الكبير على الأحكام التي تصدر في الدعاوى الضريبية.

وبالتالي فإنّ الجهاز الضريبي طالما بقي أسيراً في شكل "المصلحة الحكومية" ولم يتم تحويله إلى "هيئة عامة للإيرادات الضريبية" فإنّ استجابته للإصلاح ستظل ضعيفة وفاعليته في أداء المهام المكلف بها ستظل محدودة، لعدم مرونة الموارد البشرية وضعف تبادل المعلومات والاتصالات بين إدارات المصلحة المختلفة، والتي ستصبح عرضة للتدخل السياسي وانتشار الفساد بين الموظفين بوحداثها لمختلفة^١.

من هنا فإننا نؤيد ما ذهب إليه البعض في أن تتحول كل مصلحة من المصالح الضريبية إلى هيئة عامة، وذلك لمنحها الشخصية الاعتبارية التي تتيح لها الدفاع عن نفسها أمام القضاء مباشرة في الدعاوى الضريبية، بوصفها الأقدر في الرد على طعون المكلفين في قراراتها، كما يتيح ذلك لمجلس إدارتها الاستقلال المالي والإداري؛ لكي تستطيع القيام بوظائفها على النحو الذي يمكنها من حسن استخدام الموارد المتاحة لها في

^١ عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣.

دعم الالتزام الضريبي، كما يتيح لها اتخاذ القرارات الملائمة في التعيين والنقل والترقية، بما يضمن اختيار أفضل العناصر البشرية لتقديم أفضل الخدمات للمكلفين^١.

حيث إن الإطار التنظيمي المندمج في كيان الوزارة، وكذلك أسلوب الإدارة القديم القائم على تمييط القواعد وأنظمة العمل وتركيز السلطة، وأيضاً فقدان الذاتية في مجال التصرفات المالية... الخ، كل هذا وغيره مما هو شائع الاستخدام في تنظيم وإدارة المصالح الحكومية لا يناسب طابع الإدارة الضريبية.

من هنا يمكننا القول أن السبب الرئيسي وراء ظهور الهيئات العامة، يرجع إلى الطابع الخاص لبعض المشروعات والتنظيمات الحكومية، والتي لا تتلاءم في طبيعتها وقواعد الروتين الحكومي واللوائح المالية والإدارية الجامدة التي تسير عليها الأجهزة الحكومية والتي تذوب ذاتها في كيان الجهاز الحكومي المركزي. ومن ثم كان تحويل المصالح الحكومية إلى هيئات عامة تتمتع بدرجة عالية من الاستقلالية المالية والإدارية، تمكنها من الحركة والعمل على أسس مشابهة لتلك التي تتبع في إدارة الأعمال الخاصة ضرورة حتمية، حتى تستطيع تقديم خدماتها للمكلفين بصورة أفضل وبكفاءة عالية وبأقل تكلفة^٢.

من ناحية ثالثة، لابد أن تتمتع الإدارة الضريبية بأكبر قدر من الاستقلال، بحيث يتم إنشاء وزارة مستقلة للضرائب بمصر تتبعها هيئات الضرائب الأربع وهي: الهيئة العامة لضرائب على الدخل، الهيئة العامة للضرائب على المبيعات، الهيئة العامة للضرائب العقارية، الهيئة العامة للضرائب الجمركية. حيث لا يكفي ما قرره قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إنشاء مجلس أعلى للضرائب؛ لأنّ هذا المجلس لا يمنح استقلالاً للإدارة الضريبية، إنما يساعد المكلفين على الحصول على حقوقهم التي كفلها لهم قانون الضريبة بحيث يمكننا تسميته بمجلس الدفاع عن حقوق المكلفين على غرار المجلس القومي لحقوق الإنسان^٣.

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٤٤ وما بعدها.

^٢ صديق، رمضان، المرجع السابق، ص ١٤٤.

^٣ المرجع السابق ذكره، ص ١٤٥.

ما ننادي به من إسناد الضرائب بأنواعها والإدارات القائمة عليها لحقيبة وزارية مستقلة عن وزارة المالية ليس بدعة جديدة، حيث إنّ هناك العديد من دول العالم سارت في هذا الاتجاه مثل روسيا وأرمينيا وكازاخستان. ومن الدول الرائدة في إنشاء إدارة ضريبية مستقلة في هذا الصدد تصدر القائمة إسبانيا، كما قامت بيرو والأرجنتين بخطوات مهمة تجاه هذا الهدف، كما أنشأت غانا إدارة إيرادات مستقلة عام ١٩٨٥ وتبعتها بعد ذلك أوغندا في عام ١٩٩١، وذلك بعكس الحال في مصر، حيث لا تتمتع الإدارة الضريبية بأي استقلال مالي أو إداري عن وزارة المالية، يمكنها من القيام بوظائفها دون الرجوع إلى الإدارات الحكومية الأخرى^١.

من هنا يظهر لنا أهمية تمتع الإدارة الضريبية بالاستقلال، الذي يمنحها المرونة في عملها، ويجعلها قادرة على إجراء المتغيرات التنظيمية والوظيفية المناسبة في الوقت الملائم، للاستجابة إلى ما تحتاجه الدولة من زيادة في الإيرادات الضريبية، من خلال إعطائها السلطة الكاملة في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالتنظيم والموظفين والتشغيل وشراء أو تأجير أماكن العمل، كما يفيد الاستقلال في تجنب القيود الإدارية التي تفرضها القواعد العامة لتعيين وترقية الكفاءات بالمصالح الضريبية على نحو أفضل^٢.

على أن يؤخذ في الاعتبار على أنّ الاستقلالية لا تعني أن تتسلخ الإدارة الضريبية عن النظام القانوني للوحدات الإدارية للدولة، وتسبح وحدها في فضاء فسيح، بل يجب أن يقترن مع هذه الاستقلالية نظام فعال للرقابة الداخلية والخارجية المستقلة على أعمالها تضمن عدم إساءتها لوضعها المستقل، وهذا النظام يعني الإدارات الضريبية شبه المستقلة (SARAs^٣) الذي طبقته العديد من الدول في إفريقيا وآسيا وأمريكا الجنوبية وغيرها^٤.

^١ المرجع السابق ذكره، ص ١٤٥.

^٢ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٤٠ وما بعدها.

^٣ Semi-autonomous revenue Authorities.

^٤ من الدول التي أخذت بنظام الإدارة لضريبية شبه المستقلة: الأرجنتين عام ١٩٨٨، كولومبيا ١٩٩١، اكادور ١٩٩٧، ماليزيا ١٩٩٦، المكسيك ١٩٩٧، سنغافورا ١٩٩٢، جنوب إفريقيا ١٩٩٧، تنزانيا ١٩٩٦، أوغندا ١٩٩٢، فنزويلا ١٩٩٣،

رابعاً- ملامح التحديث في مصلحة الضرائب المصرية:

لا بدّ من الإشارة إلى أنّ مصلحة الضرائب المصرية سعت للتطوير والتحديث لتصبح مصلحة رقمية حديثة تواكب المتغيرات العالمية والتقنية وتحظى بثقة المجتمع الضريبي، وذلك تماشياً مع سياسة الحكومة المصرية ورؤية مصر ٢٠٣٠ بضرورة نشر التكنولوجيا الرقمية في جميع التعاملات مع المواطنين.

- تتمثل أهم ملامح التحديث والتطوير للمصلحة في التحول الرقمي في تنفيذ كافة الأعمال الضريبية الرئيسية. وذلك في ضوء القرارات والإنجازات الآتية^١:

١- إصدار قرارات وزير المالية أرقام (٧٩٥ لعام ٢٠١٨، ٢٢١ لعام ٢٠١٨، ٣٥٨ لعام ٢٠١٩) بتقديم البيانات الضريبية إلكترونياً على موقع المصلحة.

٢- إصدار قراري وزير المالية أرقام (٢٦٩ لعام ٢٠١٨، ٧٦٠ لعام ٢٠١٨) بشأن تحصيل المستحقات الحكومية والضريبية والجمركية من خلال منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني.

٣- تنفيذ المرحلة الأولى من إجراءات عمل الفاتورة الإلكترونية بإلزام عدد من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار المكلفين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبيعه من سلع أو تؤديه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ نوفمبر ٢٠٢٠ وذلك تنفيذاً لقرار وزير المالية رقم (١٨٨) لعام (٢٠٢٠) بشأن إلزام المسجلين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية تتضمن التوقيع الإلكتروني لمصدرها، والكود الموحد الخاص بالسلعة رقم التسجيل الضريبي أو الخدمة محل الفاتورة المعتمدة من المصلحة.

٤- صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لعام (٢٠٢٠) الذي يعد أول قانون إجراءات ضريبية موحد في تاريخ مصر، حيث أضحى التشريع الضريبي مقتصرًا فقط على بيان السياسة الضريبية والقواعد الموضوعية لفرض الضريبة، أما الإجراءات فقد تم إدراجها في قانون واحد مع توحيد الرقم الضريبي.

^١ السن، عادل عبد العزيز، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، المجلد ٩، العدد ١، القاهرة، ص ١٧ وما بعدها.

- يعد قانون الإجراءات الموحد خطوة جادة نحو تحقيق إصلاح الإدارة الضريبية، بعد خطوات ناجحة تمثلت في المنظومة الالكترونية للتسجيل الضريبي التي سهلت العمليات الضريبية على المكلفين والمصلحة.

في ضوء المشكلات التي أثارها التشريع الضريبي في الواقع العملي، ارتأت وزارة المالية أهمية إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، باعتباره مظلة إجرائية لكافة التشريعات الضريبية وتوحيد نماذج الفحص الضريبي ، إضافة إلى ميكنة إجراءات ربط وتحصيل الضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه.

تتلخص أهم ملامح هذا القانون فيما يأتي^١:

أ- دمج الإجراءات الضريبية المختلفة باختلاف أنواع الضرائب في إجراءات موحدة وذلك بتجميع كافة الأحكام المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضرائب ذات الجوهر والطبيعة المماثلة، والتي تقوم على تحصيلها مصلحة الضرائب المصرية في قانون واحد، بما ييسر تطبيقها، سواء بالنسبة للمصلحة أو للمكلفين.

ب- تبسيط الإجراءات الضريبية من خلال معالجة المشكلات التي أسفر عنها تطبيق الإجراءات الحالية على النحو الذي يمكن معه للإدارة الضريبية وكذلك للمكلف تحقيق الغاية من هذا الإجراء بأبسط الطرق الممكنة بعيداً عن التعقيد والتكرار.

ج- تعزيز مبدأ الاعتماد على وسائل التقنيات الحديثة في اتخاذ الإجراءات الضريبية في ضوء التحول الرقمي، والانتقال من مرحلة الإجراءات الورقية إلى الإجراءات الالكترونية، بحيث تصبح هذه الوسائل هي المعتمدة قانوناً في الإثبات الضريبي وفي التواصل بين الإدارة الضريبية والمكلف، وفي الدفاتر والسجلات التي يعين على

^١ السن، عادل عبد العزيز، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، ص ١١٧ وما بعدها.

المكلف إمساكها، والفواتير التي يلتزم بإصدارها، وتطبيق نظام التوقيع الإلكتروني، وتطبيق هذه الوسائل كذلك في ربط الضريبة وتحصيلها وفي سبل الطعن على نماذج ربط الضريبة.

د- ضمان عدم المساس بالقواعد الإجرائية الثابتة والتي تواترت عليها القوانين الضريبية المتعاقبة تحقيقاً للاستقرار في القواعد الضريبية التي ثبتت فاعليتها وجدواها ولم يترتب عليها أي مشكلات في التطبيق، إضافة إلى قصر التوحيد الإجرائي على القواعد القابلة للتطبيق على مختلف أنواع الضرائب أما الإجراءات التي ترتبط بضريبة معينة وتلائم طبيعتها الفنية فقد تم الاحتفاظ بها كما هي لتسري فقط على هذه الضريبة دون غيرها.

د- تبني قواعد تتسم بالمرونة والسرعة والفاعلية في إنهاء المنازعات الضريبية، من خلال تبسيط الإجراءات أمام اللجان الداخلية ولجان الطعن وتحقيق السرعة الواجبة في نظر هذه المنازعات من خلال تحديد ميعاداً لكل إجراء وترتيب أثراً قانونياً على تجاوز هذا الميعاد وجواز سحب النزاع من أمام لجنة الطعن و إعادته للمديرية المختصة للصلح في الطعن، واستثناء الدعاوى الضريبية من العرض على هيئة مفوضي الدولة وذلك من أجل سرعة حسم المنازعات الضريبية وتجنباً للجوء إلى ساحة القضاء وإثقالها بالمزيد من الدعاوى والتي تستغرق أمداً طويلاً للفصل فيها بما لا يتناسب مع المنازعات ذات الطابع المالي.

هـ- تطوير الإدارة الضريبية، حيث تضمن القانون نصوصاً خاصة بالإدارة الضريبية لتنظيم بعض أحكام هذه الإدارة باعتبارها أحد المحاور الثلاثة للمنظومة الضريبية -إلى جانب المكلف والتشريع- حيث أنه من غير المتصور تطوير أي نظام ضريبي إذا ما ظلت الإدارة الضريبية خارج دائرة هذا التطوير.

من أهم الأحكام التي وردت فيما يتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية: (١) يجوز لوزير المالية وضع نظام خاص لإنابة موظفي الإدارة الضريبية في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل دون التقيد بأي قانون أو نظام آخر، على أن يُعتمد هذا النظام من رئيس مجلس الوزراء^١.

^١ انظر المادة /١٦/ من قانون الإجراءات الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠. منشور على موقع محكمة النقض المصرية: <https://www.cc.gov.eg>، تاريخ الاطلاع ١١/١٢/٢٠٢٠. الساعة ١٠ مساءً.

(٢) منح صفة مأمور الضبط القضائي لبعض موظفي مصلحة الضرائب، يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية ولهم صلاحية الاطلاع على البيانات والأوراق المتعلقة بالضريبة^١.

(٣) ضمان نزاهة وحيادية الموظفين وعدم تعارض المصالح وذلك من خلال:

- حظر ارتباط موظفي المصلحة بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو المكلفين^٢.

- منع موظف الإدارة الضريبية القيام أو المشاركة في أي إجراءات ضريبية لأي شخص في الحالات الآتية (وجود صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة، وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه وبين الشخص الذي يخصه الإجراء أو أحد أقربائه حتى الدرجة الثالثة، إذا قرر الرئيس المباشر عدم قيام الموظف بأي إجراءات ضريبية تخص ذلك الضخ لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح^٣) ومن يخالف ذلك يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه^٤.

- عدم جواز حضور موظف المصلحة الذي انتهت خدمته لأي سبب من الأسباب أو مشاركته أو ترافع أو تمثيله أي من المكلفين في أي من الملفات الضريبية التي سبق له الاشتراك في فحصها أو مراجعتها أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها، وذلك خلال مدة خمس سنوات من تاريخ انتهاء الخدمة^٥. ومن يخالف ذلك يعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تتجاوز مئة ألف جنيه^٦.

(٤) تنظيم اختصاص هيئة قضايا الدولة في نظر الدعاوى التي ترفع من المكلف أو عليه، حيث يجوز لهيئة قضايا الدولة دعوة أحد الموظفين المختصين بالمصلحة ممن لها صفة الضبطية القضائية للحضور لدى الهيئة

^١ انظر المادة /٩١/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٢ انظر المادة /٢٠/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٣ انظر المادة /٢١/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٤ انظر المادة /٦٩/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٥ انظر المادة /٢٤/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٦ انظر المادة /٧١/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

لاستيضاح الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة محل النزاع، ويلتزم الموظف المكلف بالحضور في الموعد والمكان المحددين بالإخطار، ولا يعد ما يقدمه من إيضاحات أو آراء إقراراً قضائياً أو حجة على المصلحة، وللمصلحة تكليف من تراه من الموظفين بها ممن لهم صفة الضبطية القضائية بالحضور أمام النيابة العامة وهيئة مفوضي الدولة ومصلح الخبراء وجميع اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية^١.

(٥) تنظيم نظر الشكاوى المقدمة ضد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أو أعضاء لجان الطعن من موظفي المصلحة بخصوص عملهم الفني، حيث أعطت الاختصاص في هذا الشأن لهيئة النيابة الإدارية^٢.

(٦) الحد من التهرب الضريبي بإضافة مواد تجرّم الفعل، وعدم قوط العقوبة بمضي المدة، والعمل على ضم الاقتصاد غير الرسمي.

إنّ صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد خطوة في غاية الأهمية باتجاه إصلاح وتطوير العمل داخل الإدارة الضريبية، ولا نزال بانتظار صدور هذا القانون في سورية على الرغم من انتهاء وزارة المالية من انجاز مشروعه منذ عام ٢٠٠٧.

الفرع الثاني

الجزائر

أفرزت العولمة والتقدم التكنولوجي ظهور التجارة الالكترونية التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصال تحديات كبيرة للدول النامية ومن بينها الجزائر التي تمتاز بضعف اقتصادها نتيجة لعدة عوامل كالتخلف والظروف الاستعمارية، مما أجبرها على تكيف أنظمتها الضريبية وإعادة إصلاح هيكلها الضريبية

^١ انظر المادة /٢٢/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

^٢ انظر المادة /٢٣/ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.

لتساير المرحلة الراهنة التي تتسم بالانفتاح الاقتصادي نتيجة العولمة المالية والاقتصادية وتحرير الخدمات والتجارة الخارجية^١.

لمواكبة هذه التحديات باشرت الجزائر إصلاحات ضريبية في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها نهاية الثمانينات، لكن هذه الإصلاحات لم يكن ليكتب لها النجاح ما لم ترفق بإصلاح وعصرنة للهياكل الضريبية الموروثة عن الاستعمار من جهة، والمتبعة في ظل اقتصاد مركزي مخطط من جهة أخرى، وفي هذا السياق ولإتمام عملية الإصلاح قامت السلطات بإعادة تنظيم وتحديث هياكل الإدارة الضريبية في إطار استراتيجية عصرنة الإدارة^٢.

- استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية في الجزائر:

يأتي برنامج إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية في الجزائر في سياق الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها من قبل وفي إطار عصرنة الإدارة العامة، وقد أطلقت السلطات العامة برنامج لإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الذي ارتكز على محورين أساسيين وهما:

١ - إحداث هياكل جديدة للإدارة الضريبية: عرفت الإدارة الضريبية إصلاح شامل لهياكلها الضريبية توجت بإحداث هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية وهي مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبية والمراكز الضريبية الجوارية في إطار تعميم مفهوم الشباك الضريبي الوحيد بهدف توحيد الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة في شباك واحد.

أ- مديرية كبريات المؤسسات: يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المحدثه بموجب قانون المالية لسنة ٢٠٠٢م^٣ في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الضريبية من الناحية التنظيمية والعملية^٤، وتقوم مديرية

^١ د. عبد المجيد، قدي، مداخلة بعنوان النظام الضريبي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة، ٢٠٠٢.

^٢ المرجع السابق ذكره.

^٣ قانون رقم ٢١-١ المؤرخ في ٢٠٠٢ متضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٢.

كبريات المؤسسة بدراسة الملفات الضريبية للمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة لضريبة أرباح الشركات وتتكفل ضريبياً بالدراسة والفحص والتحصيل بالنسبة للشركات الأجنبية والشركات العاملة في ميدان المحروقات والشركات الخاضعة لضريبة أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها ١٠٠ مليون دينار جزائري.

تتكفل هذه المديرية ب^٢:

(١) تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها.

(٢) توسيع طرق الطعن.

(٣) تحديث وتبسيط الإجراءات، وضع جهاز متكامل للتيسير المعلوماتي للضريبة.

(٤) تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة الشباك الضريبي الوحيد.

ب- المراكز الضريبية^٣: تعد المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب، تختص حصرياً بدراسة الملفات الضريبية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم^٤.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساساً على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف المحاور الضريبي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في ٢٠٠٩م، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح، الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الضريبية بتقييم فعالية التنظيم

^١ الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، متاح على الرابط www.mfdgi.gov.dz تاريخ الاطلاع، ١٤/١/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٢ المرجع السابق ذكره.

^٣ المرجع السابق ذكره.

^٤ المرجع السابق ذكره.

والأساليب وكذلك الأدوات المحددة لعمل المركز. على الرغم من تجربته القصيرة، سجل المركز النموذجي لروبية تطوراً واعداً من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، الاستقبال.

قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة ٢٠١١م بوضع حيز العمل ستة مراكز للضرائب في كل من ولايات مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر قالمة، أم البواقي وسوق أهراس.

ج- **المركز الجوي للضرائب:** يمثل إطلاق المركز الجوي للضرائب (الذي يحل محل الهياكل المتواجدة سابقاً -المفتشيات والقباضات-) مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الضريبية وإجراءات تسييرها، الذي تمّ الانطلاق فيه سنة ٢٠٠٦م من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

يعد المركز الجوي للضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، وتختص حصرياً بتسيير الملفات الضريبية وتحصيل الضرائب بالنسبة لفئة واسعة من المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة الجزافية^١.

٢- **إدخال تكنولوجيا المعلومات:** يعد إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة مهمة في برنامج التحديث، وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية، وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي، وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي اسباني Indra - Sitemas بقصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في:

أ- تقديم الدعامة للمديرية العامة للضرائب في مجال تكنولوجيا المعلومات قصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها.

ب- ضمان الحماية للمعطيات من خلال اللجوء إلى تكنولوجيا الاتصالات المناسبة.

^١ الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz، المرجع السابق ذكره.

ج- تقديم تطبيقات بسيطة الاستعمال تسمح للمستخدمين بممارسة مسؤولياتهم بالفعالية والنجاعة المطلوبتين.

د- ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين.

هـ- إعداد تدابير تهدف إلى المحافظة على مستوى المعارف في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة لفائدة الموظفين وكل حسب مسؤولياته.

و- تبسيط الإجراءات لا سيما تلك المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة.

ز- البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة المعمول بها.

عليه فإن إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الضريبية يهدف إلى تحقيق النجاعة من

خلال:

(١) الإلمام الشامل بالمكلفين بالضريبة كل حسب وضعيته الخاصة أو خصوصياته.

(٢) تعزيز الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية التحصيل الإلكتروني.

(٣) المساهمة في تخفيض الحصص التي تمثل مستحقات ضريبية للإدارة الضريبية لدى المكلف بالضريبة والتي يصعب تحصيلها، وبالتالي زيادة معدلات التحصيل الضريبي والحد من مشكلة انعدام الثقافة الضريبية التي تعاني منها الإدارة الضريبية.

(٤) التخفيض في مدة دراسة الشكاوى والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة؛ لكون استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الضريبية يسمح بالولوج وبسرعة إلى كافة المعلومات الخاصة بموضوع النزاع بالنسبة للمكلف سواء تعلق الأمر بمدى احترامه لالتزاماته الضريبية المتعلقة بالبيانات الضريبية المقدمة من قبله، أو بالنسبة لتسديد الضريبة، أو بالنسبة لطريق تقدير وتأسيس المطرح الضريبي للمكلف بالضريبة.

(٥) التكفل السريع بانشغالات المجتمع الضريبي؛ سواء تعلق الأمر بالانشغالات الضريبية أو الانشغالات الخاصة بحسن الاستقبال وتحسين نوعية الخدمة العامة على مستوى الإدارة الضريبية.

(٦) المعالجة السريعة والفعالة للكم الهائل من البيانات الضريبية للمكلفين بالضريبة وفي آن واحد.

(٧) سهولة وسرعة التعرف واكتشاف المكلفين بالضريبة الذين يثبت ارتكابهم الغش والتهرب الضريبي والذين يخلون بالتزاماتهم الضريبية.

(٨) التسيير الفعال والعقلاني للموارد المتاحة للإدارة الضريبية خلال ممارسة مهامها المتعلقة بالتدقيق والتحقيقات التي تتم على مستوى مصالحها.

٣- حوسبة الإدارة الضريبية: لقد وضع حيز التطبيق إدارة إلكترونية مؤسسة على استخدام تقنيات الإعلام الآلي والاتصال، تسمح بتكليف جميع أساليب العمل مع الممارسات العالمية لاستراتيجية المؤسسات لمواجهة العولمة وكذلك تلبية للمخطط التنظيمي الجديد للإدارة الضريبية الذي عرف إحداث هياكل جديدة كمديرية كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية واتساع رقعة نسيج المكلفين بالضريبة مما يتطلب إمكانات مادية وعصرية^١.

في هذا الإطار باشرت الإدارة الضريبية إصلاحات جوهرية ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي إلى أسلوب التسيير الإلكتروني وتمثلت الإجراءات المتبعة للوصول إلى إدارة إلكترونية على وجه الخصوص فيما يأتي:

أ- تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت بين مصالح الإدارة الضريبية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهول الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف مصالح الإدارة الضريبية كل حسب اختصاصه.

^١ مداخلات السيدة بالسكي والسيد ارتونو خيري شركة INDRA الإسبانية- خلال ملتقى حول النظام المعلومات نحو إدارة إلكترونية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، لرسالة المديرية العامة للضرائب العدد ٧٣، ٢٠١٤، ص ٢.

ب- إنشاء موقع الكتروني للمديرية^١ العامة للضرائب وهو بمثابة نافذه للمعلومات الضريبية من منشورات ضريبية، بيانات ضريبية، قوانين ومجلات.. الخ وللتفاعل مع مستخدمي الانترنت ونقل انشغالاتهم.

ج- اعتماد تقنية جديدة للحصول على الرقم الضريبي؛ عن طريق إرسال طلب الترقيم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الالكتروني للإدارة الضريبية مما يسهل على المكلف بالضريبة سرعة التعرف والحصول على هذا الرقم عن طريق الموقع الالكتروني^٢.

د- وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة لخطوة تجريبية بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات، حيث سمحت للمكلفين بالروية إمكانية اكتتاب بياناتهم الضريبي عن طريق الانترنت عبر موقع جبايتك^٣ الذي أحدث لهذا الغرض.

هـ- إضفاء الصفة غير المادية على الملف الضريبي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الضريبي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس للضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.

و- اعتماد تقنية الحصول على المستخرج الضريبي باستعمال تقنية الانترنت أو ما يعرف بالمستخرج الضريبي الالكتروني، فيكفي أن يقوم المكلف بالضريبة بإدخال المعلومات والبيانات الخاصة به على الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية للحصول على المستخرج الضريبي الخاص به، ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى إضفاء الطابع غير المادي لمستخرج الجدول الضريبي.

ز- التحول التدريجي نحو إرساء قواعد الفحص الضريبي الالكتروني في إطار الاستراتيجية الجديدة للفحص التي تسعى السلطات إلى تجسيدها لتطوير آليات الفحص الضريبي وتكييفه مع الرهانات الجديدة المتمثلة في التجارة الالكترونية واعتماد العديد من الشركات والمؤسسات لنظام المحاسبة والفوترة الالكترونية.

^١ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على شبكة الانترنت: contact_dgi@mf.gov.dz

^٢ الموقع الرسمي للحصول على رقم التعريف الضريبي عبر الانترنت: <http://nif.mfdji.gov.dz>

^٣ الموقع الرسمي لدافعي الضرائب بالنسبة للمؤسسات الكبرى: www.jibyatic.dz

الفرع الثالث

تنزانيا

ورثت تنزانيا بعد انتهاء الاستعمار نظاماً ضريبياً يشوبه العديد من أوجه القصور، التي تسببت في عدم قدرته على القيام بأهدافه في تمويل الإنفاق العام، وتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، ومنها كثرة الحوافز الضريبية غير المبررة كالإعفاءات الضريبية التي وجهت لقطاعات السياحة والتعدين لتشجيع الاستثمار في تلك القطاعات، فضلاً عن تعقيد الهيكل الضريبي، تسبب ذلك في تآكل المطرح الضريبي، وفقد الخزينة العامة لكثير من الإيرادات، ويؤكد ذلك ما جاء بأحد الدراسات التي أجريت عام ١٩٩٣-١٩٩٤م أنّ الإيرادات المفقودة مثلت ضعفين أو ما يزيد مقارنة بالإيرادات المحصلة^١.

كما تسبب ذلك كله في شعور المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وعد نزاهة العاملين بالإدارة الضريبية، وظهر ذلك في ارتفاع نسبة الأنشطة غير الرسمية، التي بلغت عام ٢٠٠٠ حوالي ٦٠% إلى ٧٠% من إجمالي النشاط الاقتصادي بالدولة^٢.

الواقع أنّ ضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءتها هو السبب الرئيس للمشكلات السابقة، ولقد دعا ذلك الحكومة لتوجيه جهودها لإصلاح الإدارة الضريبية بدعم من المنظمات المهمة بمشروعات الإصلاح الضريبي^٣.

أولاً- استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية في تنزانيا:

أما عن أهم آليات إصلاح الإدارة الضريبية في تنزانيا:

¹ Christian Von Soest, (Donor Support For Tax Administration Reform in Africa)-Experiences in Ghana, Tanzania, Uganda and Zambia) A study commissioned by German Development Institute in the framework of A Research Grant by the Germanfederal-ministry for economic cooperation and development, 2008, p.13.

² Odd-Helge Fjeldstad (Taxation and Tax Reforms in Tanzania: A Survey)- Michelsen Institute= WP 4-1995- Bcrgcn- 1995, PP.2-5.

³ Christian Von Soest, Op. Cit, p.12.

١ - إعادة هيكلة الإدارة الضريبية: أنشأت حكومة تنزانيا هيئة إيرادات شبه مستقلة عن وزارة المالية في الأول من كانون الثاني عام ١٩٩٦م، تتمتع باستقلال جزئي عن الحكومة، حيث إنها تتبع وزير المالية، ويشرف على عملها مجلس إدارة، وذلك بهدف الحد من التدخل السياسي في شؤونها، ومنحها قدرًا من الحرية في تصريف أمورها الإدارية والمالية.

تمثلت أهداف الهيئة في تطوير وإصلاح النظام الضريبي، ليكون قادراً على توفير الإيرادات المطلوبة لتمويل احتياجات الإنفاق العام، ومن ثم تقليل الاعتماد على المعونات، ليكون قادراً على تشجيع الاستثمار والتجارة الدولية، ومن الأهداف الرئيسة من إنشاء الهيئة الجديدة الحد من انتشار الفساد بين موظفي الإدارة الضريبية^١.

تقوم هيئة الإيرادات بجانب وظيفتها في ربط وتحصيل الضريبة بتقديم المشورة للحكومة فيما يتعلق بالتغييرات المطلوبة في القوانين الضريبية والسياسة المالية بشكل عام^٢.

تضم الهيئة في تشكيلها ثمان قطاعات هي: إدارات الخدمات القانونية- أنظمة المعلومات- الموارد البشرية والإدارة- الفحص الداخلي- السياسة الضريبية- تعليم المكلفين- التمويل- التحقيقات الضريبية^٣.

يرأس هيئة الإيرادات التنزانية (المدير العام) وهو الرئيس التنفيذي للهيئة، ويخضع في تعيينه لرئيس الدولة مباشرة، والهدف من ذلك منح هذا المدير العام النفوذ والقوة الشخصية المطلوبة لإدارة الأمور الوظيفية بالهيئة بعيداً عن التدخل السياسي، الذي ظهر قبل تأسيس الهيئة في شكل منح إعفاءات ضريبية ومعاملات

^١ موقع هيئة الإيرادات المستقلة بتنزانيا على شبكة الانترنت: www.TRA.GO تاريخ الاطلاع ١٥/١/٢٠٢١، الساعة ٤ مساءً.

^٢ Odd-Helge Fjeldstad and others (Autonomy, Incentives and Patronage- A STUDY OF Corruption in The Tanzania and Uganda Revenue Authorities)- WP no, Nov 2003, p11.

^٣ موقع هيئة الإيرادات المستقلة بتنزانيا على شبكة الانترنت: www.TRA.GO تاريخ الاطلاع ١٥/١/٢٠٢١، الساعة ٤ مساءً.

تفضيلية غير مستحقة لبعض المكلفين من ذوي الصلة ببعض الساسة، وكذلك التدخل في تعيين وفصل وترقية الموظفين وخلافه^١.

يشرف على عمل الهيئة مجلس إدارة يتم تعيين رئيسه بواسطة رئيس الدولة مباشرة، ليتمتع باستقلال كامل عن وزارة المالية، يتكون المجلس من عشرة أعضاء من بينهم وزير المالية- المدير العام للهيئة- حاكم البنك المركزي، يقوم وزير المالية بتعيين أعضاء آخرين حسب مؤهلاتهم وخبراتهم القانونية والمحاسبية، يقوم هذا المجلس بمراقبة الأعمال اليومية لهيئة الإيرادات ومتابعة نزاهة وشفافية العاملين بها دون تدخل من وزارة المالية، كما يتم التناقش والتفاوض سنوياً بين وزارة المالية وهيئة الإيرادات لمراجعة تحقيق الأهداف الموضوعية، والحصيلة الضريبية المستهدفة^٢.

يتم تمويل الهيئة بنسبة محددة من الحصيلة الضريبية تقدر بشكل دوري مستمر من وزارة المالية في صورة مخصصات ميزانية تشريعية تصدر سنوياً مثل أي كيان حكومي آخر مثلما يحدث في (المكسيك- جنوب أفريقيا- تنزانيا- أوغندا)^٣.

تبدو العلاقة بين هيئة الإيرادات ووزارة المالية علاقة جيدة لا يشوبها الفتور ويعود ذلك إلى تحديد الأدوار بين مجلس الإدارة المشرف على عمل هيئة الإيرادات وبين وزارة المالية.

٢- تطوير بيئة العمل: اشتملت استراتيجية تطوير بيئة العمل على ما يأتي:

أ- مكافحة الفساد الضريبي: عانت هيئة الإيرادات بتنزانيا من انتشار الفساد وذيوعه بين موظفيها، وكان فساد العاملين هو أحد معوقات تطوير الإدارة الضريبية، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها التدخل السياسي في أعمالها، سواء فيما يتعلق بتعيين الموظفين، أو ما يتعلق بالسياسة الضريبية المتعلقة بالحوافز والتفضيلات الضريبية، أو

^١ المرجع السابق ذكره.

^٢ المرجع السابق ذكره.

^٣ Glenn Jenkins and Others, (Modernization of Tax Administration In Low-Income Countries: The Case Of Nepal)- Harvard University- Cambridge-2000, pp.33-34.

ضعف رواتب موظفي الضرائب، وانتشار أفكار المحسوبية وثقافة الفساد التي سيطرت على بيئة عمل الإدارة الضريبية.

لذا قامت حكومة تنزانيا باتباع عدة آليات لمكافحة الفساد الضريبي^١:

(١) قامت الحكومة التنزانية بتنقية هيئة الإيرادات من العاملين الفاسدين، حيث تم فصل جميع الموظفين السابقين بالإدارة الضريبية السابقة، وكان عليهم ضرورة التقدم مرة أخرى لشغل وظيفة بالإدارة الضريبية الجديدة، ولم يكن هذا الإجراء صورياً، بل لقد رفضت هيئة الإيرادات بالفعل تعيين أكثر من ٥٠٠ موظف من العاملين السابقين بإدارة الضرائب الجمركية.

(٢) تم إنشاء وحدة التحقيق والرقابة الداخلية، وتقوم هذه الوحدة بمتابعة ورقابة أعمال الموظفين داخل وخارج هيئة الإيرادات، لضمان سلامة سلوكياتهم، وللحد من فرص انتشار وتوغل ممارسات الفساد داخل وخارج هيئة الإيرادات، وكذلك منع انتشار شبكات الفساد التي يكونها الموظفون السابقون الذين يعملون كخبراء ضرائب في القطاع الخاص بالاشتراك مع الموظفين الحاليين.

(٣) الاهتمام بتعزيز الشعور الأخلاقي لدى العاملين بالإدارة، لا سيما العاملين من ذوي الدرجات الإدارية المتوسطة والمنخفضة، لأنهم أكثر اشتراكاً في ممارسات الفساد ربما يكون ذلك لضعف رواتبهم^٢.

(٤) تم إنشاء إدارة مختصة بأمور السياسة الضريبية والبحوث داخل هيئة الإيرادات بتنزانيا، تتمثل وظيفتها في: إعداد البيانات والإحصائيات السنوية عن أداء الإدارات الضريبية والجمركية، وكذلك بيان معدلات الالتزام، وعد الالتزام الضريبي بكل صوره من تهرب ضريبي وخلافه، فضلاً عن كشف ممارسات الفساد الضريبي^٣.

¹ Odd-Helge Fjeldstad and others (Autonomy, Incentives and Patronage- A STUDY OF Corruption in The Tanzania and Uganda Revenue Authorities)- Op. Cit, pp.40-41.

² Christian Von Soest, Op. Cit, p13.

³ Odd-Helge Fjeldstad and others (Autonomy, Incentives and Patronage- A STUDY OF Corruption in The Tanzania and Uganda Revenue Authorities)- Op. Cit, p11.

(٥) تطوير آليات جمع وتنقية بيانات المكلفين لدى الإدارة الضريبية كزيادة كفاءة عمليات مكافحة الفساد الضريبي والتجنب والتهرب الضريبي، حيث تمّ زيادة عدد العاملين في هذا المجال مع إنشاء إدارة تختص بتنفيذ القوانين الضريبية من خلال فحص أسباب عد التزام المكلفين^١.

(٦) فحص ورصد الحسابات البنكية لموظفي الهيئة قبل وبعد الالتحاق بالعمل، للتأكد من عدم تربحهم من الوظيفة، بالإضافة أنّ جميع العاملين الجدد كان عليهم الإعلان عن أصولهم المادية، وممتلكاتهم الخاصة، وأعمالهم التجارية^٢.

ب- **الاهتمام بتطوير التدريب الضريبي:** تمّ إنشاء معهد الإدارة الضريبية بتنزانيا ككيان مكمل لهيئة الإيرادات، حيث ينظم المعهد دورات تدريبية للعاملين بالهيئة لتدريبهم على أحدث التقنيات في إدارة العملية الضريبية، بهدف زيادة كفاءة موظفي الضرائب، كما يمنح المعهد دبلومات الدراسات العليا في إدارة الضرائب والجمارك من خلال برامج منتظمة^٣.

٣- **تطوير وظيفة الفحص الضريبي:** عندما تمّ تطبيق نظام الربط الذاتي في تنزانيا عام ٢٠٠٤م، ورد في تقرير صندوق النقد الدولي ذات العام، أنّ الإدارة الضريبية بحاجة لتطوير وظيفة الفحص، لذا تضمن مشروع إصلاح الضريبية زيادة كفاءة موظفي الإدارة في مجال جمع البيانات والمعلومات عن المكلفين وأنشطتهم التجارية لزيادة كفاءة الفحص، ومكافحة انتشار التهرب والتجنب الضريبي^٤.

على الرغم من زيادة عدد العاملين بالفحص، إلا أنّ هيئة الإيرادات لم تقم بتأهيل هؤلاء العاملين بشكل كافٍ على الفحص في ظل نظام الربط الذاتي، كما افتقدت للموظفين المؤهلين على استخدام تكنولوجيا

¹ Odd-Helge Fjeldstad and others (Autonomy, Incentives and Patronage- A STUDY OF Corruption in The Tanzania and Uganda Revenue Authorities)- Ibid, p11.

² IBID, P.11.

³ موقع هيئة الإيرادات المستقلة بتنزانيا على شبكة الانترنت: www.TRA.GO تاريخ الاطلاع ٢٠٢١/١/١٥، الساعة ٤ مساءً.

⁴ Odd-Helge Fjeldstad and others, Op.clt, p.14.

المعلومات في عملية الفحص، ومن مظاهر تطور وظيفة الفحص إنشاء إدارة خاصة بالتحقيق الضريبي تختص بفحص الحالات التي يزيد احتمال تهريبها، إلا أننا نرى أنّ عد كفاءة الموظفين في استخدام تكنولوجيا المعلومات سوف يؤثر بالسلب على عمل تلك الإدارة، لا سيما في رصد المكلفين غير الملتزمين.

٤- إنشاء قضاء ضريبي مختص: يحال الطعن الذي يقدمه المكلف في قرارات هيئة الإيرادات التي تتعلق بربط أو تحصيل الضريبة إلى مجلس الطعون الضريبية، وإذا لم يتم تسوية النزاع يحال إلى المحكمة الضريبية.

أ- مجلس الطعون الضريبية: تمّ تشكيل المجلس بهدف تلقي الطعون المقدمة من المكلفين في قرارات هيئة الإيرادات المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، وكذلك الفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلفين وهيئة الإيرادات بتتنزانيا، كما يراقب المجلس تطبيق موظفي هيئة الإيرادات للقوانين الضريبية بعدالة وكفاءة.

يتشكل المجلس من رئيس، نائبين اثنين، أربعة أعضاء يعينهم جميعاً وزير المالية من أصحاب الخبرة الضريبية والقانونية، كما يعين وزير المالية موظفاً عاماً من ذوي الدرجات الإدارية العليا ليشغل وظيفة سكرتير المجلس.

نلاحظ عدم حيادية واستقلالية المجلس عن وزارة المالية.

ب- محكمة الطعون الضريبية: تمّ تشكيل محكمة ضريبية متخصصة لنظر المنازعات التي لم يتم تسويتها في مجلس الطعون، وتشكل المحكمة من رئيس يعينه رئيس الدولة بعد ترشيح من وزير العدل (ويكون أحد قضاة محكمة الاستئناف بتتنزانيا)، ونائبين للرئيس يتم تعيينهم من قبل رئيس الدولة بعد ترشيح وزير العدل، بالإضافة إلى أربعة أعضاء يقوم وزير المالية بتعيينهم (ممن لديهم الخبرة الكافية والمعرفة بالأموال الضريبية أو المالية أو التجارية)^١.

تختص المحكمة منفردة بالنظر في كافة الطعون التي يقدمها المكلفين في قرارات المجلس السابق فيما يتعلق بالمنازعات التي تنشأ بين المكلفين وهيئة الإيرادات وتضرر الطاعن من قرار مجلس الطعون، كما تمارس

^١ موقع هيئة الإيرادات بتتنزانيا على الانترنت www.TRA.GO.TZ، تمّ الاطلاع بتاريخ ١٧/١/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً

المحكمة سلطات عامة للإشراف على المجلس في ممارسة سلطاته المحددة قانوناً، وتراقب عمله ويمكنها طلب وتفتيش سجلات الدعاوى القضائية محل نظر المجلس^١.

٥- أثر إصلاح هيئة الإيرادات على الإيرادات الضريبية: نتج عن استقلال هيئة الإيرادات عن وزارة المالية، وتمتعها بمزيد من الحرية في تصريف أمورها الإدارية والمالية، فضلاً عن الحد من انتشار الفساد الضريبي زيادة في الإيرادات الضريبية بأكثر من ٣٠% في العام الأول من إنشاء الهيئة عن العام الذي يسبقه، كما ارتفع معدل الضرائب للنواتج المحلي الإجمالي من ١١.٤% عام ١٩٩٦م، إلى ١٢.٤% عام ١٩٩٨م^٢.

٦- دورات تدريبية عملية بوكالة الضرائب اليابانية: تطبق وكالة الضرائب اليابانية دورات تدريبية مكثفة بكلية الضرائب اليابانية بشكل أساسي لموظفي الضرائب من الدول النامية تحت رعاية البنك الدولي، وتم فتح الاشتراك في هذه الدورات منذ أبريل ١٩٩٦م لمساعدة الموظفين على تعلم المعرفة والمهارات المتعلقة بالمالية العامة والضرائب والإدارة الضريبية، والاشتراك في اقتراحات تطوير الإدارات الضريبية.

المطلب الثاني

تجربة الدول في قارة آسيا

من الدول في قارة آسيا التي كان لها خطوة جيدة في مجال الإصلاح الضريبي عامة، وإصلاح الإدارة الضريبية بوجه خاص، ماليزيا وكوريا.

الفرع الأول

ماليزيا

بدأت دول شرق آسيا أو دول النمور الآسيوية والدول الحديثة التصنيع في آسيا أو ما يسمى بدول "الآسيان" عملية التحول الاقتصادي والتصحيح بشكل مبكر في الخمسينات والستينات الثلاث التالية عليها، وعندما

^١ المرجع السابق ذكره.

^٢ Christian Von Soest, Op. Cit, pp.15-17.

تعرّث النمو الاقتصادي في أوائل الثمانينات في دولة مثل ماليزيا بادرت السلطات على الفور في البدء في إصلاحات جوهرية من خلال خطة اقتصادية خمسية (١٩٨٦ - ١٩٩٠م)، وكانت الإصلاحات هي بداية الانتعاش حيث تمّ إعادة الحيوية إلى القطاع الخاص وتهيئة مناخ أوفر جاذبية للمستثمرين، بفضل برنامج واسع لتحرير الاقتصاد والإصلاحات الهيكلية^١.

انصبّ الاهتمام في الاستراتيجية التي اتبعتها السلطات الماليزية على نشاط القطاع الخاص باعتباره المحرك الرئيسي للنمو، وهو ما اعتُبر أفضل سبل لإقامة مشروعات جديدة وخلق فرص للعمل وتغذية الاقتصاد بتكنولوجيات ومهارات جديدة، وكانت ماليزيا لها رؤية في أهمية الاستثمار في التنمية الريفية وفي البنية الأساسية والحد من الفوارق بين الأجناس والأقاليم واتباع سياسات تجارية متحررة^٢.

خلال الفترة السابقة على الإصلاح، انخفضت الاستثمارات وزادت البطالة وعمّ الكساد وانخفضت الكفاءة الإنتاجية، وضعفت القدرة على المنافسة بسبب زيادة الأجور وارتفاع أسعار الصرف والقيود على المشروعات، وإنهيار سوق العقارات، واهتزاز المواقف المالية للبنوك بسبب توسعها في إقراض قطاع العقارات، حيث ركزت البنوك في الفترة الأخيرة على التوسع في منح الائتمان للشركات التي تعمل في الاستثمارات العقارية الفاخرة والمتوسطة في المدن الجديدة.

قابلت الإدارة الضريبية هذه التشوهات بسياسات إصلاحية مالية وضريبية واسعة مثل خفض تراخيص الصناعة وحل مشاكل حيازة الأصول وقواعد الاستثمار المباشر وانتقل التركيز من الضرائب المباشرة والضرائب على السلع إلى ضرائب الاستهلاك والتي تستند على قاعدة أعرض بإلغاء ضريبة الأرباح الفاحشة^٣. وبتخفيض

^١ د. كمال حامد، نيفين، دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية في مصر، معهد التخطيط القومي، سلسلة مذكرات خارجية، سياسات اقتصادية ومالية، تقارير حكومية مصرية، مصر، ٢٠٠٥، متاح على الرابط: manshurat.org، تاريخ الاطلاع ١٧/١/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً

^٢ سوموغي، يانوس، تجربة ناجحة في الإصلاح، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩١، ص ٣٥.

^٣ سوموغي، يانوس، تجربة ناجحة في الإصلاح، المرجع السابق ذكره، ص ٣٦

سعر الصرف على دخل الشركات، اتجهت الضرائب المفروضة على الأرباح إلى ما يقارب الأسعار السائدة في اقتصاديات شرق آسيا، ورغبة منها في تحسين عملية تخصيص الموارد، قللت السلطات الماليزية من رسوم الواردات المفروضة على السلع المصنوعة والتي كانت تتمتع بحماية جمركية عالية في السنوات السابقة، وتمّ تعويض معظم النقص في الدخل بسد الثغرات الضريبية وتحسين تحصيل الإيرادات وزيادة السلع التي تشملها ضريبة المبيعات وتبسيط الحوافز الضريبية، ولئن فُرضت قيود أشد على بعض الحوافز الضريبية أو تمّ إلغاؤها فقد استمرت الحوافز الخاصة بفتح مجالات جديدة رائدة والتي تشمل الإعفاء الضريبي للأرباح والعوائد الموزعة لمدة عشر سنوات أو بالنسبة للمشروعات التي تتطوي على مخاطر مرتفعة والتي تجلب تكنولوجيات جديدة^١.

- استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية في ماليزيا:

اتبعت الإدارة الضريبية في ماليزيا سياسات إصلاحية مالية وضريبية واسعة تتمثل في^٢:

- ١- الانتقال من التركيز على الضرائب المباشرة إلى الضرائب على الاستهلاك والإنفاق (غير مباشرة).
- ٢- إلغاء ضريبة الأرباح المغالى فيها.
- ٣- تخفيض معدل الضريبة على دخل الشركات حتى تتقارب معدلات الضرائب على الأرباح في اقتصاديات شرق آسيا.
- ٤- سد الثغرات في التشريع الضريبي وزيادة السلع التي تشملها ضريبة المبيعات.

^١ د. شهاب الدين، جمعة، استراتيجيات الإصلاح الضريبي: رؤية محاسبية لإعادة التكيف في ظل تحول المنشآت الصناعية نحو اقتصاديات السوق، المؤتمر العلمي السنوي الرابع عشر بعنوان: (استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والطموحات)، جامعة المنصورة، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٢١.

² Maclure, "World Tax Reform, Case Studies of Developed, Developing Countries", ICFG, USA, 1990, P.327.

٥- تبسيط الحوافز الضريبية واستمرار تطبيق الحوافز الضريبية الخاصة بفتح مجالات جديدة للنشاط بما يشمل الإعفاء الضريبي للأرباح والعوائد الموزعة لمدة عشرة سنوات أو بالنسبة للمشروعات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة والتي تجلب تكنولوجيا جديدة.

٦- قيام الإدارة المالية والضريبية بمتابعة الأداء المالي والضريبي أولاً بأول ووضع الحلول السريعة والناجحة قبل تفاقم المشكلات وتعذر وضع الحلول المناسبة لها.

٧- المراجعة الدورية لمكونات النظام الضريبي حتى لا تتسلل إليه ضرائب غير فعالة.

الفرع الثاني

كوريا

أولاً- الإدارة الضريبية الكورية قبل الإصلاح: عندما تم إنشاء الإدارة الضريبية في كوريا عام (١٩٦٦)، التي تسمى الآن (خدمة المكلف الوطنية) كان هدفها الرئيسي في أعوامها الأولى تحصيل أكبر قدر من الإيرادات لتمويل العديد من المبادرات الحكومية، لتحقيق التنمية الاقتصادية السريعة، دون الاهتمام بمصالح المكلفين. واشتملت الإدارة الضريبية منذ إنشائها عام ١٩٦٦ على (مكاتب وطنية- مكاتب إقليمية- مكاتب محلية)، حيث كانت المكاتب الضريبية الوطنية والإقليمية مسؤولة عن وضع السياسة الضريبية وتقييمها داخل الإدارة الضريبية، أما المكاتب المحلية فقد اقتصرت بالأنشطة المختلفة المتعلقة بالمكلفين شاملة الفحص الضريبي والتحصيل^١.

ثانياً- أهم سمات الإدارة الضريبية الكورية في الفترة ما بين عامي ١٩٦٦-١٩٩٩ (فترة ما قبل إصلاح الإدارة الضريبية)^٢:

^١ د. كمال حامد، نيفين، دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية في مصر، مرجع سابق، ص ٤٠.

^٢ Robert p. Strauss and Jin K. Hyun (The Evolution of The IRS and Taxpayer Compliance: Some Implications for Korea – Paper Presented ant (Korea Institute of Public Finance)– Seoul– Korea– 2March– 2001, p.29.

١- تعقيد الهيكل الضريبي، حيث بلغ عدد الضرائب ٣١ نوع ضريبة (١٦ ضريبة وطنية و ١٥ ضريبة محلية)، إلا أنّ بعض هذه الضرائب لم يسهم بشكل بارز في الحصيلة الضريبية مثل: ضريبة الأرض الزراعية، بالإضافة إلى وجود ضرائب أخرى تصلح كرسوم أكثر منها كضرائب مثل: ضريبة الجزارة، فضلاً عن الهيكل المعقد للإعفاءات والخصومات الضريبية، وكل ذلك أحد أسباب انتشار ظاهرتي التهرب والفساد الضريبي في كوريا، كما أدى ذلك إلى تدهور العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية^١. ولذلك اقترح معهد المالية العامة بكوريا عام ١٩٩٧ تقليل عدد الضرائب من ٣١ إلى ١٣ ضريبة، وبالفعل تمّ إلغاء بعض الضرائب ودمج البعض الآخر إلى أن استقر عددها، وأصبحت ١٣ ضريبة^٢.

٢- لم تكن الإدارة الضريبية تهتم بحجم وجودة الخدمات التي تقدمها للمكلفين، أو تعبأ بمدى ثقة المكلفين في موظفيها، حيث كان اهتمام الإدارة الضريبية يقتصر على تحصيل أكبر قدر من الإيرادات.

٣- لم تعتمد الإدارة الضريبية في عملها وتعاملها مع المكلفين على أساس موضوعي واضح، وغالباً ما انتقد المكلفون ذاتية الإدارة الضريبية وعدم عدالتها، واتساع السلطة التقديرية لموظفيها، ونتيجة ذلك شاع التهرب الضريبي بين المكلفين.

٤- اعتماد الإدارة الضريبية الكورية في تنظيمها وهيكلها الوظيفي على أساس الضرائب النوعية المتعددة، مما أدى إلى ضعف نظام المعلومات الضريبي، والتعسف في فحص أنشطة المكلفين، ويظهر ذلك في تكرار زيارات الفاحصين الضريبيين للمكلفين.

٥- لم يعد أسلوب تحديد المطرح الضريبي وربط الضريبة يتسم بالنزاهة والشفافية، واستخدمت الإدارة الضريبية كافة الأدوات المتاحة للقيام بالفحص والتحصيل الضريبي بشكل عدواني لمضاعفة الإيرادات الضريبية.

¹ Liho Yoo (Experiences With Tax Reform in The Republic of Korea)- Asia Pacific Development Journal- Vol.7 No.2, Dec 2000,p.86.

² IBID, P.96.

ثالثاً- نظرة المكلفين للإدارة الضريبية في تلك الفترة: نجحت الإدارة الضريبية في كوريا بشكل واسع في إنجاز هدف تحصيل الإيرادات في الفترة من عام ١٩٦٦ حتى عام ١٩٧٠ على الرغم من العيوب السابقة، إلا أنَّ الإدارة الضريبية لم تعتمد على العدالة والكفاءة في إدارة وظائفها، لا سيما في عملية ربط الضريبة، التي شابها الظلم والإجحاف بحق المكلفين، مما أدى إلى شيوع التهرب الضريبي بينهم، ومن مظاهر عدم العدالة والتمييز بين المكلفين: إخضاع بعض الدخول للضريبة وإعفاء دخول أخرى مشابهة، حتى ترسّخ في عقول المواطنين أنَّ الإدارة الضريبية أحد أكثر الإدارات الحكومية فساداً.

نظراً لتطور المناخ الديمقراطي في كوريا، أصبح المكلفين على وعي بحقوقهم، وبدأوا يطلبون النزاهة والشفافية في إدارة الضرائب، والعدالة في تطبيقها، والنزاهة في موظفي الضرائب. والواقع أنه مع حلول عام ١٩٩٩ تغيرت سياسة عمل الإدارة الضريبية الكورية بشكل كامل، فاتجهت أولوياتها إلى تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، وإعادة ثقتهم بنزاهة وكفاءة الإدارة الضريبية، والاهتمام في المقام الأول بتقديم خدمات متميزة للمكلفين، بدلاً من تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات دون النظر لأثر ذلك على المجتمع الضريبي، وتغيرت نظرة الإدارة للمكلفين من افتراض ولائهم لسلطة الإدارة إلى منحهم الشعور بالعدالة والنزاهة في أعمال الإدارة الضريبية.

كما تغير الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية ليقوم على أساس نوع الوظيفة داخل الإدارة المستقلة مثل (الحصر - الفحص - التحصيل - خدمة المكلفين.. الخ)، بدلاً من نوع الضريبة لتحقيق أكبر معدل من تبادل المعلومات بين الإدارة المختلفة من خلال دمج بيانات المكلفين داخل قاعدة موحدة، وتقليل تكلفة الالتزام على المكلفين، والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في إدارة أعمال الإدارة الضريبية (الحوسبة)، وتقليل الاتصال المباشر بين العاملين في الإدارة الضريبية والمكلفين للحد من فرص الفساد.

رابعاً- استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية في كوريا:

تتمثل استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية الكورية، وأثرها على رضا المكلفين والمجتمع الضريبي عن أداء الإدارة الضريبية، والذي يمكن قياسه بارتفاع معدلات الالتزام الضريبي الطوعي بما يأتي:

١ - إعادة هيكلة الإدارة الضريبية: كان الجهاز الضريبي في كوريا يتكون من العديد من إدارات الضرائب الوطنية والإقليمية والمحلية، حيث تولت الإدارات الوطنية والإقليمية وضع السياسة الضريبية وتقييمها، بينما تولت الإدارات المحلية التعامل مع الأنشطة المختلفة التي تتعلق بالمكلفين مثل: الفحص، التحصيل وخلافه، كما أنّ تنظيم الإدارة الضريبية قام على أساس أنواع الضرائب، حيث كانت هناك إدارة الضرائب على الدخل - إدارة الضرائب على القيمة المضافة، وظلّ الأمر كذلك حتى عام ١٩٩٩، حيث أعيد تنظيم الإدارة الضريبية بإنشاء إدارة واحدة مستقلة عن وزارة المالية إدارياً ومالياً تدير كافة أنواع الضرائب^١، واعتمد التنظيم الجديد لها على نوع الوظائف وليس نوع الضرائب، وذلك للاستفادة من دمج بيانات المكلفين بقاعدة بيانات واحدة متكاملة، ولتوفير وقت وجهد العاملين بتلك الإدارات، فضلاً عن توفير أفضل مستويات الخدمة للمكلفين من خلال التعامل مع إدارة واحدة^٢.

٢ - استراتيجية دعم الالتزام الطوعي:

أ- التحول لنظام الربط الذاتي والفحص بالعينة: كانت الإدارة الضريبية قبل عام ١٩٩٦ تقوم بفحص كل بيانات المكلفين، الأمر الذي تطلّب من الإدارة الضريبية أن تجمع كافة المعلومات عن كل المكلفين، وقد استغرق ذلك الكثير من الوقت والجهد، وأدى ذلك إلى فقد المكلفين الثقة في الإدارة الضريبية نتيجة عمليات الفحص المتكرر وزيارة الفاحصين للمكلفين، فضلاً عن شيوع ظاهرة التهرب الضريبي.

¹ Tax Administration in OECD and Selected Non, OECD countries: Comparative Information Series, 2008

² Jin Kwon Hyun, (Tax Administration in Korea), Korea Institute of Public Finance, 12 March, 2007, p. 7.

لبداية عهد جديد من التعامل بين المكلفين والإدارة الضريبية يقوم على الثقة المتبادلة، تمّ تطبيق نظام الربط الذاتي على ضرائب الدخل عام ١٩٩٦، ويعد هذا النظام أفضل الطرق لتقدير التزامات المكلفين الضريبية بعدالة وأقل تكلفة على الإدارة الضريبية والمكلفين، حيث أصبح عبء ربط الضريبة مسؤولية المكلف بدلاً من الإدارة الضريبية، من خلال تقديم المكلفين لبياناتهم الضريبية المدون بها الأرباح والمصروفات الخاصة بمعاملاتهم التجارية، ثمّ تقوم الإدارة الضريبية باختيار عينات عشوائية من هذه البيانات للفحص بناء على معايير محددة^١.

ب- **مساعدة المكلفين على الالتزام الطوعي:** وفرت الإدارة الضريبية الكورية للمكلفين العديد من الخدمات المميزة لحثهم ومساعدتهم على الالتزام الطوعي السليم، وقد انعكس ذلك على تغير نظرة المكلفين للإدارة الضريبية، وزيادة معدلات الالتزام الطوعي، ومن أمثلة تلك الخدمات:

(١) **تقديم خدمة ضريبية إلكترونية منزلية:** تمّ إنشاء هذه الخدمة عام ٢٠٠٢ لإعادة بناء الثقة بنزاهة وشفافية الإدارة الضريبية، من خلال الحد من التعامل المباشر بين موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين، وخفض تكلفة الالتزام على الإدارة الضريبية والمكلفين، وكذلك تحسين الكفاءة الإدارية للإدارة الضريبية، وتفرغها لأعمال أكثر أهمية^٢.

استهدف إنشاء هذه الخدمة توفير التواصل المنزلي مع المكلفين عبر الانترنت فيما يتعلق بمختلف الأمور الضريبية، وتقديم معلومات حديثة ومتطورة للاستجابة السريعة لاستفسارات وتساؤلات المكلفين، فضلاً عن إتاحة الفرصة للمكلفين لأداء الالتزامات الضريبية دون الذهاب لمقار الإدارة الضريبية، ومن صور ذلك: استطاعة المكلف من خلال الخدمة الضريبية المنزلية التي تقدمها وكالة الضرائب الكورية أن يملأ بيانه الضريبي من خلال موقع الإدارة الضريبية على شبكة المعلومات الدولية دون الذهاب للمكاتب الضريبية، حيث تعرض

¹ IBID, p.7.

² Byong Seog Kim and Si- Young Oh (TRUST AND Government Reform: A Case Study of The National Tax Service International Review of Public Administration, Vol 12, No2, Published by The Korea Association for Public Administration, Southe Korea, p.40.

الإدارة الضريبية النماذج والبيانات الضريبية لكافة فئات المكلفين، بل ويمكن للمكلف أن يعرف نتيجة فحص بيانه الضريبي أيضاً، إضافة لخدمات أخرى مثل: الإخطار الضريبي، الاستعلام الضريبي، المدفوعات الضريبية^١.

بلغ عدد المكلفين الخاضعين -لضرائب الشركات- الذين قدموا بياناتهم الضريبية من خلال الخدمة الضريبية المنزلية عام ٢٠٠٤ نحو ٩٢.٧% من إجمالي المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة، وتعكس هذه النسبة المرتفعة كفاءة الإدارة الضريبية في تقديم هذه الخدمة، ورضا المكلفين عنها^٢.

(٢) إنشاء المركز الوطني للاستشارات الضريبية: لم يكن النظام الضريبي الكوري والإدارة الضريبية قبل عام الإصلاح الضريبي (١٩٩٩م) يحوزان ثقة المكلفين، بسبب كثرة شكاوى المكلفين من تكرار استدعاء الإدارة الضريبية لهم لعمليات الفحص والتحري، من أجل ذلك تم إنشاء هذا المركز في ٣ آب عام ٢٠٠١م، بهدف تعزيز رضا المكلفين عن النظام الضريبي، وتعزيز ثقتهم بموظفي الإدارة الضريبية من خلال مساعدتهم على الالتزام الطوعي، ويقوم هذا المركز بتقديم خدمة الاستشارات الضريبية بوسائل عديدة منها (الهاتف- البريد- الزيارات الميدانية في جميع الأماكن)^٣.

يقوم موظفو الضرائب من خلال هذا المركز بتقديم التوجيه والإرشاد للمكلفين عن كيفية ملء البيان الضريبي تجنباً للأخطاء الحسابية، كما تم تطوير قاعدة البيانات الخاصة بالمركز لتشتمل كافة مصادر المعلومات المرتبطة بالضريبة مثل: كافة القوانين واللوائح الضريبية، وأحكام المحاكم، والأسئلة والأجوبة التي يتم تسجيلها وتخزينها من استفسارات المكلفين^٤.

¹ Hosun Oh, (Taxpayer Service in Korea), Paper Presented for Asian Development Bank Institute, Korea, 2004, p.5-9.

² IBID, P.8.

³ IBID,P.7.

⁴ IBID,P.7.

لم تقتصر خدمة المكلفين المتطورة على ذلك، وامتدت إلى أن يقوم المركز بتسجيل المكالمات التي لم يرد عليها، والاتصال بالمكلف في اليوم التالي (يترك المكلف رقم هاتفه)، ويقوم المركز بالرد على استفسارات الإنترنت في خلال ٤٨ ساعة، ويكون الرد على المخابرات البريدية خلال ١٤ يوماً^١.

ج- تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية:

اتباع سياسة الشفافية والإفصاح عن المعلومات الضريبية: هناك نوعان للبيانات أو المعلومات الضريبية يمكن عرضها للمكلفين^٢:

(١) **النشرات الإحصائية السنوية:** تقوم الإدارة الضريبية الكورية بنشر كتاب إحصائي سنوي، الذي يعد مصدر المعلومات الضريبية الوحيد الذي يمكن للجمهور الوصول إليه، إلا أن هذا الكتاب لا يقدم معلومات كافية يمكن من خلالها فهم الحالة الصحيحة للعبء الضريبي، ولا يشمل الكتاب المعلومات الأكثر أهمية مثل: كيفية توزيع العبء الضريبي، حجم الحوافز الضريبية الممنوحة لبعض الفئات وحجم المتأخرات الضريبية.

(٢) **البيانات الجزئية:** هي بيانات أقل حجماً تحصل عليها الإدارة الضريبية من بيانات المكلفين، وتمثل معلومات مهمة تُستخدم في الأغراض البحثية في السياسة الضريبية، وتُستخدم أيضاً كمراجع لاتخاذ قرارات في السياسة الضريبية، ومن الصعب الوصول لهذه البيانات لاتباع الإدارة الضريبية الكورية سياسة عدم عرض المعلومات الخاصة بالمكلفين وبياناتهم الضريبية.

تتبع الإدارة الضريبية الكورية سياسة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات الضريبية للمكلفين، لكسب ثقتهم بالإدارة وإقناعهم بنزاهتها، إلا أنه يؤخذ على الإدارة الضريبية الكورية عدم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية، لا سيما التي تتعلق بحجم التهرب الضريبي، ومعايير اختيار العينات العشوائية للفحص، وفي ذلك يرى البعض أنه على الرغم من كفاءة الإدارة الضريبية الكورية في جمع المعلومات عن المكلفين، وكفاءة عمليات اختيار العينات للفحص، إلا أنه يعيب هذا النظام نقص المعلومات التي تزداد وتنتشر للجمهور، مما أدى إلى

¹ IBID,P.7.

² Jin Kwon Hyun, Op. Cit, p.11-12.

فقدان ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية، لأنّ خدمة المكلفين الوطنية (NTS) لم تعلن الجمهور بنتيجة عمليات الفحص، ومدى التزام المكلفين بالقوانين الضريبية^١.

يقارن هذا الرأي بين ذلك، وما يتم في الولايات المتحدة الأمريكية من تأسيس برنامج قيام التزام المكلفين الطوعي (Taxpayer Compliance Measurement System (TCMS)، الذي تمّ استخدامه في فحص العينات العشوائية من المكلفين، حيث يقوم المكلفون بإثبات كل بند مقدم (مثبت) في البيان الضريبي، مما منحهم ثقة كبيرة في عمليات الفحص الضريبي، بالإضافة إلى أنّ المعلومات المتعلقة بالالتزام كانت تعلن وتذاع للجمهور، أما في كوريا فلم تقم الإدارة الضريبية بإعلان نتائج عمليات الفحص، وكذلك مدى ارتفاع أو انخفاض معدل الالتزام الطوعي للمكلفين.

ما يميز الإدارة الضريبية الكورية في مجال كسب ثقة المكلفين، أنها تعمل على استطلاع آراء المكلفين عن أداء الإدارة الضريبية باستمرار، وقبل تطبيق سياسة ضريبية معينة، لا سيما إذا كان لها آثار اجتماعية، ويتم استطلاع آراء المكلفين بمعرفة مؤسسات بحثية^٢.

د- الحصول على دعم خبراء ومستشاري الضرائب: قامت الإدارة الضريبية الكورية بتطوير آليات التعامل مع خبراء ومستشاري الضرائب لكسب دعمهم لاستراتيجية تشجيع المكلفين على الالتزام الطوعي، حيث تمت دعوتهم للتسجيل بالإدارة الضريبية، ونظراً لشعور المجتمع الضريبي بمصداقية الإدارة الضريبية بلغت نسبة خبراء ومستشاري الضرائب المسجلين بالإدارة الضريبية حوالي ٩٧.٨% من إجمالي عددهم وذلك في عام ٢٠٠٤^٣.

٣- استراتيجية تطوير بيئة العمل: اتبعت الإدارة الضريبية الكورية استراتيجية لتطوير بيئة العمل بها، من أجل زيادة كفاءتها في أداء الوظائف التي تقوم بها:

¹ Robert P. Strauss and Jin K. Hyun, Op. Cit , p.42-44.

² IBID, P.43.

³ Hosun Oh, Op. Cit, P.26.

أ- الاهتمام بتدريب موظفي الضرائب: نتيجة لما حدث من تطورات في البيئة الاقتصادية في ظل العولمة والاقتصاد المفتوح، حيث زاد الدور الذي تقوم به الضرائب كأهم أدوات السياسة المالية في القرارات الاقتصادية، وبالتزامن مع تطوير الخدمات المقدمة للمكلفين، ومع تفعيل نظام الربط الذاتي، اتجهت الإدارة الضريبية إلى زيادة كفاءة موظفي الضرائب من خلال إنشاء المعهد الوطني لتدريب موظفي الضرائب، الذي يتلقى من خلاله موظفو الضرائب الدورات التدريبية المتنوعة خلال خدمتهم بالإدارة الضريبية^١.

يساهم في ذلك معهد المالية العامة بكوريا الذي تمّ إنشاؤه في تموز عام ١٩٩٢م، بهدف توجيه البحث والتحليل في كافة مجالات الضرائب والمالية العامة، ومساعدة وزارة التخطيط والمالية بكوريا في صياغة السياسات الضريبية الوطنية، وكذلك تطوير البرامج التدريبية لموظفي الإدارة الضريبية^٢.

تنقسم مراحل وبرامج التدريب لموظفي الإدارة الضريبية الكورية إلى ست مراحل^٣:

- المرحلة الأولى (تدريب الخريجين الجدد): ويتم فيها تأهيل المعينين حديثاً للعمل بالوظيفة العامة.
- المرحلة الثانية (التدريب العام): خلال خمس سنوات من استكمال المرحلة الأولى، ويتم فيها التدريب على كل المهام.
- المرحلة الثالثة (التدريب المكثف): خلال ثلاث سنوات من استكمال المرحلة الثانية، ويتم فيها تعزيز وتقوية الخبرة العملية، والتدريب على أداء المهام.
- المرحلة الرابعة (تدريب المتخصصين): خلال عامين من استكمال المرحلة الثالثة، ويتم فيها تنمية المهارات الخاصة.

¹ A Guide to Korean Taxation, Ministry of Strategy and Finance), Korea, 2012, p.9.

² IBID, P.9.

³ National Tax Service of Korea, Annual Report , 2007, p. 76, Available at www.nts.go.kr

- المرحلة الخامسة (التدريب على المهام الأساسية): حيث يتم اختيار المتدربين من بين الذين أكملوا المرحلة الرابعة، ويتم فيها التركيز على الخبرة القانونية.

- المرحلة السادسة (التدريب الإداري): ويتم فيها منح دورات إدارية مكثفة للمستويات الإدارية العليا.

ب- **حوسبة الإدارة الضريبية:** توسعت الإدارة الضريبية الكورية في مجال حوسبة الإدارة الضريبية، حيث تم تأسيس قاعدة بيانات ومعلومات موحدة عن المكلفين الخاضعين لمختلف الضرائب، لتساعد في دقة عمليات الفحص وعدالة تقدير التزامات المكلفين، ويساعد ذلك أيضاً في نجاح تطبيق نظام الربط الذاتي، حيث تحتاج الإدارة الضريبية في تطبيقه للتأكد من صحة المعلومات التي يقدمها المكلف في بيانه الضريبي، كما تسهم قاعدة البيانات في نجاح مشروع إعادة هيكلة الإدارة الضريبية بتقسيمها على أساس الوظيفة بدلاً من التقسيم تبعاً لنوع الضريبة، لتشابه العديد من الوظائف والجهود بين الإدارات المختلفة، وقد أدى توحيد قواعد بيانات المكلفين داخل قاعدة واحدة إلى الدقة في قياس معدلات التهرب الضريبي وعدم التزام المكلفين بكوريا^١.

نجحت الإدارة الضريبية الكورية في استخدام تكنولوجيا المعلومات في إدارة وظائفها المختلفة، والتي من مظاهرها تقديم المكلفين لبياناتهم الضريبية ودفع الديون الضريبية عبر موقع الإدارة على الإنترنت، فضلاً عن تقديم خدمات الاستشارات الضريبية، وتقديم الشكاوى والاعتراضات الضريبية، وقد بلغت النماذج الضريبية التي استقبلها المكلفون عبر موقع الإدارة على الإنترنت حوالي ٧٠% من إجمالي النماذج خلال عام ٢٠٠٧م^٢.

٤- **تطوير سياسة الفحص الضريبي:** رغبة من الإدارة الضريبية في تطوير نظام الفحص الضريبي وزيادة كفاءته، لا سيما في ظل نظام الربط الذاتي، وأيضاً من أجل التأكيد على شفافية وعدالة النظام الضريبي، ثم اتخاذ سلسلة من الإجراءات تهدف للكشف عن المعاملات النقدية لتيسير عملية الفحص، وقد شملت: القضاء على أعمال الفحص الضريبي المكثف من خلال تقليل عدد ومدد عمليات الفحص الضريبي، وفي عام ٢٠٠٦م

¹ Robert P. Strauss and Jin K. Hyun, Op. Cit , P.29.

² National Tax Service of Korea, Op. Cit, P.28.

قلت عدد الحالات الخاضعة للفحص، حيث بلغت ٢٢.٤٤١ ألف حالة في مقابل ٢٥.٩٤٤ ألف حالة عام ٢٠٠٥.^١

اتجهت الإدارة الضريبية إلى تركيز جهودها في فحص الحالات المشتبه في تهريبها، أي أن سياسة الفحص تحولت من الاهتمام بالكم إلى الاهتمام بالكيف، ونتيجة ذلك كشفت الإدارة عن تهرب ١١٠ شركة من التزاماتها الضريبية خلال عام ٢٠٠٦م، وتم اتخاذ الإجراءات القانونية تجاهها.^٢

يتمثل الإنجاز الأكثر بروزاً في تطبيق نظام إيصال الدفع عام ٢٠٠٥م، والترويج لنظام بطاقات الائتمان، مما ساعد على نجاح هذا النظام: الدعم السياسي، توفر الموظفين المؤهلين لتطبيق هذا النظام، توفير الحوافز المختلفة لأصحاب المتاجر والمستهلكين المتمثلة في التخفيضات الضريبية وجوائز اليانصيب للدخل المدفوع من خلال بطاقات الائتمان بالنسبة للمستهلك، وخصومات ضريبية للدخل بالنسبة لصاحب المتجر عند تقديمه صور الفواتير الضريبية، فضلاً عن تطبيق استراتيجية تشجيعية (ترويجية) مختلفة لهذا النظام لملاءمة المجموعات المتعددة للمستهلكين.^٣

قامت الإدارة الضريبية في سبيل حث المكلفين بمختلف فئاتهم على استخدام بطاقات الائتمان والفواتير الضريبية ب:

أ- الترويج لاستخدام بطاقات الائتمان **Credit Card**: شهد عام ٢٠٠٠ بداية نظام يمنح خصومات ضريبية على المبلغ المدفوع ببطاقة الائتمان، كما يتم عمل قرعة بين المكلفين أصحاب هذه الكروت، ويتم منح الفائز جائزة مثل: جائزة اليانصيب، وقد ساعدت هذه الإجراءات في تطوير الكشف عن الدخل المكتسب من تجارة التجزئة، والدخل المتحصل من المهن الحرة، مما ساعد الإدارة الضريبية على حصر الأنشطة الاقتصادية غير المسجلة، وفحصها وضمها للحصيلة الضريبية، وبالفعل نجحت الإدارة الضريبية في تشجيع الجمهور على سداد

¹ National Tax Service of Korea, IBID, P.38-39.

² IBID, P.42-43.

³ Byong, Seog, Kim And Si Young Oh, Op. Cit , P.40.

مدفوعاتهم ببطاقة الائتمان، حيث بلغ معدل الدفع ببطاقة الائتمان ١٠% من إنفاق المواطنين عام ١٩٩٩، وزاد إلى ٤٥.٧% عام ٢٠٠٢، ويُظهر ذلك الأثر الإيجابي لسياسة منح الحوافز التي قررتّها الإدارة الضريبية الكورية عام ٢٠٠٠.^١

يوضح الجدول الآتي نجاح سياسة الإدارة الضريبية في إقناع المكلفين بأهمية هذا النظام في كفاءة الفحص الضريبي، ويظهر ذلك في زيادة المبالغ المدفوعة ببطاقة الائتمان (بالبليون ون) كما يأتي:

العام	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦
المبالغ المدفوعة ببطاقة الائتمان	٦١٥	٦١٥	٦٢٩.٥	٦٩٤

Source: <https://www.statista.com/statistics/666744/south-korea>.

ب- الترويج لتطبيق نظام إيصال الدفع **Cash Receipt System**: كان الكوريون يفضلون الشراء نقداً دون الحصول على إيصال سداد، مما صعب من مهمة الإدارة الضريبية في فحص تلك المعاملات النقدية، وبالتالي عدم القدرة على ربط الضريبة عليها، إلا أنّ الإدارة الضريبية الكورية حققت إنجازاً لإنقاذ المطرح الضريبي من التآكل ولتطوير عمليات الفحص، حيث بدأ العمل بنظام الفاتورة لأول مرة في الأول من كانون الثاني عام ٢٠٠٥م، ونجحت في توعية المكلفين بأهمية هذا النظام في كفاءة وعدالة أعمال الفحص.^٢

يتمثل هذا النظام في أنه عندما يقوم أحد العملاء بشراء منتج أو سلعة نقداً من أحد المتاجر المسجلة (الذي يقوم بالبيع بإيصالات سداد)، فيقوم العميل بتقديم البيانات الآتية (بطاقات الائتمان - رقم الهاتف - مكان

¹ IBID, P.40.

² Byong, Seog, Kim And Si Young Oh, Op. Cit , P.40.

الإقامة)، ويقوم مالك المتجر بإدخال تلك البيانات داخل وحدة إصدار الفواتير (الإيصالات)، ويصدر إيصال السداد، ويتم تسجيل المعاملة أو الصفقة، وترسل فيما بعد للإدارة الضريبية^١.

تستفيد الإدارة الضريبية من إيصالات الدفع في تسجيل تلك المعاملات ومعلوماتها، وتمنح حوافز ضريبية للمتاجر المسجلة، وخصومات على دخل المستهلكين، فضلاً عن جوائز اليانصيب للتاجر والمستهلك التي تمنحها الإدارة الضريبية أثناء فحص البيانات الضريبية A Lottery System^٢.

أدركت الإدارة الضريبية أنّ هذا النظام لا يمكن أن ينجح إلا بمشاركة أصحاب الأعمال التجارية والمستهلكين، لذا تمّ توجيه برامج التوعية والتوجيه لهذا النظام لكل فئات المجتمع مثل: خبراء ومستشاري الضرائب- الشباب- ربات المنازل، وتمّ تخصيص أسلوب معين لكل فئة، واستخدمت الإدارة الضريبية في ذلك عدة وسائل إعلامية شاملة (التلفزيون، الراديو، الإنترنت، الصحف اليومية، الإعلانات الطرقيّة)^٣.

كان من الضروري وضع آليات للرقابة على عمليات الشراء والبيع، تضمن التزام أصحاب المتاجر بإصدار إيصالات نقدية للمبالغ التي قاموا باستلامها، ومن هذه الآليات إتاحة الفرصة للعملاء والمستهلكين تقديم بلاغات ضد المتاجر التي ترفض إعطاء إيصالات نقدية للمبالغ المدفوعة، وتقوم بالتحقق من صحة تلك المعلومات، وتوقع العقوبات الملائمة لتلك الحالات^٤.

لمتابعة الالتزام بهذا النظام، وتفعيل الرقابة على تطبيقه، أسست الإدارة الضريبية موقعاً لإيصالات الدفع عن طريق الإنترنت، لتلقي الشكاوى من المستهلكين بشأن المتاجر التي ترفض إعطاءهم إيصالات الدفع، إضافة

^١ إشارة إلى وضع الفاتورة في مصر، بدأ تطبيق نظام الفاتورة في مصر أول يوليو عام ٢٠١٠ بحدوث تعديل في قانون الضريبة على الدخل باعتبار عدم إصدار الفاتورة واقعة تهرب ضريبي تستحق عنها عقوبة الحبس والغرامة بالقانون رقم ٢٣/٢٠١٠، وتمّ الإعداد لذلك من خلال حملة قومية لنشر ثقافة الالتزام بالفاتورة لإثبات التعاملات بالسوق، بدعم من وزارة المالية، وجهاز حماية المستهلك، واتحاد الغرف التجارية والصناعية، وعلى الرغم من ذلك فإنّ السوق ما يزال يشهد حالة من الترقب لعدم جدية وزارة المالية في تطبيق هذه التعديلات.

^٢ Byong, Seog, Kim And Si Young Oh, Op. Cit , P.40.

^٣ IBID, P.43.

^٤ National Tax Service of Korea, Op. Cit, P.48-49.

إلى الجهود المبذولة لنشر الوعي بين المواطنين والمستهلكين عن أهمية ذلك لتحقيق العدالة في النظام الضريبي مما يعود على المجتمع كله بالنفع، وتوعية المواطنين بأحقيتهم في طلب تلك الإيصالات^١.

للحصول على الحوافز التي قررتها الإدارة الضريبية لأصحاب المبالغ المدفوعة من خلال بطاقات الائتمان والفواتير الضريبية، كان على هؤلاء التسجيل بموقع الإدارة على الإنترنت (صفحة مستخدمي إيصالات الدفع)^٢.

تعد هذه الآليات أمثلة لمشاركة المكلفين في عمل الإدارة الضريبية لتحقيق عدالة ونزاهة النظام الضريبي، وقد ساهم هذا النظام في جعل الإدارة الضريبية أكثر كفاءة وشفافية.

ج- اللجنة الاستشارية لاختيار عينات الفحص: أسست الإدارة الضريبية لجنة استشارية بالشركة مع القطاع الخاص لوضع معايير اختيار عينات الفحص، ثم اختارها، وتتكون اللجنة من خمسة خبراء ضرائب مستقلين (المحاسبين - أساتذة الجامعات - علماء من معاهد البحوث الضريبية)، بالإضافة إلى أربعة خبراء من الداخل^٣.

تتناقش اللجنة كيفية تطوير عمليات الفحص لكافة أنواع الضرائب (الدخل - القيمة المضافة) وتستهدف اللجنة تحسين موضوعية ونزاهة الفحص، وتعزيز ثقة المكلفين بالفحص الضريبي، ولقد قامت الإدارة الضريبية باستطلاع آراء المكلفين نحو دور اللجنة الاستشارية في تطوير الفحص، حيث ارتفعت نسبة المؤيدين لها إلى حوالي ٧٣.٢% من إجمالي المكلفين^٤.

يمكن القول أن ذلك يعد مثلاً لخصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية.

د- التعاون الدولي المثمر: أبرمت كوريا معاهدات ضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، ومنع الفساد المالي فيما يتعلق بالضرائب ورأس المال مع ٧٧ دولة في كافة أنحاء العالم، بالإضافة إلى أهداف أخرى للمعاهدات

¹ Byong, Seog, Kim And Si Young Oh, Op. Cit , P.40.

² Ibid, P.44.

³ National Tax Service of Korea, Op. Cit, P40.

⁴ IBID, P40.

الضريبية كتبادل الأساليب التكنولوجية المتقدمة في المجال الضريبي، فضلاً عن تبادل المعلومات الضريبية مع الدول، وكانت مصر إحدى الدول التي أبرمت معاهدات ضريبية مع الإدارة الضريبية الكورية، حيث تم توقيع المعاهدة في كانون الأول عام ١٩٩٢م، ودخلت حيز التنفيذ في شباط عام ١٩٩٤م^١.

يتعاون معهد المالية العامة بكوريا KIFE مع وكالة التعاون الدولي الكورية KOICA لتقديم الدورات التدريبية لموظفي الضرائب من الدول النامية، كما تبعت الإدارة الضريبية موظفيها لتبادل الخبرات مع موظفي الضرائب في دول أخرى^٢.

المطلب الثالث

تجربة الدول في قارة أمريكا اللاتينية

جرى تنفيذ الإصلاح الضريبي في أمريكا اللاتينية بأساليب مختلفة ففي كولومبيا مثلاً، نُفذ الإصلاح من خلال سلسلة من الخطوات، تمت على مدار عدد من السنين. في حين اتخذ الإصلاح الضريبي في الأرجنتين شكل إعادة تخطيط جوهري للنظام في مجمله، بينما أهم ما ميز تجربة المكسيك هو اتباعها لأسلوب الخصخصة في عمل الإدارة الضريبية.

الفرع الأول

كولومبيا

كانت معظم الأنظمة الضريبية في أمريكا اللاتينية (منها كولومبيا) في بداية الثمانينات معقدة ومرهقة، إذ كانت مثقلة بمئات الضرائب دون أن يحقق أي منها عائداً كبيراً، كما كانت لضرائب الإنتاج والاستهلاك أسعار متعددة بالإضافة إلى صعوبة إدارتها، وكانت الضرائب غير فعالة بسبب تسلسل الضريبة وتضاعفها^٣.

^١ A Guid to Korean Taxation, Op. Cit, P.330.

^٢ IBID, P.330.

^٣ شوم، بارثاساراثي، الإصلاح الضريبي في أمريكا اللاتينية، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩٥م، ص ١٤.

شهد العقد الماضي إصلاحاً ضريبياً واسع النطاق في عدد من بلدان أمريكا اللاتينية ولم يكن الإصلاح الضريبي جهداً متماً للجهد الإصلاحي الشامل فحسب، بل كان في أحوال كثيرة أقوى عناصر هذا الجهد، كما أنّ الحكومات قد أدركت أنه ما دامت اقتصادياتها أكثر اندماجاً مع بقية العالم، فإنّ أنظمتها الضريبية لا يمكن أن يُنظر إليها بصورة منعزلة، كما أنّ انفتاحها لأنظمة في التجارة والمدفوعات الدولية أعطت قوة دافعة لحركة الإصلاح الضريبي^١.

أدركت الحكومات أنه يتعين تخفيض أو إلغاء الضرائب التي تزيد من تكاليف أنشطة الأعمال، وبالتالي تضع الشركات المحلية في وضع غير مواتي في الأسواق العالمية وأدركت ضرورة توسيع عالم دافعي الضرائب من خلال الإصلاح الضريبي، كما أنّ القيود المفروضة على الإدارة الضريبية وضعت المسؤولية للمستويات الحكومية فيما يتعلق بالإنفاق والضرائب ونشأة اهتمامات جديدة مثل الاهتمام بالبيئة أعطى مزيداً من الاهتمام بالإصلاح الضريبي^٢.

يؤكد الواقع العملي أنّ الإصلاح الضريبي الذي اجتاح أمريكا اللاتينية في العقد الماضي جاء مكماً للتغيرات الهيكلية في اقتصاديات المنطقة، حتى يعمق ما تمّ إنجازه من تقدم اقتصادي بها وحتى يزداد اندماج هذه الدول مع الاقتصادات العالمية الأخرى^٣.

– استراتيجية الإصلاح التي انتهجتها الإدارة الضريبية في كولومبيا:

اعتمدت استراتيجية الإصلاح في كولومبيا على الآتي^٤:

^١ المرجع السابق ذكره، الصفحة نفسها.

^٢ كوبيتس، جورج، أفردال، أدليك، السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال: تحد كبير، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩٤م، ص ١٠-١٢.

^٣ شوم، بارثاساراثي، مرجع سابق، ص ١٤.

^٤ شوم، بارثاساراثي، مرجع سابق، ص ١٥.

١- **الضريبة على الدخل الشخصي:** اعتمد الإصلاح الضريبي فيها على التبسيط وتحقيق قدر أكبر من الحياد، وتخفيض معدل أعلى شريحة من ٤٧% إلى ٣٤%، وتخفيض العبء الضريبي عن الفئات ذات الدخل المنخفض.

٢- **الضريبة على الشركات:** اعتمد الإصلاح الضريبي فيها على التبسيط والحياد والحد من التهرب الضريبي، وخفض الفروق الكبيرة في الشرائح وخفض الحد الأقصى من ٤٢% إلى ٣٥%، واستخدام الحاسب الآلي للحد من عمليات التهرب وفي معالجة المعلومات الخاصة بدافعي الضرائب.

٣- **الضرائب على الاستهلاك:** كان إدخال ضريبة القيمة المضافة من أهم خطوات الإصلاح الاقتصادي وتمّ توسيع مطرحها في مرحلة التصحيح الثانية من خلال خفض الإعفاءات وزيادة الشمول وبصفة خاصة فيما يتعلق بالخدمات والتحول نحو ضرائب القيمة المضافة من النوع الاستهلاكي، وتحسين الإدارة الضريبية وقد حققت هذه الدول زيادة كبيرة في نسبة هذه الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي.

٤- **الضرائب على التجارة الخارجية:** ألغت جميع البلدان الرئيسة في المنطقة الرسوم والضرائب على الصادرات على الرغم من أنها كانت في الماضي مصدر من أهم مصادر الإيرادات الضريبية، وإصلاح التعريفات الجمركية على الواردات، والحد من الفروق الكبيرة في التعريفات وتنفيذ الإصلاح في التعريفات الجمركية بطريقة متدرجة.

لوحظ بعد الإصلاح الضريبي في كولومبيا اختلاف تركيبة العناصر المختلفة في إجمالي الإيرادات الضريبية، حيث ارتفعت حصة الضرائب الاستهلاكية في الإيرادات الإجمالية للضرائب بصورة واضحة من ٣٤.٤% في أوائل الثمانينات إلى ٤٣.٥% في أوائل التسعينات، وتمّ التغيير على حساب الضرائب التجارية والتي تمثل بدورها انعكاساً للاهتمام المتزايد بتحرير التجارة^١.

^١ شوم، بارثاساراثي، المرجع السابق ذكره، الصفحة نفسها.

الفرع الثاني

الأرجنتين

كان الإصلاح الضريبي في الأرجنتين من أكثر الإصلاحات ثورية في أمريكا اللاتينية، ففي الثمانينات أدت الأزمات الاقتصادية المتتالية، إضافة إلى الانقار إلى التنظيم السياسي على فرض القوانين الضريبية بصورة تدريجية إلى تآكل الهيكل الضريبي والإدارة الضريبية، فانخفضت الإيرادات إلى ١١% فقط من الناتج المحلي الإجمالي عام ١٩٨٩م، وابتداء من عام ١٩٩٠م أحدثت الحكومة تغيرات جوهرية في كل من النظام الضريبي والإدارة الضريبية^١.

- استراتيجية الإصلاح التي اتبعتها الإدارة الضريبية في الأرجنتين^٢:

- أ- تحسين النوع والكم معاً فيما يتعلق بتعبئة الإيرادات عن طريق التخلص من الضرائب التي تعد سهلة الجباية ولكنها تعوق التنمية مثل الضرائب على الصادرات والضرائب على المعاملات المالية.
- ب- التركيز بدلاً من ذلك على عدد قليل من الضرائب الرئيسية مثل الضريبة على القيمة المضافة وإصلاح الإدارة الضريبية.

حققت هذه الاستراتيجية نجاحاً كبيراً حيث ارتفعت نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الناتج المحلي

(١٦%) عام (١٩٩٣م).

- ج- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومعاقبة مشروعات الأعمال التي لا تقدم بيانات سليمة في الموعد تغلق لمدة ثلاثة أيام، وكان لهذه الإجراءات تأثير قوي على الإذعان لضريبة القيمة المضافة،

^١ شوم، بارتاسارثي، المرجع السابق، ص ١٦.

^٢ د. حسين، وجدي محمود، وحجازي، رشدي فتحي محمود حسن، آليات للإصلاح الضريبي في ضوء تجارب مقارنة معاصرة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣٥، العدد ١، ٢٠١١م، ص ٥٠٤ وما بعدها.

د- تطبيق اشتراطات جديدة للفواتير ووضعت وسائل للمراقبة، وساعدت المعلومات الموسعة عن دافعي ضريبة القيمة المضافة على تحسين تحصيل الضرائب الأخرى؛ عن طريق السماح لمفتشي الضرائب بالإسناد الترافقي للبيانات الضريبية.

هـ- في مرحلة تالية استُخدم النظام الضريبي للنهوض بالمنافسة في مجال المشروعات، فخُفّضت ضرائب التجارة الخارجية وتمّ تخفيض وإلغاء الضرائب المحلية التي تمس تكاليف المشروعات بصورة مباشرة^١.

و- الإصلاح المتزامن للإدارة الضريبية.

الفرع الثالث

المكسيك

شرّعت المكسيك في إصلاح قانوني ضخم لإدارتها الضريبية يسمح لها بخصخصة نظام الحاسب الآلي بالإدارة الضريبية المكسيكية، وتقوم الآن شركة خاصة بتزويد النظام الضريبي المكسيكي بخدمات الحاسب، تحصل الشركة على أجرها مباشرة من المكلفين، وقد عهدت الإدارة الضريبية المكسيكية أيضاً إلى البنوك لتكون المتلقي الوحيد للمدفوعات الضريبية، وينقل جميع البيانات الموجودة في البيانات الورقية إلى شرائط ممغنطة يتم حفظها، علاوة على ذلك تمّ التصريح للقطاع الخاص بطباعة وتوزيع البيانات الضريبية، وتسجيل المكلفين وإرسال نماذج الإنذار المبكر بالالتزام. على نفس النهج تحولت مهمة التخزين للقطاع الخاص، بدلاً من موظفي الجمارك، ونتج عن ذلك إدارة منظمة للبضائع المخزنة، وتلاشي ظاهرة فقد البضائع^٢.

نلاحظ اعتماد المكسيك أسلوب الخصخصة في عمل الإدارة الضريبية.

^١ شوم بارتاساراشي، مرجع سابق، ص ١٦.

^٢ د. السنباطي، محمد عماد عبد الوهاب، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣م، ص ٣٤١.

- تقوم تجربة المكسيك في إصلاح الإدارة الضريبية على ما يأتي^١:

- ١- فرض معدلات ضريبية منخفضة وتوسيع المجتمع الضريبي؛ حيث إنّ فرض معدلات ضريبية مرتفعة على مجتمع ضريبي ضيق يؤدي إلى الإخلال بالكفاءة والعدالة كما يؤدي إلى التهرب الضريبي.
- ٢- تغليب ضريبة القيمة المضافة على الضريبة على المبيعات؛ حيث تعد ضريبة القيمة المضافة مميزة على كل من الضريبة على المبيعات وضرائب الاستهلاك^٢.
- ٣- فرض ضريبة موحدة دنيا على الأصول والتي تعد بمثابة أداة فعالة في فرض الضريبة الموحدة على الدخل.
- ٤- تنظيم إجراءات حسابية أبسط تمكّن من الوصول إلى قطاعات من الصعب الوصول إليها -القطاع غير الرسمي- من ذلك نظام التدفقات النقدية المطبق في هذه الدولة.

^١ شوم بارثاساراثي، مرجع سابق، ص ١٤.

^٢ Vito, Tanzi, "Taxation Reform in America in The Last Decade", The University of Chicago Press, 2003, PP. 327-335.

المبحث الثاني

الدروس المستفادة من تجارب الدول النامية في إصلاح الإدارة الضريبية

باستقراء تجربة بعض الدول النامية في مجال إصلاح إدارتها الضريبية، لابد من التوصل إلى مجموعة من النتائج والدروس المستفادة من هذه التجربة، عليها تكون مفيدة في إصلاح الإدارة الضريبية في سورية.

المطلب الأول

تجربة الدول في قارة افريقيا

توصلنا من خلال البحث في تجربة بعض دول قارة افريقيا (مصر، الجزائر، تنزانيا) في مجال إصلاح الإدارة الضريبية إلى مجموعة من الدروس منها:

الفرع الأول

مصر

على الرغم من أنّ مصر قد أصدرت العديد من التشريعات والقرارات بهدف النهوض بإدارتها الضريبية وجعلها أكثر فاعلية، إلا أنّ عدم تغيير شكل هذه الإدارة بجعلها هيئة عامة بدلاً من المصلحة، سيجعل كل تشريع وكل قرار غير كافي للوصول إلى الهدف المنشود، طالما أنّ الإدارة الضريبية في مصر والتي تسمى بمصلحة الضرائب غير مستقلة مالياً وإدارياً ولا تستطيع الترافع أمام المحاكم للدفاع عن قضاياها باعتبارها الأكثر دراية بها نظراً لطابع هذه القضايا الفني المتخصص. إلا أنّ المشرع المصري خطا خطوة جيدة في اتجاه إصلاح هذه الإدارة الضريبية وهي بإصدار قانون الإجراءات الضريبية فحبذا لو يتم تغيير الشكل القانوني لهذه المصلحة ليصبح الإصلاح أكثر جدوى.

الفرع الثاني

الجزائر

تتميز تجربة إصلاح الإدارة الضريبي في الجزائر بما يأتي^١:

١ - الإصلاح المرحلي وتحديد أولويات الإصلاح في كل مرحلة وقد بدأت بإصلاح التشوهات الهيكلية للنظام الضريبي.

٢ - تخفيض معدلات الضريبة على رقم الأعمال في المرحلة الأولى من عملية الإصلاح تمهيداً للأخذ بضريبة القيمة المضافة.

٣ - فرض ضريبة القيمة المضافة وضرائب الإنتاج في المرحلة التالية للإصلاح الضريبي.

٤ - فرض ضريبة تصاعدية ذات وعاء واسع على الدخل الشخصي.

٥ - فرض ضريبة ذات سعر واحد على أرباح الشركات.

٦ - على الرغم من هذه الإصلاحات لا تزال الإدارة الضريبية تتسم بالضعف وهي أضعف حلقات الإصلاح الضريبي في هذه الدولة.

لا زالت الإدارة الضريبية رغم الإصلاحات التي عرفتھا تعاني من نقائص وصعوبات عديدة وتواجه تحديات كبيرة أمام التجارة الالكترونية التي ما فتئ حجمها يتسع وينمو بسرعة كبيرة مما يستلزم التفكير في إصلاح شامل ومدرّوس لهياكل الإدارة الضريبية بما يستجيب لتحديات المرحلة الراهنة.

¹ Odd-Helge Fjeldstad & Others, Taxation, aid and democracy An Agenda for research in African Countries, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, Bergen Norway, 2003, pp.27-35.

الفرع الثالث

تنزانيا

تقوم تجربة إصلاح الإدارة الضريبية في تنزانيا على الركائز الآتية^١:

١- تبسيط الهيكل الضريبي من خلال:

أ- تخفيض المعدل الحدي للضرائب على الدخل الشخصي إلى ٣٠%.

ب- تخفيض عدد الشرائح بضريبة الدخل إلى خمس شرائح فقط.

ج- زيادة حد الإعفاء الشخصي مما نتج عنه إعفاء ٤٠% من المكلفين الخاضعين قبل الإصلاح.

د- تزايد الأهمية النسبية للضرائب على أرباح الشركات من حصيلة الضرائب المباشرة حيث أصبحت تمثل

٣٥% من إجمالي الإيرادات الضريبية.

٢- تخفيض الضرائب الجمركية.

٣- تخفيض الضرائب على الصادرات.

٤- تبسيط أسس حساب الضريبة وتخفيض العبء الضريبي عن كاهل محدودي الدخل.

٥- البدء في تطبيق ضريبة القيمة المضافة عام ١٩٩٨م وحلت محل الضريبة على المبيعات، وتتميز بأن لها

سعرين صفر % للصادرات، و ٢٠% يطبق على جميع السلع غير المعفاة وتتمثل السلع المعفاة في الغذاء والسلع

الضرورية والمدخلات الزراعية وبعض سلع الاستخدام الحكومية، ثم تم إلغاء وإعفاء السلع الحكومية عام ٢٠٠١م

وترشيد البنود المعفاة من ضريبة القيمة المضافة حتى بلغت ١٩ بنداً.

¹ Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, "Taxation and Tax Reforms in developkng in countries, Illustrations from Africa", Bergen, Norway, 2003,Pp.27-35.

٦- تطوير الإدارة الضريبية من خلال:

أ- إدخال التحسينات والتغييرات في أدوات الإدارة الضريبية وتهيئة المكلفين لتقبل هذه التغييرات.

ب- التدريب المستمر لأفراد الجهاز الضريبي.

ج- تحسين الأحوال المادية لأفراد الإدارة الضريبية عن طريق دفع الأجور الملائمة التي تقلل من الفساد المالي

المنتشر في هذه الدول.

د- التنسيق بين الحكومة المركزية والمحليات لتجنب الازدواج الضريبي في بعض الحالات.

المطلب الثاني

تجربة الدول في قارة آسيا

توصلنا من خلال البحث في تجربة الدول في قارة آسيا (ماليزيا، كوريا) في مجال إصلاح إدارتها الضريبية إلى

مجموعة من الدروس منها:

الفرع الأول

ماليزيا

نعتقد أنَّ التحول الاقتصادي في ماليزيا ليس حديث العهد كما في الدراسات السابقة، ولكن برنامج

التحول بها مضى عليه أكثر من ثلاثة عقود من الزمن، ولكن حدوث انتكاسات اقتصادية من حين لآخر تتطلب

من مصممي السياسة المالية والضريبية إعادة التصحيح الهيكلي والتكيف مع المتغيرات الجديدة من حين لآخر،

ولهذا لجأت سلطات ماليزيا إلى إجراء مراجعة دورية للتعريف الجمركية بصورة منتظمة لتخفيض مستوى الحماية

أولاً بأول، (وساعدها في ذلك النمو الجيد للبنية الأساسية، ووجود استراتيجيات تعتمد على تخفيض الاقتراض

الخارجي، والانضباط المالي الصارم في المصروفات العامة وتجميد الوظائف في القطاع العام وتأجيل صرف

مرتبات العاملين في الحكومة وإعادة هيكلة المشروعات وخصخصتها وضمان فعالية المنافسة وإصلاح السوق المالية والمصرفية)^١.

تتميز تجربة ماليزيا في كونها تلقي الضوء على ضرورة قيام الإدارة المالية والضريبية بمتابعة الأداء المالي والضريبي أولاً بأول، ووضع الحلول السريعة والناجحة قبل تفاقم المشكلات وتعذر وضع الحلول المناسبة لها، كما أن الأمر يتطلب المراجعة الدورية للنظام الضريبي حتى لا يتسلل للنظام مرة أخرى الضرائب غير الفعالة، وتبسيط الحوافز الضريبية وقصرها على مشروعات معينة، وسد الثغرات الضريبية والتوسع في ضريبة المبيعات لأنها تستند على قاعدة أعرض من المكلفين.

الفرع الثاني

كوريا

تقوم التجربة الكورية في إصلاح الإدارة الضريبية على الركائز الآتية^٢:

- ١- فرض موازنة مقبولة ويعد من أهم ملامح نجاح إصلاح الإدارة الضريبية في هذه التجربة:
- أ- الاعتماد الأكثر على الضرائب غير المباشرة.
- ب- استخدام حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمار.
- ج- فرض ضرائب غير مرتفعة على ملكية الأصول.
- د- توفير مدخرات عامة متزايدة.
- هـ- الانخفاض النسبي في الإنفاق العام على الخدمات الاجتماعية لإعادة توزيع الدخل.

^١ سوموغى، يانوس، تجربة ناجحة في الإصلاح، ص ٣٦.

^٢ د. حسين، وجدي محمود، وحجازي، رشدي فتحي محمود حسن، آليات للإصلاح الضريبي في ضوء تجارب مقارنة معاصرة، مرجع سابق، ص ٥٠٢.

و- توفير موارد أكبر للتنمية الصناعية.

٢- استخدام حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمار والادخار استقادت منه الصناعات الثقيلة والصناعات الكيماوية وصناعة التصدير.

٣- انخفاض الضرائب على الدخل والأرباح (الضرائب المباشرة).

٤- القيام بسلسلة مستمرة من التصحيحات تضمنت عدداً كبيراً من التغيرات في معدلات الضرائب وفي الإدارة الضريبية من أجل مستوى معين من الكفاءة والعدالة وزيادة الحصيلة الضريبية.

٥- تخفيض درجة التدخل الحكومي وزيادة درجة اللامركزية في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث

تجربة الدول في قارة أمريكا اللاتينية

تقوم تجربة الإصلاح الضريبي في قارة أمريكا اللاتينية على الدعائم الآتية^١:

أ- فرض معدلات ضريبية منخفضة وتوسيع المجتمع الضريبي.

ب- تدرج النظام الضريبي من خلال:

(١) فرض ضرائب الدخل من بداية عملية الإصلاح.

(٢) فرض الضرائب على الإنتاج والاستهلاك في مرحلة لاحقة من الإصلاح الضريبي.

ج- تخفيض العبء الضريبي على الفئات ذات الدخل المنخفض عن طريق رفع مستوى الإعفاءات الشخصية.

^١ Le.Echar, Chad. "Tax Policy and Tax Reform in Semi Industrial Countries" World Bank, 1986, p.22.

د- تطبيق ضريبة القيمة المضافة كمرحلة أولى بأسعار متعددة، ثم القيام بعد ذلك بإصلاح نظام ضريبة القيمة المضافة بتخفيض معدلها، وتوسيع وعائها وإلغاء بعض الإعفاءات وزيادة درجة شمولها وخاصة بما يتعلق بقطاع الخدمات.

هـ- تحسين الإدارة الضريبية.

في نهاية هذا المبحث لابدّ من التركيز على أهم النقاط من تجارب الدول السابق ذكرها في الإصلاح الضريبي على النحو الآتي^١:

- يتمثل في خفض معدلات الضريبة مع توسيع القاعدة الضريبية؛ حيث إنّ توزيع العبء بين فئات الدخل المختلفة يحد من صور التمييز الضريبي التي تفيد الأغنياء في الجزء الأغلب منها ويخض من الآثار السلبية للضرائب.

- يعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة عنصراً مهماً في برنامج الإصلاح الضريبي، لما لهذه الضريبة من مزايا حيث تشجع على الادخار وفي نفس الوقت تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة منها ورفع كفاءة عملية التحصيل عن طريق خلق سجل للمعاملات يمكن التحقق منه خلال قنوات الإنتاج والتوزيع وتشير التجارب الدولية السابقة الأساسية من هذه الضريبة^٢.

- الإصلاح الضريبي الشامل للنظام الضريبي ككل يحقق مزايا مهمة مقارنة بإصلاح نظام ضريبة أو أخرى على شكل أجزاء منعزلة بعضها عن بعض.

^١ د. حسين، وجدي محمود، وحجازي، رشدي فتحي محمود حسن، آليات للإصلاح الضريبي في ضوء تجارب مقارنة معاصرة، مرجع سابق، ٥٠٨-٥١٠.

^٢ د. محمد، عمرو هشام، الإصلاح الضريبي في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق، مجلة العلوم الإنسانية، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد ٢٩، ٢٠٠٦، ص ١٠٦.

- يجب أن يأخذ الإصلاح الضريبي في الحسبان الظروف الداخلية للاقتصاد للبلد المعني بالإصلاح وكذلك متغيرات العلاقات الخارجية حيث غالباً ما تجد البلدان النامية أنها مقيدة بأوضاعها المؤسسية فضلاً عن خصوصية الهيكل الضريبي في البلدان المصدرة لرأس المال.

- مصداقية النظام الضريبي هي أساس النجاح لأي إصلاح ضريبي، فاستقرار السياسة الضريبية يشجع قطاعات الأعمال على تبني منظور طويل الأجل في قراراتها المالية والاستثمارية والاهتمام المتزايد بإعداد وتحليل الإصلاحات والتشاور المسبق للإعداد، مع إتاحة فترة معقولة قبل التنفيذ، هذا فضلاً عن مراعاة الأحكام الخاصة بالحقوق المكتسبة، والاتساق التاريخي للإصلاح الضريبي فكل هذه العوامل ترسخ الثقة في مصداقية النظام الضريبي.

- ضرورة بذل جهد متزامن لإصلاح الهيكل الضريبي والإدارة الضريبية معاً، فمن خلال إدارتها بأسلوب إدارة المؤسسات الاقتصادية المملوكة للحكومة والعمل على اجتذاب كوادرات إدارية أكثر كفاءة حتى يتسنى للحكومة أن تجني ثمار الإصلاح كاملة في سياق الإصلاح الاقتصادي.

في ضوء ما سبق يمكن الاستفادة من الخبرات السابقة في الإصلاح الضريبي في سورية، بما يتلاءم مع ظروف المجتمع السوري، حيث يتطلب نجاح سياسة ضريبية معينة توافر الشروط اللازمة في خصوص الحالة السورية، بجانب ما سبق، يتعين التأكيد على دور السياسة الضريبية بوجه عام في تحقيق العدالة والكفاءة بجانب وفرة الحصيلة، وأن يكون القيام بهذه الأدوار هو هدف أي إصلاح ضريبي مع الأخذ في الاعتبار مرحلة نمو توجهات وسياسة ضريبية تلاءمها.

الفصل الثاني

محاور إصلاح الإدارة الضريبية

تمهيد:

يمكن الأخذ بعدد من الإصلاحات التي تساعد على تحسين هيكل الإدارة الضريبية وتفعيله في مواجهة مخاطر الإذعان، كدمج الإدارات الضريبية في إدارة واحدة، ومشاركة القطاع الخاص للإدارة في القيام ببعض مهامها. إن إعادة هيكلة الإدارة الضريبية إحدى أهم سياسات الإصلاح، ونظراً لتعدد خطوات إعادة الهيكلة واختلافها من نظام ضريبي إلى آخر، سيقصر الحديث على أكثر الخطوات تأثيراً في إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية وهي استقلال الإدارة الضريبية، ودمج الإدارات الضريبية في إدارة ضريبية واحدة.

يعد رجال الجهاز الضريبي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تصريف كل شؤونها ومن ثم حجر الزاوية ومصب اهتمام عملية الإصلاح الضريبي فالاهتمام بالعنصر البشري من ناحية تدريبهم والعمل على رفع مهارتهم وتحفيزهم ومنحهم رواتب مجزية هو أساس عملية انتقاء رجال الجهاز الضريبي وبالتالي إصلاح جزء مهم في الإدارة الضريبية، لذلك فإنّ هناك بعض الخطوات التي يتعين على واضعي القرار أن يضعوها نصب أعينهم لكي تحظى الإدارة الضريبية بمستوى عالٍ بالكفاءة أسوة بنظيراته في الدول المتقدمة التي باتت فيها الإدارة الرسمية ومن ثم مكافحة أنشطة الاقتصاد غير المنظم ولا أدل على ذلك من قيام العديد من الدول المتقدمة بعمل مجموعات ضريبية دولية فيما بينها من أجل الارتقاء بمستوى العاملين على الضرائب ومن خلال عقد العديد من المؤتمرات من أجل الاستفادة من خبرات في مجال الضرائب بين رجال الإدارة بما يساعد على تحسين حالة الإدارة الضريبية في تلك الدول، كذلك سلكت بعض الدول المتقدمة مسلكاً في اختيار رجال الإدارة الضريبية يتم على أساسه هذه الاختيار، وهو أن يكون ثابتاً وراسخاً في ذهنه أنّ خدمة المكلف هي الهدف الأساسي الذي يجب أن يعمل من أجله.

ومن دواعي الإصلاح العمل على الحد من المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال إصدار الإدارة الضريبية للقرارات السابقة التي تحدد فيها المعاملة الضريبية لنشاط المكلف بناء على طلب منه قبل البدء بتنفيذه، ونظام العفو الضريبية الذي يتضمن الإعفاء من عقوبة التهرب للمكلف الذي يبادر إلى الإبلاغ عن

وضعه الضريبي قبل اكتشاف تهريبه وذلك خلال الفترة التي يحددها القانون للعفو الضريبي، وكذلك مكافحة الفساد الإداري بوجه العام والمالي والضريبي بوجه خاص، لأنّ الفساد كان وسيبقى عقبة في وجه كل إصلاح، ومعه لن تكتمل جهود الإصلاح ولن تشهد واقعاً ملموساً فهذا لا يتم إلا بتوفير البيئة الخالية قدر الإمكان من الفساد.

تعد سياسات الأجور والحوافز الممنوحة للموظفين من بين العوامل التي تدفع إلى فسادهم أو إفسادهم بحيث ينعكس ذلك كله سلباً على نتائج أعمال الإدارة الضريبية وتحديثها والعمل على تخصيصها أي إسناد بعض أعمالها إلى القطاع الخاص لكي تمارسه بكفاءة أكبر وفق أسلوبها البعيد عن البيروقراطية والروتين. على الرغم من أنّ فكرة خصخصة الإدارة الضريبية قد تبدو غريبة أو مستهجنة على أساس عدم قبول تنازل الدولة عن سلطتها الضريبية إلى القطاع الخاص بحسبان أنّ الضريبة أحد عناصر منعكسات سياسة الدولة. بيد أنّ فكرة خصخصة الإدارات الضريبية ليست جديدة إذا ما اعتبرنا أنّ نظام الالتزام هو أحد صورها القديمة التي استند بمقتضاه أمر تحصيل الضرائب إلى القطاع الخاص.

إنّ استخدام تكنولوجيا الإدارة الضريبية يعد أحد أهم مقومات الإصلاح فهي تعمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وتحسين فرض الضرائب وتحصيلها، ولقد دأبت العديد من دول العالم في إطار السعي باتجاه التفاعل الإيجابي مع تكنولوجيا المعلومات الرقمية الحديثة، إلى تطوير نماذج ضريبية افتراضية، فيما يعرف بالنماذج الضريبية الذكية التي من شأنها الارتقاء بمستوى كفاءة الإدارة الضريبية والوعي الضريبي لدى المكلف، وتعزيز ثقته وصلته بها، بما يدعم الالتزام الضريبي، ولقد أنشأت العديد من الإدارات الضريبية في مختلف دول العالم مواقع الكترونية لها على شبكة الانترنت، تمثل جسراً أو قناة تواصلية الكترونية، يتمكن من خلالها المكلف من الاتصال بالإدارة الضريبية على مدار الساعة، لأغراض الضريبة المستحقة عليهم.

في هذا الفصل نتناول كيفية تفعيل دور الإدارة الضريبية من خلال بعض الإصلاحات التي تهدف إلى

رفع جودة الإدارة الضريبية وتتمثل في:

- تحسين بيئة العمل لدى الإدارة الضريبية (المبحث الأول).
- أتمتة العمل الضريبي مع اتباع أسلوب التخصص (المبحث الثاني).

المبحث الأول

تحسين بيئة العمل في الإدارة الضريبية

من أجل تحسين بيئة العمل داخل الإدارة الضريبية لابد من إعادة هيكلة الإدارة الضريبية من خلال دمج الإدارات الضريبية واستقلالها والحد من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال القرارات المسبقة، وتطبيق برنامج العفو الضريبي ومكافحة الفساد. كما لابد من أجل تطوير بيئة العمل من الدقة في اختيار وتدريب مراقبي الدخل والعاملين في الإدارة الضريبية، واعتماد مجموعة من المعايير المهنية والعلمية.

المطلب الأول

إعادة هيكلة الإدارة الضريبية

إنَّ إعادة هيكلة الإدارة الضريبية إحدى أهم سياسات الإصلاح، ونظراً لتعدد خطوات إعادة الهيكلة واختلافها من نظام ضريبي إلى آخر، سيقصر الحديث على أكثر الخطوات تأثيراً في إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية وهي: استقلال الإدارة الضريبية، ودمج الإدارات الضريبية في إدارة ضريبية واحدة.

- مفهوم إعادة هيكلة الإدارة الضريبية:

تتعدد جوانب إعادة الهيكلة، والتي تعني تدخل من جانب الإدارة لإجراء تعديلات في الهياكل التنظيمية والوظيفية، وتطوير الموارد البشرية والمالية والفنية، بما يؤدي إلى تحسين الأداء كمّاً ونوعاً وضمان تحقيق أهداف المنظمة. وقد تنوعت التعريفات المختلفة لمفهوم إعادة الهيكلة ومن أهمها ما يأتي:

عرّف Tomasko Robert إعادة الهيكلة على أنها: "إعادة بناء المنظمة من جديد" وهو بذلك يشير إلى أنَّ عملية إعادة الهيكلة تتضمن تغيير كل شيء داخل المنظمة^١.

^١ مشار إليه في: برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، مرجع سابق، ص ٢٥٢ وما بعدها.

عرّفها البعض على أنها: "تلك العملية الهادفة إلى إجراء التصحيح اللازم للهيكل التنظيمية والفنية والمالية للمنظمة بما يساعدها على البقاء والاستمرار والنمو".^١

كما عرّفها McLennan على أنها: "إعادة تصميم شكل المنظمة وأنظمتها الداخلية"، وهو بذلك يشير إلى تغيير أنظمة العمل داخل المنظمة بما يؤدي إلى تغيير المظهر العام الخارجي للمنظمة.^٢

بناءً على التعريف العام لإعادة الهيكلة، يمكن تعريف إعادة هيكلة الإدارة الضريبية من وجهة نظري على أنها: عملية منهجية مخططة، يترتب عليها تغيير الهياكل الضريبية القائمة، ومعالجة ما بها من قصور، حتى تتواءم مع التطور الحديث، بما تشمله من هياكل تنظيمية واختصاصات وعلاقات ووظائف وإجراءات عمل، بما يؤدي إلى تحسين الأداء وزيادة الفاعلية وتطوير الإدارة الضريبية، مما يساعدها في تحقيق أهدافها المتمثلة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتقليل المنازعات الضريبية، ودعم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

الفرع الأول

دمج الإدارات الضريبية

في سياق الحديث عن توفير السبل لدافعي الضرائب حتى يقوموا بدفعها ببسر وسهولة، تأتي فكرة إدماج الإدارات الضريبية، حيث تفضل بعض الدول الاستفادة من اقتصاديات النطاق في استغلال الموارد المتاحة لكل من إدارات الضرائب والجمارك فيها لمصلحة النظام الضريبي ككل بدلاً من أن تعمل كل منها في مجالها منفصلة ومستقلة عن الأخرى، وخاصة فيما يتعلق بالمعلومات المتاحة لكل منها عن المكلف الواحد، وإمكان توظيفها في الوصول إلى تشخيص حقيقي عن حالة المكلف، والحد من التهرب، والاستفادة من التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصالات لتحقيق هذا الهدف. يمكن أن يتم الإدماج عن طريق تقسيم العمل الضريبي تقسيماً

^١ مرجع سبق ذكره. الصفحة نفسها.

^٢ مشار إليه: برس، محمد السيد محمد عطية، مرجع سابق، ص ٢٥٣.

وظيفياً، أي يعتمد على الوظائف الأساسية للإدارة الضريبية بغض النظر عن نوع الضريبة التي تقوم الإدارة على تحصيلها. وذلك ما للتقسيم النوعي من عيوب أهمها^١:

- أنه يؤدي إلى نقص الكفاءة الناتجة عن تكرار المهام في كل إدارة (خاصة مهام التسجيل والمحاسبة والفحص والمراجعة والتحصيل والتدريب) التي تتعلق بمكلف واحد، مما يؤدي إلى زيادة التكلفة الإدارية والمالية التي تتحملها الخزينة العامة.

- ضعف التنسيق بين الإدارات الضريبية المختلفة، وعدم الاستفادة مما لديها من معلومات وخبرات للوصول إلى معاملة ضريبية صحيحة.

- إرهاب المكلف بالتعامل مع أكثر من إدارة في موضوع واحد، لا لشيء إلا لأنه يخضع لأكثر من ضريبة، تختص بكل منها إدارة مستقلة عن الأخرى.

بالتالي يمكن أن تقوم الإدارة الواحدة بتحصيل ضرائب مباشرة (كالدخل ورأس المال) وضرائب غير مباشرة (كالمبيعات والجمارك)، من خلال وحداتها الفرعية التي تقسم إلى حصر وربط وفحص وتحصيل وخدمة مكلفين، بدلاً من التقسيم التقليدي للإدارة الضريبية إلى إدارة لضريبة الدخل، وأخرى للضريبة العقارية، وثالثة للضريبة على المبيعات، ورابعة للضريبة الجمركية. لكن الخلاف بين هذه الدول في مدى الاندماج بين الإدارات الضريبية، فبعضها يفضل اندماجاً شاملاً يجمع الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إدارة واحدة، وأخرى تفضل اندماجاً جزئياً، بمعنى إدماج الضرائب المباشرة في إدارة واحدة، وإدماج الضرائب غير المباشرة في إدارة واحدة.

ذهبت بعض الدول في السنوات الأخيرة إلى إدماج إدارتي الضرائب والجمارك، كما هو الحال في كندا والدانمارك تحت رئاسة واحدة، بينما أدمجتا في إدارة واحدة برئيسين في كولومبيا، بينما أبقّت بعض الدول الإدارتين منفصلتين ولكن تعملان تحت إشراف رئيس واحد، كما هو الحال في جامايكا^٢.

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص١٣٨.

^٢ المرجع السابق ذكره. الصفحة نفسها.

أولاً- المواقف المؤيدة والمعارضة للدمج:

١ - المواقف المؤيدة للدمج:

اختلفت اتجاهات الدول التي أخذت بالاندماج الجزئي بشأن الإدارة التي يتعين أن تندمج فيها الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة؛ فعلى حين فضلت بعض الدول كالمملكة المتحدة وكندا، أن تندمج في الإدارة الجمركية بحسبان أن الواردات تخضع للضريبة على القيمة المضافة على أساس القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة الجمركية، فضلاً عن استخدام البيانات المسجلة على أجهزة الحاسبة الآلي للجمارك في حصر تعاملات المورد لأغراض ضريبة المبيعات أو القيمة المضافة، كما يمكن أن تكتشف السلع المستوردة التي لم يدفع عنها ضريبة جمركية عند بيعها أو استخدامها في السلع المباعة الخاضعة للضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة^١.

بينما فضلت أغلب الدول أن تندمج الضريبة على المبيعات أو على القيمة المضافة في إدارة ضرائب الدخل، مثل استراليا ونيوزيلاندا وكينيا وهولندا وتتنزانيا وأوغندا، وفي الولايات المتحدة تختص الإدارة الضريبية بتحصيل الضرائب المباشرة وضرائب الإنتاج والمساهمات الاجتماعية، وذلك كله للاستفادة من المعلومات المتوفرة في ضبط وتنسيق ربط الضريبتين، حيث يمكن الاستفادة من دفاتر البائع وفواتيره في تقدير تكاليف وإيرادات ضرائب الدخل، ومعاملاته مع مكلفين آخرين، كذلك الحال يمكن الاستفادة من بيانات ضرائب الدخل في تقدير رقم أعمال هذا البائع ومن يتعامل معهم من المكلفين الآخرين بالضريبة على المبيعات أو على القيمة المضافة، وكانت فرنسا من أوائل الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة في الخمسينيات وأدمجت اختصاصها إلى إدارة ضريبة الدخل^٢.

من ناحية أخرى، ربطت بعض الدول، مثل روسيا والمجر، إدارة الضرائب بإدارة التأمينات والمعاشات، وذلك لتفعيل تحصيل الضريبة على الدخل المكتسب والدخل المستقل، بحسبان أن لكل من رب العمل والعامل

^١ المرجع السابق ذكره. ص ١٣٩ وما بعدها.

^٢ المرجع السابق ذكره، ص ١٤٠.

سجلاً بإدارة التأمينات والمعاشات، وأنه يتم تحصيل قسط التأمين على أساس الأجر الذي يدفعه رب العمل إلى العامل، وهو عنصر مشترك مع الإدارة الضريبية التي تعد هذا القسط إيراداً للعامل يخضع للضريبة على الأجور، وتكلفة بالنسبة لرب العمل تخصم من مطرح الضريبة على أرباحه^١.

تم تطبيق عملية دمج الإدارات الضريبية في مصر حيث صدر قرار السيد رئيس جمهورية مصر العربية رقم لسنة ٢٠٠٦^٢ بدمج مصلحة الضرائب العامة على الدخل ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات معاً في مصلحة واحدة تحمل مسمى مصلحة الضرائب المصرية وذلك ضمن استراتيجية شاملة لتحسين الإدارة الضريبية في مصر باعتبارها دعامة رئيسة لبرنامج الإصلاح ويمكن من خلالها تحقيق الكفاءة والفاعلية للنظام الضريبي وهذه الفاعلية تتحقق من خلال تقديم خدمات جيدة مميزة للمكلفين وإجراءات ضريبية مبسطة ومتسقة وأكثر فاعلية. وإنشاء مصلحة ضرائب واحدة بمسمى جديد ليس بكافٍ وحده ما لم يقترن الأمر بتوحيد الإجراءات الإدارية ومنع تنازع الاختصاصات وتشابكها مع إعادة الهيكلة وتغيير السلوك المهني الذي اكتسبه العاملون في ظل إدارتين منافستين ليستمر في تعاون يحقق أغراض مصلحة واحدة^٣.

لا يعني هذا الدمج دمج القوانين العامة بها في قانون واحد بل تظل كل ضريبة تعمل وفق قانونها الخاص بها، وإنما يعني دمج الإدارة الضريبية (دخل ومبيعات) في جهاز ضريبي واحد يمارس مهامه من خلال وظائف عمل واحدة واستفادة كل منها من المعلومات المتوفرة لدى الطرف الآخر مما يوفر الوقت والجهد والإجراءات المعقدة. وتهدف عملية الدمج إلى إيجاد إدارة ضريبية وفق معايير الجودة الشاملة وذلك من خلال

^١ المرجع السابق ذكره، ص ١٤١.

^٢ تنص المادة الأولى من قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٥٤/ ٢٠٠٦ أنه: "تدمج مصلحتا الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة تسمى مصلحة الضرائب المصرية وتُستبدل عبارة مصلحة الضرائب المصرية بعبارتي مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات أينما وردتا في القوانين والقرارات واللوائح". منشور على موقع مصلحة الضرائب المصرية: <https://eta.gov.eg>، تاريخ الاطلاع ٢٠٢٢/١/٥، الساعة ٥ مساءً.

^٣ السالوس، طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٧٦.

التطبيق العادل للقوانين الضريبية وتحقيق الالتزام الطوعي لمجتمع الضريبة وتطوير الإدارة الضريبية والارتقاء بالأداء وفقاً لمعايير الجودة الشاملة.

٢ - المواقف المعارضة للدمج:

هناك دول لا تحبذ هذا الاندماج وتترك لكل إدارة اختصاصها بنوع معين من الضريبة، على أساس أن كلاً منها يتطلب فناً وإجراءات تختلف في جوهرها عن الأخرى سواء فيما يتعلق بفحصها أو ربطها وتحصيلها، كما أن هناك العديد من الصعوبات التي تكتنف عملية إدماج الإدارات الضريبية، من أهمها اختلاف الثقافة، والمهارات التي تحكم عمل وممارسات موظفي إدارة الضرائب وإدارة الجمارك، نظراً لاختلاف جوهر وظيفة كل منهما، فعلى حين تهتم إدارة الضريبة بتحصيل الضريبة على الدخل المحقق، فإن الإدارة الجمركية تسعى جاهدة إلى الحد من تهريب السلع، ومنع تقييد التجارة، وإن الاندماج يمكن أن يفقد الإدارتان المهارات الفنية التخصصية المطلوبة لكل نوع منها. لقد واجهت تجربة إدماج إدارة القيمة المضافة بالإدارة الجمركية فشلاً في باكستان، حيث واجهت معارضة من موظفي الإدارة الجمركية الذين نقلوا إليها، وتدريبوا على أعمالها، مما رءوا إعادتهم تالية إلى وظائفهم السابقة بالإدارة الجمركية بعد قليل من الشهور^١.

ثانياً - مزايا الدمج:

- ١ - رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وتحسين الالتزام الطوعي لجمهور المكلفين، وتخفيض تكلفة العمل الضريبي، وتحسين مناخ الاستثمار، وتقديم خدمات مميزة للمكلفين^٢.
- ٢ - تحقيق ميزة لإدارة الضرائب فيما يتعلق بالمعلومات المتاحة لدى كل منها عن المكلف الواحد، مع إمكان توظيفها في الوصول إلى تشخيص حقيقي عن حالة المكلف، والحد من التهرب والاستفادة من التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصالات لتحقيق هذا الغرض^١.

^١ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ١٤١.

^٢ مسلم، أسامة إبراهيم عيد، دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، بحث منشور على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية المصرية: <https://www.mof.gov.eg>، ٢٠٠٧، ص ١٠ وما بعدها.

٣- يعد الدمج وسيلة أفضل لتقديم الخدمة للمكلفين وزيادة الحصيلة، ويؤدي إلى تحسين الأداء الاقتصادي، نتيجة تطور الإدارة الضريبية، وزيادة الإيرادات، ووسيلة أفضل لإظهار الابتكارات والمقترحات الفردية البناء داخل الإدارة الضريبية، واستخدام المناهج المختلفة للتعامل مع المكلفين طبقاً لاختلاف حجم أعمالهم^٢، ويسهل الدمج عملية المحاسبة الضريبية، ويقلل من نفقات التحصيل، الأمر الذي ينعكس في النهاية على زيادة الإيرادات العامة في الدولة^٣.

٤- يتيح الدمج للمكلف فرصة التعامل مع إدارة ضريبية واحدة، لما تيسره وسائل الاتصال الحديثة من معرفة المعلومات عن المكلف، وتيسر عليه التعامل مع إدارة ضريبية واحدة مما يقلل التكاليف على المكلف، ويؤدي إلى التناسق بين القوانين الضريبية المختلفة داخل المديرية، وتقديم الخدمة للمكلف على أنه عميل، بتقديم كل الفرص ليصبح ملتزم طوعية من خلال استغلال مناسب للطاقة البشرية والوظيفية^٤.

أُعيد فكرة دمج الإدارات الضريبية في إدارة واحدة من خلال التقسيم الوظيفي لها، وذلك لما للدمج من فوائد بالنسبة للمكلف بتخفيض تكاليف الالتزام واختصار مراجعة أكثر من إدارة والخضوع لأكثر من معاملة ضريبية ولأكثر من فحص وتدقيق، وفوائد بالنسبة للإدارة الضريبية في اختصار الوقت والجهد والمال من أجل تحصيل الضرائب.

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٤١.

^٢ ناشد، نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية -دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨. ص ٥٤.

^٣ المرجع السابق، ص ٣٩.

^٤ المرجع السابق، ص ٣٥ وما بعدها.

الفرع الثاني

استقلال الإدارة الضريبية

أولاً - دواعي استقلال الإدارة الضريبية:

يجب أن تتمتع الإدارة الضريبية بقدر من الاستقلال يمنحها درجة من المرونة في عملها، يجعلها قادرة على إجراء التغييرات التنظيمية والإجرائية المناسبة في الوقت الملائم، للاستجابة إلى ما تحتاجه الدولة من زيادة في الإيرادات الضريبية، من خلال إعطائها السلطة في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالتنظيم والموظفين ومعدلات الرواتب والأجور والتشغيل، وشراء أو تأجير أماكن العمل، دون الرجوع إلى وزارة المالية.

يحمي هذا الاستقلال الإدارة الضريبية من خطر تدخل الساسة في أعمالها لصالح فئات معينة، أو للإضرار بفئات أخرى لأغراض حزبية، حيث تعاني العديد من إدارات الضرائب في إفريقيا من الضغط عليها من قبل بعض أصحاب النفوذ للحصول على معلومات تضر بمنافسيهم، أو لمعاملتهم ضريبياً على نحو يحقق منافع خاصة لهم، مما يفقد المكلفين الثقة في نزاهة الإدارة الضريبية، وحيادها، ويقلل من حماسهم في التوجه نحو الإذعان الطوعي¹.

مع ذلك، ينتقد عدد من الكتاب التوجه إلى استقلال الإدارة الضريبية بدعوى أن لهذا الاستقلال آثار خارجية سلبية، حيث يؤدي إلى تدمير الجهات الحكومية الأخرى، وحسدها للإدارة الضريبية، وما قد يترتب عليه من حصول الموظفين بالإدارة الضريبية من مزايا ومكافآت تفوق أقرانهم في الجهات الأخرى، من ضغط على الحكومة لمساواتهم بالإدارة الضريبية، أو تسرب الكفاءات منهم إلى خارجها، كما قد يؤدي استقلال الإدارة

¹ Robert Jr. Taliercio: Designing performance: the semi- autonomous revenue authority model in Africa and Latin-America, The World Bank, Washington D.C 2002. Pp25.

الضريبية إلى ضعف الرقابة المركزية على أعمالها، فتزيد معدلات الفساد، نظراً لانفراد القيادات الرئاسية باتخاذ القرار دون الرجوع إلى وزارة المالية^١.

تعد إسبانيا الدولة الرائدة في إنشاء إدارة ضريبية مستقلة، كما قامت البيرو والأرجنتين بخطوات مهمة تجاه هذا الهدف، ثم توالى الدول التي أخذت تمنح الإدارات الضريبية بها قدرًا من الاستقلال الذي يحررها من القيود القانونية العامة فيما يتعلق بشراء مستلزماتها، أو بيع خدماتها، وأحياناً إعطائها الحق في الحصول على إيرادات خاصة، وفق قواعد قانونية خاصة بها، ومن هذه الدول تنزانيا وبعض دول أمريكا اللاتينية^٢.

لا تتمتع مصلحة الضرائب المصرية بأي استقلال إداري، يمكنها من القيام بوظائفها دون الرجوع إلى الإدارات الحكومية الأخرى، وخاصة الإدارات التابعة لوزارة المالية، فعلى الرغم من أن تعيين موظفيها يكون بمسابقة عامة وليس تعيين، إلا أن قرار التعيين لا يتم إلا بموافقة وزير المالية، وتسري على الترقية القواعد العامة التي تسري على كافة موظفي الدولة، وليس لرئيس مصلحة الضرائب سوى سلطة محدودة في الاختيار أو المفاضلة، كما أن الحصول على الموارد المادية الأخرى من مقار وأدوات عمل تتم بنفس قواعد شراء المستلزمات الحكومية لباقي جهات الدولة الأخرى.

تزداد حدة عدم الاستقلالية في أعمال مصالح الضرائب المصرية في عدم إعطائها الآلية التي تمكنها من رفع الدعاوى على المكلفين المخالفين للقانون، والدفاع عن وجهة نظرها في القضايا التي ترفع عليها أمام القضاء، حيث تلزم بأن توكل هذه المهمة إلى هيئة قضايا الدولة التي تختص بمباشرة كافة الدعاوى المرفوعة من الجهات الحكومية المختلفة أو ضدها، وذلك على الرغم مما تتمتع به الدعاوى الضريبية من ذاتية فنية تحتاج إلى تأهيل ضريبي خاص يفقده موظفو هيئة قضايا الدولة^٣.

ثانياً - درجة الاستقلال المطلوبة:

^١ World Bank Policy Research Working paper, No. 3423, 2004, pp9-11.

^٢ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ١٣٣.

^٣ المرجع السابق ذكره، ص ١٣٤.

كل هذه المشكلات التي تعوق إصلاح الإدارة الضريبية شكلت محركاً دفع العديد من حكومات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء لإعادة هيكلة إدارتها الضريبية بحيث تستقل عن القواعد الإدارية والمالية التي تحكم الوظيفة العامة التي أسبغت على أدائها شكلاً من عدم الكفاءة والفاعلية وباتت عائقاً لجهود التطوير والإصلاح. وقد كان استقلال البنوك المركزية خير دليل على نجاح فكرة الاستقلال، حيث ينظر للبنوك المركزية كمثال لكيان حكومي مستقل يمكن تطبيقه على الإدارات الضريبية، وعلى الرغم من أنّ البنوك المركزية تتبع القطاع العام، إلا أنها قادرة على الحصول على الموارد المالية والبشرية التي تحتاجها لتنفيذ مهامها، ويرى البعض أنّ استقلال البنوك المركزية عن الحكومة أدى إلى تميزها بالكفاءة والفاعلية وأصبحت أفضل الكيانات الحكومية في نظر الجمهور والعاملين بها، حيث ينظر إليها الجمهور على أنها تتمتع بالاستقلال بعيداً عن المحسوبية والتدخل في أعمالها، يفضلها موظفوها لارتفاع رواتبهم بها، وتمتعهم بنظم تدريبية متطورة، فضلاً عن تحسين بيئة العمل من مقرات وأدوات عمل وخلافه^١.

إلا أنّ ذلك لا يعني أن تصل درجة استقلالية الإدارة الضريبية إلى درجة استقلال البنوك المركزية وإنما المقصود أن تتمتع الإدارة الضريبية بقدر من الاستقلال في تعيين موظفيها والاستغناء عنهم، ووضع أنظمة الحوافز والمكافآت وتحررها من التدخل السياسي في أعمالها اليومية مع خضوعها للرقابة على أداء أعمالها ونزاهة موظفيها، وهو ما أكدّه البنك الدولي في تعليق على استقلال الإدارة الضريبية بأنه لا يقصد بذلك أن تكون الإدارة مستقلة عن الرقابة الحكومية على عملها، ولا تكون مستقلة تماماً مثل بعض القطاعات الأخرى كالبنك المركزي، إنما الاستقلال المرغوب فيه هو الذي يحقق الدرجة المرتفعة من الاستقلال المالي والإداري عن الحكومة لضمان سير العمل بها، وعزلها عن تدخل بعض الساسة في أعمالها. وأطلق البعض على هذه الحالة مصطلح شبه الاستقلالية^٢. وقد جاء في تقرير أعدته منظمة التعاون والتنمية عام ٢٠٠١ عن إصلاح الإدارة

^١ Glenn P. Jenkins (Autonomy and Relationship of the Tax Administration with the Rest of the Public Sector), Modern Trends in Taxation and the Tax Administering, Santiago, Chile, Available at: www.ciat.org, pp3.

^٢ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ١٤١.

الضريبية أنه لكي يتسم عمل الإدارة الضريبية بالكفاءة والفاعلية يجب أن تحرر من التدخل السياسي في أعمالها، وأكدت أن يكون الاستقلال واقعياً وليس شكلياً. ومن أمثلة البلدان التي اتخذت هذه الخطوة: بوليفيا- الأرجنتين- بيرو- كولومبيا- فنزويلا- المكسيك^١.

تعددت صور ودرجات استقلال الإدارات الضريبية عن الحكومات في دول عديدة، فمن جهة أسست عدة دول مثل روسيا ، أرمينيا، كازاخستان، وزارة مسؤولية بشكل كامل عن الإدارة الضريبية ويتمتع وزيرها بنفس استقلال ومزايا باقي الوزارات، وعلى جانب آخر كانت الإدارة الضريبية في دول أخرى تحت إشراف وزير المالية، ونتيجة ذلك انخفض مستوى استقلالها مثل المجر، بلغاريا، جمايكا) وبين ذلك، وذلك أنشأت دول أخرى إدارات ضريبية اعتبرت هيئة إيرادات مستقلة تتمتع باستقلال إلى حد كبير، ولكن بصورة دون أن ترقى سلطة رئيسها إلى وزير، فيكون لرئيسها الحق في تعيين موظفيها بعقود فردية، ولها تصريف أمورها الإدارية مستقلة، دون أن تتحل تماماً من ضرورة الرجوع إلى وزير المالية . إلا أنها مسؤولة عن تقديم تقارير تتعلق بأداء الإدارة الضريبية إما للحكومة مثل البيرو، وإما لوزارة المالية مثل الإدارة الضريبية في كولومبيا. كما يعين رئيس الولايات المتحدة رئيس الإدارة الضريبية في أمريكا، ويصادق على هذا التعيين مجلس الشيوخ، بناء على ما يتمتع به من ثقة في قدراته الفنية أكثر من ميوله السياسية^٢.

والإدارة الضريبية في سورية هيئة عامة تتمتع بالاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية، يُعين المدير العام للهيئة بمرسوم رئاسي، يقوم المدير العام بتمثيل الهيئة أمام القضاء ويحدد أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين.

ثالثاً- موقف الفقه الضريبي من استقلال الإدارة الضريبية:

^١ Margaret Mckerchar and Chris Evans, Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities, 2009, pp138.

^٢ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ١٣٥.

١- ذهب رأي في الفقه إلى استقلال الإدارة الضريبية كلياً عن وزارة المالية وذلك من خلال التوصية بضرورة تخصيص وزارة جديدة تعنى فقط بشؤون الضرائب^١.

٢- ذهب رأي آخر إلى القول بأنه يجب منح سلطات واسعة للإدارة الضريبية حتى يتسنى لها التعامل مع المكلفين دون ممارسة أية ضغوط، واستقلالها مالياً وإدارياً للتمتع بالحرية في استخدام مواردها الذاتية وتعيين موظفيها، وأن يكون هناك نظام فعال للرقابة الداخلية والمساءلة في أعمالها يحميها من خطر الضغط عليها من المكلفين^٢.

٣- ذهب رأي ثالث في الفقه إلى أن يتعين منح الإدارة الضريبية قدرًا من الاستقلال عن وزارة المالية وذلك بتحويلها من وحدة إدارية إلى هيئة عامة يخول لمجلس إدارتها المرونة في التعيين والاختيار وترقية العاملين فيها وعقابهم بما يضمن اختيار أفضل العناصر البشرية وحفزها لتقديم الخدمة الجيدة للمكلفين وبما يكفل حسن استخدام الموارد لدعم الالتزام بالقانون كما يتيح لها الدفاع أمام القضاء في الدعاوى التي تُرفع منها أو عليها نظراً لما لهذه القضايا من طابع فني متخصص^٣.

لابد من الإشارة بأن بعض الدول لا يوجد فيها وزارة مالية بل وزارة خزينة (والتي هي عبارة عن وزارة المالية ووزارة الاقتصاد معاً).

الفرع الثالث

الحد من المنازعات الضريبية

إنّ الهدف الأساسي من إصلاح الإدارة الضريبية هو الحد قدر الإمكان من المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ولتحقيق هذا الهدف هناك عدة وسائل منها: القرارات المسبقة والعفو الضريبي ومكافحة الفساد.

^١ لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧، ص ١٠٥٢.

^٢ ناشد، نشأت إدوارد، مرجع سابق، ص ٣٤.

^٣ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٦٠ وما بعدها.

أولاً- القرارات المسبقة:

يقصد بالقرارات المسبقة، القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية لتحديد المعاملة الضريبية واجبة التطبيق على نشاط معين أو صفقة معينة تتم في المستقبل، بناء على طلب المكلف، ويكون هذا القرار ملزماً للإدارة الضريبية والمكلف ولا يجوز تغييره أو العدول عنه طالما لم يحدث تغيير جوهري في موضوع القرار أو في القانون المتعلق به ويصلح الأخذ بهذا النظام في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

١ - خصائص القرارات المسبقة^١:

- أ- قرارات فردية: تصدر لكل مكلف على حدة ويجوز استثناء صدور القرار المسبق لعدد من المكلفين بناء على طلب جماعي ولا يستفيد منها أو يلتزم بها إلا من كانوا طرفاً فيها.
- ب- تعالج القرارات موضوعاً محدداً أو صفقة محددة ولا تتعلق بإبداء الرأي في وسائل نظرية أو حالات افتراضية أو بتفسير نصوص قانونية ليست لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها.
- ج- تتعلق بصفقات تتم في المستقبل دون تلك التي تكون قد تمت بالفعل.
- د- أنها ملزمة للإدارة الضريبية لا يجوز لها أن تخالفها أو تخرج عنها طالما لم يحدث تغيير جوهري يتطلب التحلل من الالتزام.

٢ - موقف الفقه من القرارات المسبقة^٢:

- أ- المؤيدون لفكرة القرارات المسبقة: تحقق هذه القرارات عدة مزايا منها:
- (١) تساعد المكلف على اتخاذ القرار الصحيح بشأن العملية التي يقوم بها في المستقبل وما إذا كان الأفضل أن يستمر بها أو يتوقف عنها.

^١ للتوسع: انظر: صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ط٢، ٢٠٠٦. ص ١٧٢.

^٢ المرجع السابق، ص ١٧٠ و ١٧٦.

(٢) تحقق مبدأ الشفافية حيث تجعل تطبيق القانون واضحاً وبقيناً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات.

(٣) تساعد المكلف على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة مما يحد من المنازعات الضريبية.

ب- المعارضون لفكرة القرارات المسبقة: إلا أن بعض الباحثين يعترض عليها لعدة أسباب:

(١) كشف الثغرات القانونية التي يمكن أن يستفيد منها المكلف.

(٢) فتح مجال الفساد من خلال إنشاء علاقات غير مشروعة بين المكلف والمعنيين بإصدار القرارات المسبقة

لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة.

إلا أن هذه الاعتراضات مردود عليها بأنها ليست عيوباً خاصة بالقرارات المسبقة وحدها، وإنما تخص

النظام الضريبي بصفة عامة، أما عن القول بتكرار الإجراءات فغير واقعي حيث يمكن الاسترشاد بالقرارات

السابقة عند إصدار قرارات جديدة لتفادي التكرار.

٣- الفرق بين القرارات المسبقة وما يشته به:

يختلف هذا الأسلوب عن الآراء التي تصدرها الإدارة الضريبية رداً على استفسارات المكلفين أو الوحدات

التابعة لها عن كيفية تطبيق القانون الضريبي في حالة معينة، سواء كانت هذه الحالة واقعية، أي تخضع للفحص

الضريبي فعلاً، أو غير واقعية، أي لا زالت تحت الدراسة، حيث أن ما يصدر عن الإدارة الضريبية من آراء في

هذه الحالات، يعد تفسيراً للقانون لا يلزم إلا موظفي الإدارة أنفسهم، ويجوز للإدارة أن تعدل عنه في المستقبل، ولا

يلتزم المكلف بهذه الآراء إلا باختياره، وعندما يراها تحقق له مصلحة^١.

كما يختلف هذا الأسلوب عن القواعد التي تضعها الإدارة الضريبية لبيان أسس محاسبة نشاط معين، أو

فئة محددة من المكلفين، بناء على دراسات قامت الإدارة بها وحدها، أو وفقاً لاتفاق تم مع ممثلي هذه الفئات أو

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ط٢، ٢٠٠٦، ص ١٧٠.

أصحاب الأنشطة. إذ أنّ التعليمات التي تصدرها الإدارة في هذا الشأن إما أن تكون استرشادية، أو ملزمة فقط لموظفيها، ويجوز للمكلف ألا يوافق عليها^١.

٤ - تطبيق نظام القرارات المسبقة:

- تتبع العديد من الدول في الوقت الحاضر نظام القرارات المسبقة ومنها -الأرجنتين- فرنسا- ألمانيا- إيطاليا- كوريا- المكسيك- الولايات المتحدة- السويد^٢. يتقرر اختصاص الإدارة الضريبية بإصدار القرارات المسبقة إما عن طريق النص في القانون الضريبي صراحة بأن تصدر الإدارة الضريبية هذه القرارات وفق ضوابط معينة، أو أن تصدر هذه القرارات بناء على تصريح غير مباشر من المشرع، حين لا يمنع إصدار هذه القرارات^٣.

- أخذ قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنظام القرارات المسبقة، حيث سمح للمكلف أن يطلب من الإدارة الضريبية بيان موقعاً من كيفية تطبيق قانون الضريبة على معاملة يرغب في إتمامها وذلك بعد أن يقدم الوثائق الدالة على هذه المعاملة. وتلتزم المصلحة بأن تصدر قرارها بشأن هذه المعاملة خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب على أن يكون القرار ملزماً للمصلحة مالم يظهر بعد إصدارها هذا القرار عناصر للمعاملة لم تعرض على المصلحة أثناء البحث في هذه المعاملة. أو بعبارة أخرى ما كان للمصلحة أن تصدر قرارها لو كانت تعلم بهذه العناصر عند إصداره كما سمح قانون الضريبة العامة على المبيعات بتطبيق نظام القرارات المسبقة.

^١ المرجع السابق، ص ١٧١.

^٢ Income Tax Department of India: Concept of Advance Rulings- A global Perspectives, Available at: www.incometaxindia.gov.in/publications

^٣ صديق، رمضان، المرجع السابق، ص ١٦٩ وما بعدها.

- ضيقت بعض التشريعات نطاق إصدار القرارات المسبقة فلم تجز إصدارها بالنسبة للمعاملات أو الصفقات التي تتعلق بالسنة الضريبية الحالية، ومن هذه الدول المجر. كما تحدد بعض الدول، ومنها الولايات المتحدة وجنوب إفريقيا، الحالات التي لا يطبق بشأنها نظام القرارات المسبقة، ومن هذه الحالات^١:

أ- التعاملات أو الصفقات التي سبق أن نازع فيها المكلف الإدارة الضريبية أمام لجان الطعن أو القضاء ولم يحسم النزاع بشأنها.

ب- الممتلكات التي تختلف قيمتها في السوق الحر.

ج- المعاملات أو الصفقات ذات الطابع الدولي، التي يكون أحد أطرافها أجنبياً، وتستلزم اطلاعاً أو تفسيراً لقانون أجنبي.

د- الخلاف حول طبيعة العقود التي يبرمها المكلف مع مستخدميه، وما إذا كان العقد يعتبر من وجهة نظر الإدارة الضريبية عقد عمل تابع، أو عقد عمل مستقل، أو عقد وساطة أو وكالة لأغراض الضريبة.

هـ- الأمور التافهة أو الغامضة أو المضطربة.

و- المسائل النظرية أو محل جدل، والتي تهم الأكاديميين أو الباحثين دون أن يكون لها أثر تطبيقي على حالة المكلف طالب القرار المسبق.

ز- المعاملات التي تختار المكلف بين بدائل، ويحتاج القرار المسبق لاختيار بديل من بينها.

ثانياً- العفو الضريبي:

١- **التعريف بالعفو الضريبي:** يعرف العفو الضريبي أنه تجنب للعقوبات بدون دفع الضريبة، نظير الالتزام بالقانون في المستقبل للمكلف الذي يبادر إلى الإبلاغ عن وضعه الضريبي قبل اكتشاف تهريبه، وذلك خلال الفترة التي يحددها القانون للعفو الضريبي^١.

^١ المرجع السابق، ص ١٧٢ وما بعدها.

الأصل أن تكون برامج العفو مؤقتة ذات مدة محدودة ولكن توجد برامج دائمة للعفو في بعض الدول الأوروبية مثل الدانمارك وألمانيا والنرويج والسويد تتيح بصورة دائمة للمكلفين الذين لا يخضعون للتحري أو لإجراءات المراجعة أو التحقيق أو المحاكمة أن يقوموا طواعية في أي وقت بدفع التزاماتهم الضريبية مضافاً إليها غرامات مخففة.

يختلف نوع العفو الضريبي تبعاً لنوع الضريبة أو الضرائب التي يسري عليها هذا النظام، حيث تجعله بعض النظم شاملاً لكل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة (ضريبة دخل أو ضريبة مبيعات)، أو تقتصره نظم أخرى على ضريبة الدخل وحدها (التي تفرض على الأفراد وعلى الشركات)، أو على نوع معين من ضرائب الدخل (الضريبة على الأفراد فقط أو على الشركات فقط)^٢.

في بعض الأحيان يمتد نطاق العفو الضريبي ليشمل رأس المال الذي قام المواطنون بتحويله إلى الخارج بصورة غير مشروعة، وذلك لتشجيعهم لإعادته إلى الوطن دون فرض الضريبة عليه، وقد طبقت ذلك الأرجنتين عام (١٩٨٧)، كما طبقت فرنسا نظاماً مماثلاً في عام (١٩٨٦)، يقوم على تخفيض معدل الضريبة على رأس المال الذي يعاد إلى الوطن، ثم الغت الضريبة على صافي الثروة. وفقاً للقانون الإيطالي رقم (٤٠٨) لسنة (١٩٩٠) فإنّ على المكلف أن يدفع مبلغاً تصاعدياً يتوقف على الضريبة التي دفعها فعلاً من قبل، بمعنى أنّ المكلف الذي أقرّ خطأً في عام (١٩٨٥) -مثلاً- بأنه يستحق عليه ضريبة قدرها مليون ليرة، يمكنه شراء العفو عن تهريبه مقابل أداء (٢٠%) فقط من الضريبة التي أقرّ بها (أي من المليون ليرة)^٣.

ينظر بعض الكتاب إلى العفو الضريبي على أنه ثمن التمييز، باعتبار أنّ الحكومة تسعى إلى زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق تهديد الأفراد والمنشآت بتوقيع العقوبات المالية والجناحية على غير الملتزمين، ومن ثم فإنّ الضريبة هي المقابل الذي يدفعه هؤلاء المكلفون لتجنب تلك العقوبات، وبذلك تكون الحكومة قد باعت

^١ العموري، محمد، العفو الضريبي، بحث منشور في الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، متاح على الرابط: <http://arab-ency.com.sy>، تم الاطلاع بتاريخ ١٣/١٢/٢٠٢١، الساعة ٨ مساءً.

^٢ المرجع السابق ذكره.

^٣ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٨٢.

الخدمة (الإفراج المالي) بسعر معين، وهذا السعر هو الذي يدفعه المكلف في العفو الضريبي للحصول على معاملة مميزة تجنبه توقيع العقوبات عن مخالفات وقعت منه في الماضي^١.

٢ - الفرق بين العفو الضريبي وما يشته به:

أ- الفرق بين العفو الضريبي والإعفاء من الضريبة: الإعفاء الضريبي هو إعفاء من جميع الضرائب أو بعضها، يقدم لفرد أو لمنظمة، وعادة ما يهدف إلى تخفيض عبء الضرائب المفروضة على شريحة معينة من شرائح المجتمع، بهدف تحقيق العدالة، أو لتشجيع نوع معين من النشاط الاقتصادي، عن طريق تخفيض عبء الضرائب على المنظمات أو الأفراد المشاركة في هذا النشاط. ومن الأمثلة عن الإعفاءات الضريبية: الحد الأدنى المعفى من الدخل في الضريبة على الأرباح، والإعفاءات التي تمنح مؤقتاً للشركات التي تمارس نشاطاً اقتصادياً معيناً، أو التي تمارس نشاطها في منطقة جغرافية معينة. وإذا كان الإعفاء يتفق مع العفو في أن كلاهما لا يكون إلا بنص قانوني، إلا أنه يختلف معه في الآتي^٢:

(١) يكون الإعفاء قبل مزاولة النشاط أو تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، أما العفو فيكون بتاريخ لاحق، أي إن الإعفاء يكون للمستقبل، والعفو عما مضى.

(٢) ويكون المكلف المقرر إعفاؤه معلوماً للإدارة الضريبية وقد لا يمنه الإعفاء عن تقديم البيان الضريبي عن الوعاء المعفى سواء أكان الإعفاء نهائياً أو مؤقتاً ولا يكون للإدارة الضريبية في ذمة المكلف مبالغ تنازلت له عنها، في حين يكون المكلف المستفيد من العفو الضريبي مجهولاً للإدارة الضريبية، وتكون الإدارة قد تنازلت له عن المبالغ المستحقة في ذمته.

(٣) يكون العفو عن الضرائب وما يترتب على التهرب منها من فوائد وغرامات وعقوبات، ولا يتفق ذلك مع طبيعة الإعفاء.

^١ المرجع السابق، ص ١٧٨.

^٢ العموري، محمد، العفو الضريبي، المرجع السابق ذكره.

(٤) تكمن الغاية الأساسية من منح الإعفاءات تحقيق أهداف وغايات اجتماعية واقتصادية وسياسية، أما الغاية الأساسية من العفو الضريبي فهي مالية وتتمثل في تشجيع فئات من المكلفين المتهربين على الالتزام المستقبلي بالضرائب المستحقة عن النشاطات التي يزاولونها، ويُقرر بهدف تشجيع المكلفين على الالتزام بدفع الضرائب وفق القواعد الفنية التي تُفرض بموجبها.

ب- الفرق بين العفو الضريبي والإسقاط الضريبي: كما يختلف العفو عن الإسقاط الضريبي، حيث قد يتم إسقاط الضريبة لبعض المكلفين الذين طرأت في حالتهم ظروف تمنعهم من أداء ما هو مستحق في ذمتهم نتيجة تحقق سبب من أسباب الإسقاط لمرور الزمن على تحقق الضريبة في ذمة المكلف. حيث جرى العمل في مختلف الأنظمة الضريبية أنّ إفلاس المكلف أو ثبوت إعساره أو تركه لعمله وتصفية ممتلكاته، تجعل من الاستمرار في مطالبة بالضريبة أمر غير ذي جدوى، لكون المستحقات الضريبية على المذكور تصبح بمنزلة ديون معدومة، كما أن بعض هذه الديون تجاوز مصاريف تحصيلها قيمة ما يمكن تحصيله^١.

ولما كان الاستمرار في إدراج هذه المبالغ في الحساب الختامي للدولة ببند المتأخرات الضريبية من شأنه تضخيم هذه المتأخرات من دون جدوى، وكان الإجراء الصحيح الواجب اتباعه -أنه متى ثبت للإدارة الضريبية على وجه اليقين عدم وجود مال للمدين بالضريبة يمكن اقتضاؤها منه- هو إسقاط هذه الضريبة، إلا أنّ الإسقاط لا يتم إلا بنص قانوني طبقاً للمبدأ الدستوري الذي يقرر أنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بقانون، حيث تنص المادة ٢٧/ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤/ لعام (٢٠٠٦) في سورية على سقوط حق الخزينة العامة في مطالبة المكلف بالضريبة بعد مرور خمس عشرة سنة من ميلاد الالتزام بها.

يتضح مما تقدم أنّ الإسقاط يتفق مع العفو في أنّ كلاّ منهما يؤدي عن تنازل الدولة عن حقها في لضراب المستحقة على المكلف، كما أنّ كلاّ منهما يتم بنص قانوني. ولكن الخلاف بينهما أنّ الضريبة المتنازل عنها بسبب الإسقاط معلومة ومحددة، وأنّ المكلف معلوماً سلفاً للإدارة الضريبية، بينما تكون الضريبة المعفى

^١ المرجع السابق ذكره.

أدائها غير معلومة ومكلفتها مجهول مالم يبادر هو إلى الإعلان عن نفسه. كما أنّ الإسقاط يمكن الرجوع فيه إذا أزيلت أسبابه، بينما لا يمكن الرجوع في العفو طالما توافرت في المكلف شروطه وضوابطه المقررة قانوناً^١.

٢- **خصائص برامج العفو الضريبي:** يثور جدل شديد بشأن الآثار التي ترتبها برامج العفو على الالتزام الضريبي بين مؤيد ومعارض^٢:

أ- **المؤيدون لبرامج العفو:** يستند المؤيدون لبرامج العفو إلى عدة حجج منها:

(١) أنه يؤدي لزيادة حصيلة الضرائب خاصة في الوقت التي تعاني فيه معظم ميزانيات الدول من عجز، وبالفعل فإنّ برامج العفو قد حققت زيادة مهمة في الإيرادات الضريبية لبعض الولايات الأمريكية أكثر من ٤٠٠ مليون دولار مثلما حدث في ولاية نيويورك على سبيل المثال وذلك أنّ منح الفرصة للمتهربين سوف تكسب الإدارة الضريبية دخلاً إضافياً ويصبح بمقدور المكلفين المتهربين تسوية أوضاعهم.

(٢) إنه يحسن الالتزام الضريبي في المستقبل لأنّ الناس لن تكون مرغمة على الاستمرار مستقبلاً في التهرب بهدف إخفاء تهربهم السابق.

(٣) أنه يسهل الانتقال إلى نظام جديد يتضمن إجراءات مراجعة أحكام أو عقوبات أقسى.

ب- **المعارضون لبرامج العفو:** أما أبرز الانتقادات التي توجه لهذه البرامج:

(١) أنّ حصيلة تطبيقها قليلة نسبياً فلم تزد على سبيل المثال في أي ولاية أمريكية عن ٢% من حصيلة الضريبة على الدخل ولوحظ على الأخص أنّ هذه الضريبة تأتي من الأفراد الذين تمّ تحديدهم من قبل الإدارة الضريبية كمتهربين.

^١ المرجع السابق ذكره.

^٢ للتوسع: انظر: محمد، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٨٦-١٨٨.

(٢) أنها تخل بالعدالة وبالمساواة بين المكلفين الشرفاء والمكلفين المتهربين لصالح الطائفة الأخيرة، فالمكلف الذي تأخر أو تهرب من دفع الضريبة لسنوات عدة حصل على إعفاء من العقاب، رغم استفادته من مبلغ الضريبة. في حين حرم المكلف الملتزم من استثمار مال الضريبة الذي اقتطعه طواعية في المواعيد المقررة، وذلك يظهر عدم عدالة نظام العفو الذي ساوى بين الملتزمين والمتهربين مما يعرض للخطر مبدأ الالتزام الضريبي، نتيجة خروج فئة من المكلفين الملتزمين من دائرة الالتزام.

(٣) أخطر الانتقادات تتعلق بأثر قوانين العفو الضريبي على المدى البعيد ذلك أن توقع المكلفين تكرار العفو سوف يقلل من التزاماتهم الضريبية آملين في الاستفادة من فرصة العفو المتوقعة ومن ثم فإن الأثر الإيجابي الحال لقانون العفو على الحصيلة سوف يقابله أثر سلبي على الحصيلة في المستقبل بسبب تدهور الالتزام الضريبي لدى المكلفين. كما أن تكرار تطبيق الدولة لنظام العفو على فترات دورية أو خلال سنوات متقاربة يعطي للمجتمع إشارة خاطئة بأن التهرب من الضريبة لن يلق عقاباً صارماً بل يتوقع العفو من العقاب، من خلال نظام يجيزه المشرع من فترة لأخرى، وغالباً الأسباب المالية هي التي تجبر الإدارة الضريبية على تقرير العفو الضريبي.

(٤) فتح باب الفساد بقيام صلات مشبوهة بين المتهربين وبعض موظفي الإدارة الضريبية حيث يتم تسريب معلومات إلى بعض المكلفين عن قرب تعرضهم للتحري أو المراجعة مما يدفعهم للمبادرة بدفع الضريبة طبقاً لبرامج العفو ومن ثم يتجنبون عقوبة التهرب الضريبي وتفتح قواعد التصالح الضريبي المجال لمساومات بين موظفي الإدارة الضريبية والمتهربين.

٤ - تطبيق العفو الضريبي:

انتشر تطبيق نظام العفو الضريبي ضمن برامج الإصلاح الضريبي في العديد من دول العالم خلال العشرين سنة الأخيرة منها الأرجنتين - بلجيكا - إيطاليا - هولندا - البرتغال - روسيا^١، ولم يلجأ المشرع السوري إلى

^١ صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ط٢، ٢٠٠٦، ص١٧٩.

هذا النظام رغم حركة الإصلاح الضريبي والمالي الأخيرة التي بدأت مع بداية القرن الحادي والعشرين، وتمثلت بالعديد من التشريعات التي تناولت بالتعديل مختلف القوانين الضريبية والمالية.

على خلاف المشرع السوري يتبين أنّ المشرع المصري طبق نظام العفو الضريبي بموجب القانون رقم ٩١/ لعام (٢٠٠٥) الخاص بإصدار قانون الضريبة على الدخل، والقانون رقم ١٩٦/ لعام (٢٠٠٨) الخاص بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية.

- حيث قررت المادة ٤/ من قانون الضرائب على الدخل رقم ٢٠٠٥/٩١ 'نظاماً للعفو الضريبي شاملاً ضريبي الدخل والمبيعات للمكلفين عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بالقانون ٩١/ لعام (٢٠٠٥)، وكذلك ما يتعلق بها من ضرائب إضافية وغرامات ومقابل تأخير ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم المكلف في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية. وذلك بشرطين:

أ- ألا يكون المكلف قد سبق تسجيله أو قدم بيانات ضريبية أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات. بمعنى ألا يكون المكلف معلوم لدى المصلحة وليس له ملف ضريبي، أما إذا كان المكلف معلوم لدى المصلحة وله نشاط غير معلوم فهذه الحالة تعد من حالات التهرب وليست حالة عفو ضريبي.

ب- أن يتقدم المكلف ببيانه الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمناً كامل البيانات ذات الصلة وأن يتقدم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بالقانون أي قبل ١٠/٦/٢٠٠٦.

^١ المادة ٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، متاح على الرابط: <https://manshurat.org>، تاريخ الاطلاع ١٢/١٢/٢٠٢١، الساعة ١٠ مساءً.

- اشترط القانون للاستفادة من الإعفاء أن ينتظم المكلف في تقديم إقراراته السنوية لمدة ثلاث سنوات تالية، فإذا لم ينتظم في أي سنة منها يسقط العفو الممنوح له وحوسب عن كافة السنوات التي تهرب من أداء الضرائب المستحقة عليها.

- وعلى الرغم من أن العفو قد تضمنته أحكام قانون الضريبة على الدخل إلا أنه قد مدّ نطاقه إلى ضريبة أخرى، هي الضريبة على المبيعات بدعوى أنه قد يمنع تقدم المكلفين للحصول على العفو في مجال الضريبة على الدخل الخوف من أن تستغل مصلحة الضرائب على المبيعات بيانات المكلف في مطالبته بضريبة المبيعات.

- نصت المادة /٤/ من القانون رقم /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨ على أنه: "يعفى كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على عقاراته المبنية وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وما يرتبط بتلك الضريبة من غرامات أو ضرائب إضافية وغيرها، بشرط ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سبق تسجيله بدفاتر أجهزة الضرائب العقارية، وأن يتقدم بإقراره خلال سنة من تاريخ العمل به"^١.

في تطبيق أحكام هذه المادة يشترط للعفو الضريبي توافر الشرط الآتية:

- ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سبق تسجيله بدفاتر أجهزة الضرائب العقارية.
- أن يتقدم المكلف بطلب للاستفادة من العفو الضريبي وفقاً لأحكام هذه المادة، قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون، أي قبل ٢٤/٦/٢٠٠٩.

٥- آثار العفو الضريبي:

تشير معظم الدراسات النظرية والتطبيقية إلى سلبية الآثار المترتبة على برامج العفو والتصالح فتخلص إحدى الدراسات إلى أن التأثير الإيجابي لهذه البرامج على الحصيلة غير مؤكد. إن الاعتماد على هذه الاستراتيجية يمثل مخاطرة كبيرة للحكومات التي تلجأ إليها بحثاً عن حصيلة إضافية وانتهت دراسة تطبيقية

^١ المادة /٤/ من قانون الضريبة على العقارات المبنية في مصر رقم /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨، منشور على موقع مصلحة الضرائب العقارية المصرية <http://www.rta.gov.eg>، تاريخ الاطلاع ١٢/١٢/٢٠٢١، الساعة ٨ مساءً.

أُجريت على برامج العفو التي طبقت في عدد من بلدان العالم الثالث من بينها الهند والأرجنتين وكولومبيا إلى أنَّ معظم هذه البرامج لم تؤدِّ إلى توسعة القاعدة الضريبية بل العديد منها فشل في تحقيق زيادات مهمة في الحصيلة الضريبية خلال فترة سريانها وترجع دراسة ثالثة السبب في ذلك إلى أنَّ برامج العفو غير قادرة على تنفيذ القانون الضريبي بشكل فعال. فإذا استمر هذا الاعتقاد فلن يبادر هؤلاء للإعلان طوعية عن تهريبهم وتحمل الأعباء المالية المترتبة^١.

من الناحية العلمية يلاحظ أيضاً أنَّ العديد من المكلفين يتقدمون بالفعل ببيانات ضريبية جديدة يكشفون فيها عن تهريبهم السابق إذا ما منحوا فرصة الاستعادة من برامج العفو الضريبي. ويرى بعض الاقتصاديين أنَّ التفسير البسيط والبدهي لسلوك المكلفين يكمن في أنَّ هذا السلوك لا يتفق مع نموذج الرشادة التقليدي القائم على فكرة المنفعة المطلقة ولكنه يتفق بالأحرى مع مفهوم المنفعة المتكيفة. فالفرد لا يعرف دالة منفعة بيقين ولكنه يتعرف عليها من خلال التجربة وينطبق ذلك على حالة التهرب الضريبي، فإنَّ المكلف يختار مبلغاً معيناً من دخله للإقرار به ساعياً من وراء ذلك إلى تعظيم منفعته المؤقتة في ظل عدم اليقين بشأن المنفعة السلبية الحالية المرتبطة بخطر اكتشاف أمر تهربه وفي مرحلة لاحقة قد يعلم المكلف أنَّ منفعته السلبية الحالية مرتفعة ويتبين أنَّ نفقة كذبه على الإدارة الضريبية في حال اكتشاف تلك الإدارة دخله المهرب، سوف نكون أعلى من منفعة برنامج للعفو الضريبي فإنَّ هذا المكلف سوف يبادر للإقرار بدخل إضافي حتى ولو لم تتبدل احتمالات الكشف عن التهرب أو معدلات الضريبة .

بينت التجارب العملية أنَّ معظم حصيلة العفو الضريبي في الدول التي طبقت هذا النظام كانت من صغار المكلفين الذين لم يسبق خضوعهم للضريبة، بينما كانت استجابة كبار المتهربين ضئيلة لأنهم يتوقعون أنَّ هذا العفو ما هو إلا مصيدة لإيقاعهم في شبكة الضرائب التي تلزمهم بعد ذلك بدفع الضرائب بمعدلات عالية، أو لاستخدام البيانات التي اكتشفت بسبب العفو الضريب في إثبات التهرب الضريبي خلال السنوات السابقة ووقوعهم

^١ للمزيد: انظر: صديق، رمضان، مرجع سابق، ١٨٨.

في دائرة التجريم فيما بعد. وتقادياً لهذا التخوف طبقت إيطاليا نظاماً للعفو الضريبي في عام (١٩٨١) يمنع الإدارة الضريبية من الحصول على بيانات تتعلق بالمطرح المتهم منه^١.

فضلاً عن ذلك فإنّ العفو الضريبي يقترن عادة بإجراءات مشددة لتنفيذ القانون مما يصعب معه القول بأنّ العفو الضريبي هو السبب الوحيد للزيادة التي تسجلها الحصيلة الضريبية في فترة العفو ذلك أنّ جزءاً منها يرجع حتماً إلى هذه الإجراءات المصاحبة وعلى أية حال فإنّ نجاح ذلك النظام يتطلب عدة ضوابط منها^٢:

أ- أن يسبق تطبيقه دراسات متأنية عن إمكانية نجاحه ومدى استجابة المكلفين له وأثره على كل من الحصيلة المتوقعة منه وعلى اكتشاف حالات التهرب.

ب- أن يطبق على السنوات السابقة للسنة التي يشرع فيها هذا النظام.

ج- أن يكون نظام العفو محدداً بوقت معين ينتهي بعده هذا العفو.

د- ألا يعاد تطبيقه خلال فترة قصيرة أو على فترات متعاقبة قصيرة.

هـ- أن يكون شاملاً لفئة كبيرة من المكلفين.

ثالثاً- مكافحة الفساد الضريبي:

لا يوجد على ظهر البسيطة ذلك المجتمع الفاضل الذي يخلو من الفساد، فهو يوجد في الدول النامية والدول المتقدمة، وهو ليس حكراً على الدول النامية دون المتقدمة كما يدعي البعض، فجرائم الفساد في أمريكا وبريطانيا وفرنسا ليست خافية على أحد، فهذه شركة آرثر أندرسون اعترفت بتدمير وثائق مهمة في انهيار شركة الطاقة آنرون التي تسترت بدورها على حوالي (٩.٣) مليار دولار، وفي بريطانيا كوّن أحد الوزراء وهو اللورد سابستري ثروته من تطوير منتجات الأغذية المعدلة جينياً الذي يعارض عدد كبير من العلماء وأنصار البيئة في

^١ المرجع السابق، ص ١٩٠.

^٢ المرجع السابق، ص ١٩١.

بريطانيا استخدامها، وقامت الولايات المتحدة برشوة بعض الدول الأعضاء في اللجنة الأولمبية الدولية وهي: الإكوادور، ليبيا، الكونغو، شيلي، هولندا، فنلندا، وتراوحت الرشاوى بين تقديم منح دراسية أو الحصول على رشاوى عينية، وذلك مقابل حصول مدينة سولت ليك الأمريكية على حق تنظيم دورة الألعاب الأولمبية الشتوية لعام (٢٠٠٢م)، وفي عام (١٩٩٦م) جاء في تقرير أصدرته وزارة التجارة الأمريكية أنّ الولايات المتحدة خسرت خلال عامين عقوداً قيمتها (١١) مليار دولار، وفي فرنسا وألمانيا يمكن للشركات خصم الرشاوى التي دفعتها لمسؤولين من دول أجنبية من الضرائب التي يدفعونها، أي أنّ دافعي الضرائب في فرنسا وألمانيا يمولون الرشاوى التي تدفعها الشركات لكبار المسؤولين في آسيا وإفريقيا وأمريكا اللاتينية والشرق الأوسط^١.

حدد البنك الدولي مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي (الضريبي) والإداري أبرزها ما يأتي^٢:

- تهميش دور المؤسسات الرقابية، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها.

- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة.

- وجود فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة.

- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.

- توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.

تزايد الاهتمام بقضية الفساد الحكومي المتمثل بالفساد المالي (الضريبي) والإداري منذ النصف الثاني من الثمانينات نظراً لآثاره السلبية على التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^٣، وعلى الرغم من الاعتراف

^١ آل الشيخ، خالد بن عبد الرحمن بن حسن بن عمر، الفساد الإداري: أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته، مرجع سابق ذكره، نفس الصفحة.

^٢ الموقع الرسمي للبنك الدولي على شبكة الانترنت: www.worldbank.org، تاريخ الاطلاع ٢٥/١١/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٣ بن علي، زياد عربية، الفساد أشكاله، أسبابه ودوافعه، مجلة الدراسات الاستراتيجية، جامعة دمشق، العدد ١٦، ٢٠٠٥، ص ١.

بوجود ظاهرة الفساد إلا أنَّ الاهتمام بمواجهة هذه الظاهرة على نطاق المنظمات العالمية لم يأتِ إلا متأخراً وذلك في عام (١٩٧٥م) بالتوصية التي اتخذتها الجمعية العامة لهيئة الأمم المتحدة بإدانة الممارسات الفاسدة^١. فأصبح موضوعاً للعديد من أنشطة مجلس أوروبا والاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومنظمة الدول الأمريكية، فضلاً عن العديد من الاتفاقيات الدولية مثل اتفاقية مكافحة رشوة الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية، التي اعتمدها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في ٢١ نوفمبر ١٩٧٧، واتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد التي اعتمدها منظمة الدول الأمريكية في ٢٩ آب ١٩٩٦، و اتفاقية مكافحة الفساد بين موظفي الجماعات الأوروبية أو موظفي الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي في ٢٦ مايو (١٩٩٧) هكذا يتضح مكانة و خطورة الفساد على المستوى الدولي في الفترة الحالية، خاصة في ظل متغيرات العولمة و ما صاحبها من سياسات وأنماط وأبعاد واحدة في كل العالم نتيجة متغيرات عديدة منها^٢:

- تحرير التجارة الدولية وأحكام اتفاقية الجات.

- تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة بين الدول.

- تعاظم الثورة المعرفية العالمية والتطور التكنولوجي الهائل عبر شبكة الانترنت.

- تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات.

للفساد الإداري عدة أنواع من أهمها الفساد المالي (الضريبي) الذي يتمثل في التهرب الضريبي والجمركي ويعد مكافحة الفساد الضريبي في الإدارات الضريبية من أساسيات الإصلاح، ويساهم في تحسين أداء الإدارات الضريبية، وذلك لأنَّ الفساد الإداري يعيق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، ويفقد ثقة المكلفين فيها، ويؤدي إلى وجود هدر كبير في مستحقات الخزينة العامة لصالح الموظفين الفاسدين في الإدارة الضريبية والمكلفين

^١ آل الشيخ، خالد بن عبد الرحمن بن حسن بن عمر، الفساد الإداري: أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته، مرجع سابق ذكره، نفس الصفحة.

^٢ صبيح، أحمد مصطفى، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، ط١، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، القاهرة، ٢٠١٦، ص ٢٣ وما بعدها.

المتعاملين معهم، لذا ينبغي محاربة الفساد الإداري من خلال إحكام الرقابة وتوقيع الجزاءات المناسبة في حالة تحقق حدوث هذا الفساد و وجود نظام تحفيز مالي جيد يكفي لمواجهة ظروف معيشة الموظف ويتناسب مع أدائه الوظيفي^١.

مما لا شك فيه أنّ مكافحة الفساد بوجه عام والضريبي منه بوجه خاص يعد من أهم وسائل الحد من مخاطر الإذعان الضريبي لاسما في ظل الأزمات الاقتصادية حيث يرتفع العائد المتوقع منه وفيما يلي بيان صور الفساد الضريبي وآثاره وكيفية مكافحته.

١ - صور الفساد الضريبي:

تتعدد صور الفساد الضريبي التي يمكن أن تصب بها إدارات الضرائب على الدخل أو المبيعات أو الجمارك، ومنها^٢:

- أ- اعتماد شهادات الإعفاء من الضرائب لأشخاص لا تتوفر فيهم شروط وضوابط الإعفاء المقررة قانوناً.
- ب- إلغاء أو شطب أو نقل سجلات المكلف من بيانات التسجيل أو نظم الإقرارات أو المراجعة الضريبية أو تحويل الملف الضريبي العامل إلى ملفات الحفظ دون وجه حق.
- ج- الإفصاح عن بيانات المكلف السرية إلى منافسيه في النشاط للإضرار به، أو تقوية مركز منافسيه في مواجهته في السوق.

^١ للمزيد عن الفساد الإداري انظر: اسماعيل، محمد صادق، الفساد الإداري في العالم العربي (مفهومه وأبعاده المختلفة)، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، ٢٠١٤.

^٢ Mukul. G. Asher: The Design of Tax Systems and Corruption, A paper presented to Conference on: Fighting Corruption: Common Challenges and Shared experiences, Organized by the Konard Adenauer Stiftung and the Institute of International Affairs (SIIA), Singapore, 2001, pp.10-11. ص٢١٨، مرجع سابق، المشار إليه في صديق، رمضان، الإدارة الضريبية الحديثة، ص٢١٨. وما بعدها.

د- اصطناع أرقام صورية لتسجيل المكلف لدى الإدارة الضريبية، ليست واقعية، بهدف تيسير استغلال الشخص لهذا الرقم الضريبي في تعاملاته مع الجهات التي تطلب ذلك، وتمكينه من التهرب الضريبي عن هذه التعاملات.

هـ- إلغاء الديون الضريبية، أو التقرير بأن المكلف لا يستحق عليه الضرائب على خلاف الواقع.

و- التواطؤ مع محاسبي المكلف على اعتماد بياناته الضريبية دون تعديل أو مراجعة دقيقة، والتغاضي عما تتضمنه هذه البيانات من مخالفات قانونية.

ز- تيسير تهريب السلع من الصالة الجمركية، عن طريق المرور في الخط الأخضر المقرر للسلع المعفاة من الجمارك، دون تفتيش حقيقي للسلع وتقرير الضريبة الجمركية على الخاضع منها.

ح- اعتماد الفواتير والبيانات الجمركية التي تدرج بها قيمة للبضائع أقل من القيمة الحقيقية للسلع المتعلقة بها، بهدف تخفيض قيمة الضرائب الجمركية أو إعفائها.

ط- السماح بالإفراج عن البضائع المحتفظ بها في المخازن الجمركية لاستهلاكها في السوق المحلي دون دفع الضرائب المقررة.

ي- الموافقة على رد الضريبة الجمركية عن سلع لم يتم تصديرها بالفعل، إما لأنها استهلكت في السوق المحلي، أو أنها لم تنتج أصلاً.

لما كان انتشار الفساد بهذه الصورة يربط آثاراً ضارة على المجتمع ككل، من بينها حرمان المجتمع من نصيبه في الضريبة المستحقة فعلاً على المكلف المتهرب، وتشجيع الكثير من المكلفين على التهرب وما في ذلك من إخلال بالعدالة الضريبية، وفقدان الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، فإن الجهود المحلية والدولية تنظر إلى مكافحة الفساد في الإدارات الضريبية على أنه أحد الوسائل الرئيسية لإصلاح الإدارة الضريبية، وخاصة في الدول النامية.

٢- آثار الفساد الضريبي وسبل مكافحته:

أ- آثار الفساد الضريبي:

اهتمّ الكتاب ببيان الآثار الضارة للفساد في الإدارات الضريبية والتي تتمثل فيما يأتي^١:

(١) أنّ الفساد الضريبي يؤدي إلى نقص الإيرادات العامة التي يحق للدولة الحصول عليها، في ظل نظام غير فاسد، مما يحرم الدولة من توظيف هذه الإيرادات في برامج إنفاقها العامة^٢، ويضرها إلى الاقتراض من الداخل والخارج للوفاء بالتزاماتها.

(٢) أن الفساد الضريبي يخل بمبدأ العدالة، حيث تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب إضافية تزيد من أعباء المكلفين الملتزمين لتعويض ما تهرب من أدائه المكلفين المخالفين للقانون، ولا يتطلب فرض الضرائب الإضافية في هذه الحالة إصدار قوانين ضريبية جديدة، بل قد يتحقق ذلك من خلال أعمال الإدارة الضريبية التي تستغل سلطتها التقديرية في فرض مزيد من الضرائب التحكيمية لتعويض نقص الحصيلة، مما يعني أنّ الفساد الضريبي قد أدى في الواقع إلى إعادة توزيع الدخل لغير صالح المكلفين الملتزمين الذين يقع عليهم العبء الزائد للضريبة، بينما يتمتع الآخرون المستفيدون من الفساد الضريبي بدخولهم دون اقتطاع الضريبة بالكامل أو جزء منها، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى فقدان الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويدفع المكلفون الملتزمون إلى التهرب الضريبي.

(٣) يؤدي تفاوت توزيع الأعباء الضريبية بصورة غير عادلة -بسبب الفساد الضريبي- إلى عدم الكفاءة الاقتصادية، حيث يتم توظيف الأموال التي كان من المفروض أن تكون ضريبية تستغل في الإنفاق العام إلى أغراض خاصة قد تبرر إسراف فئة من المكلفين في الإنفاق الترفي، أو في صورة رشاي وهدايا غير مشروعة إلى القائمين على ربط الضريبة وتحصيلها.

^١ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ٢٢٠-٢٢١.

^٢ حسين محمد، كمال الدين، مرجع سابق، ص ١٦٠.

(٤) ينعكس أثر الفساد الضريب سلباً على حجم الاستثمارات المنتجة، وعلى تشجيع المنشآت الصغيرة والمتوسط على التصدير، حيث يعطي الفساد الضريبي إشارات غير جيدة إلى المستثمرين الجادين الراغبين في إقامة المصانع والمزارع، الذين يرون في الرشاوى الحكومية عبئاً مالياً لا يمكن تحمله على المدى الطويل، مما يترك المجال فسيحاً أمام الاستثمارات قصيرة الأجل وغير المنتجة، التي تهدف إلى اقتناص فرصة محدودة للاستثمار ذات عائد كبير، ولو تحملت بسببها الرشاوى المفروضة عليها من بعض موظفي الإدارة الضريبية.

(٥) يعيق الفساد الضريبي قدرة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في تصدير منتجاتها إلى الخارج، نظراً للأعباء المالية التي يتعين دفعها في صورة رشاوى إلى بعض موظفي الإدارة الجمركية، وإلا تعرضت إلى العديد من الإجراءات التعسفية التي تؤدي إلى تأخير وصول صادراتها إلى البلدان المتعاقدة في الوقت المتفق عليه، فتتحمّل بغرامات التأخير أو خطر فسخ التعاقد، أو تتعرض البضاعة المتجهة للتصدير للعطب والفساد لطول انتظارها في موانئ التصدير، ولغير ذلك من المخاطر. ولا يعني ذلك أنّ منشآت التصدير كبيرة الحجم لا تعاني من الفساد الضريبي، لكن قدرة هذه المنشآت على تحمل الأعباء المالية غير المشروعة يكن تحملها بأكثر من قدرة المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم على ذلك.

(٦) يؤثر الفساد الضريبي سلباً على كل من ميزان المدفوعات في الدولة وعلى حصيلتها من النقد الأجنبي، حيث يؤدي هذا الفساد إلى معاونة بعض المكلفين على التهرب الضريبي، مما يدفعها إلى تهريب هذه الأموال إلى الخارج، ويزيد الطلب على العملة الأجنبية، لتحويل المبالغ المتهربة بالعملة الوطنية إلى عملة البلدان الأجنبية المتجهة إليها.

ب- وسائل مكافحة الفساد الضريبي:

تتعدد وسائل مكافحة الفساد الضريبي التي يمكن اللجوء إليها، ومن أهمها^١:

^١ المرجع السابق ذكره، ص ٢٢٢-٢٢٦.

(١) انتقاء موظفي الإدارة الضريبية من بين المتمتعين بالخلق القويم وأن يتوفر لديهم قدر مناسب من المعرفة القانونية والمحاسبية، والعلوم الضريبية، وأن يتحلوا بالشجاعة الأدبية التي تجعل من الموظف حكماً محايداً، كما يفضل أن يكون الموظف الملتحق بالعمل الضريبي من حديثي التخرج، وأن يلتحق فور تخرجه بمعهد ضريبي متخصص، سواء كان ملحقاً بالإدارة الضريبية أو مستقلاً لتزويده بالمعرفة والسلوكيات الملائمة للمهنة.

(٢) سد الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها الفاسدون، بداية من التشريع الضريبي ذاته، لما لوحظ من أنّ تعقيد القانون وغموضه وتكريس السلطات التقديرية في يد الموظف تفتح نافذة للفساد، يمكن إغلاقها عن طريق تبسيط القانون، وتوضيح عباراته، وجعل السلطات الإدارية محددة ومعلومة، فضلاً عن تقليل عبء الإذعان الضريبي على صغار المكلفين.

(٣) عدم السماح للموظف أن يقوم بعمل أو يشارك في عمل يتعلق بأحد أقاربه، أو جيرانه، أو من تربطهم به صلة اجتماعية أو مصلحة اقتصادية، أو غير ذلك من المؤثرات التي تجعل نزاهته وحيدته محل شك، وإذا تبين للموظف وجود أي من هذه المؤثرات بعد أن بدأ بالعمل وجب عليه أن يتنحى عنه طواعية، ولا تعرض للعقاب.

(٤) تقرير نظام جيد للمرتبات والأجور والحوافز التي تحمي من غواية الفساد وإغرائه، تقرر بعض الدول نظاماً خاصاً لمرتبات ومكافآت العاملين بالإدارة الضريبية يختلف عما يمنح لسواهم من العاملين بالدولة، كما هو الحال في جمايكا، ويعطي بعضها الحرية الكاملة لقيادات الإدارة الضريبية في تقرير أجور العاملين وفقاً لمعدلات الأجور في القطاع الخاص كما هو الحال في جواتيمالا، بينما تقرر روسيا وألبانيا نظاماً للحوافز يعتمد على معدلات الأداء. ولا يفضل أن يرتبط هذا النظام بمقدار الضرائب التي يتم تحصيلها أو اكتشافها، حتى لا يكون ذلك مدعاة لتعسف العاملين في تطبيق القانون، وظلم المكلفين وإرهاقهم.

(٥) توفير قدر من الرقابة الدقيقة، داخلية وخارجية على أعمال موظفي الإدارة، فضلاً عن تقرير العقاب الحاسم والرادع على الفاسدين للتخلص منهم.

(٦) يمكن الاستفادة من التطورات التكنولوجية الحديثة في توفير مصادر المعلومات اللازمة عن المكلفين، وتشجيع الاعتماد على التكنولوجيا في ربط المكلف بالإدارة الضريبية من خلال وسائل تقلل من الاتصال المباشر بين المكلف وموظفي الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني

اختيار وتعيين العاملين

يمثل اختيار وتعيين موظفي الإدارة الضريبية نقطة ارتكاز في إصلاحها، وأحد المقومات الرئيسية في نجاحها في تنفيذ وتطبيق السياسة الضريبية بعدالة يشعر بها المكلفين. ويرى بعض الدارسين أنَّ أحد المشكلات الرئيسية التي تتسم بها بعض الإدارات في الدول النامية ضعف كفاءة العنصر البشري بها، فالعنصر البشري منوط به نقل القوانين واللوائح المكتوبة إلى واقع حي ملموس فضلاً عن مهمة تحسين العلاقة مع المكلفين وممثليهم باستمرار^١. ويؤكد بعض الفقهاء ذلك بأنه: إذا تمَّ اختيار العاملين بالإدارة الضريبية على أسس سليمة ومنطقية لأصبحنا بمنأى عن كافة المشكلات العملية والتطبيقية بين الإدارة الضريبية والمكلفين^٢. ولكي تتسم عملية اختيار وتعيين مراقبي الدخل بالسلامة يجب تحديد أسس ومعايير مهنية وأخلاقية لهذه العملية تقوم على الكفاءة والنزاهة وليس المحسوبية والوساطة كما يأتي:

الفرع الأول

المعايير المهنية والعلمية

أولاً- المعايير المهنية: حيث تقبل الإدارة الضريبية خريجي كليات الاقتصاد والحقوق للعمل كمراقبي دخل، أما الأعمال الإدارية فقد يعمل بها حملة المؤهلات المتوسطة كالثانوية العامة أو دبلوم التجارة، وهذه المؤهلات هي المتعارف عليها، وقد يحدث أحياناً تعيين حملة مؤهلات أخرى مختلفة. يرى بعض الفقهاء أنَّ تعيين خريجي

^١ دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٤٦-١٥٠.

^٢ الناعلي، محمود السيد، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، عرض وتحليل اتجاهات التطوير، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٤، ص ٤٤٢.

الجامعات من كليات (الاقتصاد- التجارة) كمراقبي دخل غير كافٍ حتى لو تمّ اشتراط الحصول على تقدير معين بل يجب بجانب ذلك إخضاع المتقدم لشغل تلك الوظيفة إلى دورات تدريبية في موضوعات القانون والمحاسبة الضريبية، بالإضافة إلى دراسة علم النفس الضريبي، وعقب ذلك تتم المفاضلة بين المرشحين على أساس اجتياز هذه الدورات بنجاح^١.

بالإضافة إلى إمكانية اشتراط حصول المتقدم لشغل الوظيفة على أحد دبلومات الدراسات العليا المتخصصة في العلوم المالية والضريبية من الجامعات أو المعاهد الضريبية المتخصصة. حتى يتمكن من الفهم المتعمق للتشريعات الضريبية وتطبيقها بأسلوب يوازن بين حقوق الدولة من ناحية وحقوق المكلفين من ناحية أخرى^٢. وفي هذا المجال توفر بعض الجامعات مثل جامعة هارفارد بالولايات المتحدة، وجامعة الاسكندرية في مصر^٣. وجامعة دمشق في سورية الدراسات العليا في الضرائب.

ثانياً- المعايير الأخلاقية والعلمية: إنّ الاختيار السليم للعاملين في الإدارة الضريبية لا يتوقف فقط على مراعاة توافر المعايير المهنية وقياس مدى درايتهم بالقوانين والتشريعات الضريبية، بل لابدّ من اشتراط توافر المعايير الأخلاقية والمبادئ السلوكية التي تتفق وطبيعة الوظيفة. وقد تكون المعايير المهنية أسهل في تطبيقها من المعايير الأخلاقية التي تبدو فيها كافة متناقضات النفس البشرية، فضلاً عن أنّ المعايير المهنية يمكن مراقبتها بسهولة بخلاف المعايير السلوكية التي قد تتغير من وقت لآخر. ويقصد بالأخلاق المهنية: "مبادئ الأخلاق أو قواعد السلوك التي تحكم السلوك في الوظيفة العامة"^٤.

^١ بيومي، زكريا محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار (دراسة تحليلية مقارنة)، المؤتمر الضريبي الثامن بعنوان (الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في إفريقيا)، مصلحة الضرائب، ١٩٩٦، ص ١٥ وما بعدها.

^٢ الشافعي، جلال، (العولمة الاقتصادية- الأثر على الضرائب) كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٩، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٨٠.

^٣ دراز، حامد عبد المجيد، مرجع سابق، ص ١٤٧.

^٤ Bill McCloskey, (Promotion of public Ethic By The Tax Administration) 37 General Assembly of Inter American Center Of Tax Administration (CIAT), Strategies and

حرصت المنظمات الدولية على توصية الدول بأن تصدر ما يعرف بقواعد الأخلاق والسلوك، لتبصير موظفي الإدارة الضريبية بها، واعتبارها دليلاً لأخلاق المهنة يجب التحلي بها والتصرف بمقتضاها عند اللزوم. لخصت الإدارة الضريبية الأمريكية هذه القواعد في خمسة مبادئ أخلاقية هي^١:

- ١- يجب أن ينظر إلى الوظيفة العامة على أنها مصدر للثقة العامة.
 - ٢- يجب أن يعمل الموظفون في إطار من الاستقلالية، وأن تصدر آراؤهم على أساس موضوعي بعيداً عن أي تأثير سلبي.
 - ٣- يجب احترام مبادئ الديمقراطية التي يتخذها المجتمع أساساً له.
 - ٤- يجب أن تتجسد في الموظف صفات الاحترام واللياقة والمظهر المناسب للوظيفة.
- كما تمّ النص في قانون الضرائب المكسيكي على عدة مبادئ أخلاقية تحكم سلوك العاملين في الإدارة الضريبية في علاقتهم بالمكلفين كالآتي:
- أ- الاستقلال: وتعني باختصار ألا يخضع موظف الضرائب لأي ضغوط شخصية أو سياسة أو اقتصادية.
 - ب- الأمانة: وتعني قيام الموظف بالمحافظة على المصلحة العامة وعدم قبول أو تلقي الرشاوى، الغلط والفساد فور اكتشافه، والمحافظة على سرية وخصوصية المعلومات الخاصة.
 - ج- النزاهة: أي الالتزام بالقوانين والتعليمات الضريبية وعدم التمييز في المعاملة بين المكلفين.

والملاحظ أنّ الإدارة الضريبية في سورية لم تهتم بوضع معايير سلوكية لاختيار العاملين الجدد أو وضع ميثاق أخلاقي يلتزم به العاملين بالإدارات الضريبية كما حدث في العديد من الدول الأجنبية مثلاً. وفي

Instruments for Increasing the Effectiveness and Efficiency of the Tax Administration, Riviera, Maya Cancun, Mexico, 2003, Available At: www.ciat.org, pp3.

^١ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ٢٢٧ وما بعدها.

ختام هذه النقطة نرجو من القائمين على اختيار وتعيين العاملين في الإدارة الضريبية السورية وضع معايير مهنية وأخلاقية ثابتة للنهوض بكفاءة الإدارة الضريبية في أداء مهامها.

الفرع الثاني

تدريب وتنمية قدرات مراقبي الدخل

يعد العنصر البشري في الإدارات الضريبية المحرك الأساسي لعمل هذه الإدارات فهو المنوط به تطبيق السياسات والإجراءات الضريبية بكل مراحلها وحتى وإن توافرت الإمكانيات المادية وبيئة العمل المناسبة وقاعدة البيانات المتطورة فقد لا يستطيع مراقب الدخل الاستفادة من هذه الإمكانيات لعدم تأهيله وتدريبه بشكل مناسب للقيام بوظيفته^١.

يتعين الاهتمام بنظام التدريب بالإدارة الضريبية بحيث يتم إعداد مراقبي الدخل إعداداً جيداً، من خلال تدريبهم على الوسائل الحديثة للتعامل مع المكلفين، وتدريبهم على كيفية تطبيق القوانين الضريبية بصورة سليمة حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب المقررة دون أن تفقد الخزينة العامة شيئاً من هذه المبالغ، ودون أن يتعرض المكلف لظلم أو تعسف وهذا يدعم العدالة الضريبية ويقلل من المنازعات الضريبية. حيث يقع على عاتق الإدارة الضريبية تقديم العون المستمر للمكلفين، والذي يتمثل في تقديم وتسهيل المعلومات والإيضاحات، وتوفير النماذج الضريبية حتى يتمكن المكلف من الالتزام بالمتطلبات القانونية لأجل ربط الضريبة وفقاً لأسس سليمة^٢. ولأهمية التدريب يتعين الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال؛ لأن التدريب يعد من

^١ Ayodele Odusola (Tax Policy Reforms in Nigeria), United Nations University, World Institute for Development & Economics, Research paper, No 3/2006, Available At: www.wide.unu.edu, pp21.

^٢ فريز، خيرى عثمان، دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٦، ص٨.

المحاور الأساسية لتنمية الموارد البشرية، وتكوين الكوادر البشرية القادرة على الإسهام بفاعلية في تحقيق الإصلاح والتنمية الشاملة^١.

يتم ذلك من خلال إكساب مراقبي الدخل المعارف وتنمية المهارات والقدرات والخبرات وبالتالي يعد التدريب أحد أجنحة التطور المنشود في عمل الإدارة الضريبية، فمن خلال التدريب يمكن تغيير لغة الحوار والتخاطب بين المكلفين والإدارة الضريبية. ومن ثمّ تغيير المفاهيم السائدة لدى المجتمع الضريبي عن الإدارة الضريبية^٢.

هذا من ناحية موظف الجهاز الضريبي والشروط الواجب توافرها فيه، أما من ناحية الدولة فيجب أن ترفع من شأن هؤلاء الموظفين وتجزل لهم العطاء وفقاً لما يؤدونه من جليل الأعمال وجسيم المهام وأن توفر لهم من الضمانات ما يجعلهم قائمين على أعمالهم دون خوف فلا يكون تقديرهم العادل وقراراتهم في ربط الضريبة سبباً في مسائلتهم الإدارية، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري وخاصة مراقبي الدخل باعتبارهم من أهم العناصر المكونة للجهاز الضريبي

لتفعيل العملية التدريبية أرى ضرورة تحديد الاحتياجات التدريبية قبل وضع برامج التدريب، ثمّ تطوير برامج وطرق التدريب، والموضوعية في تقييم العملية التدريبية، ووضع معايير موضوعية موحدة لاختيار المدربين، وتوفير المكان والزمان المناسبين لعقد الدورات التدريبية، وتغليب الطابع العملي على الطابع الأكاديمي في التدريب، حيث ينتج عن عدم التخطيط الجيد للاحتياجات التدريبية لمراقبي الدخل ضياع وقت العاملين في الإدارة الضريبية دون فائدة، وقلة معدل الاستفادة العملية من الدورات التدريبية، وتصبح في نظر

^١ إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، الحاجة الماسة لإعادة هندسة التدريب بالإدارة الضريبية لمواجهة تحديات فحص الإقرارات الضريبية و تطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي الخامس عشر "الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٧. ص ٤٥.

^٢ المرجع السابق ذكره.

مراقبي الدخل عبئاً لا بدّ من التخلص منه. إضافة إلى هدر الموارد المالية للإدارة في صورة رواتب للمحاضرين.

المبحث الثاني

أتمتة العمل الضريبي مع اتباع أسلوب الخصخصة

من أجل الارتقاء بمستوى أداء الإدارة الضريبية، لابدّ من الابتعاد عن الأسلوب التقليدي في العمل داخل الإدارة الضريبية من حيث التعامل الورقي وذلك توفيراً للوقت والجهد بالنسبة لكل من المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي ضرورة أتمتة العمل الضريبي. كما أنه لابدّ من اتباع أسلوب القطاع الخاص في إدارة شؤونه وذلك لما أثبتته من فاعلية في أداء الخدمة بأعلى جودة وأقل تكلفة، وبالتالي من الممكن اتباع أسلوب الخصخصة في العمل الضريبي وذلك في ظل عجز القطاع العام والموازنات عن تمويل والقيام بكافة المشروعات، فلهذا تأتي تجربة الخصخصة لتحقيق ما عجز القطاع العام بمفرده عن القيام به.

المطلب الأول

خصخصة أعمال الإدارة الضريبية

من المعروف أنّ الخصخصة لا تمثل مدخلاً أو نظرية اقتصادية قائمة بذاتها وإنما هي عبارة عن أداة أو وسيلة اقتصادية يتم استخدامها من قبل القائمين على السياسات الاقتصادية في البلد، لغرض تحويل الاقتصاد من النظام المركزي المستند إلى سيطرة الحكومة على كافة النشاطات الاقتصادية إلى نظام السوق المستند إلى قوى العرض والطلب وعدم التدخل المباشر من قبل الحكومة، أي أنها الأساس لسياسات الإصلاح الاقتصادي المنطلق من فلسفة اقتصاد السوق التي تتضمن عجز الدولة عن تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق عدالة التوزيع وضرورة تولي القطاع الخاص النشاط الاقتصادي، وتحفظ الدولة بحق التدخل في المجالات التي يحصل فيها أي خلل قد يؤدي إلى الأضرار الاقتصادية أو الاجتماعية وبذلك فإنّ مفهوم الخصخصة متحول، فالخصخصة تُستخدم كوسيلة سياسية استراتيجية لتحويل الأنشطة من الدولة إلى القطاع الخاص ، ومن ثمّ الحد

من التدخل الزائد من جانب الحكومات. فالخصخصة هي بمثابة نقلة اقتصادية واجتماعية وسياسية كبيرة وفلسفة جديدة لدور الدولة^١.

إن نحن أمام ظاهرة محلية وعالمية تقوم على تحويل المشروعات العامة أو بعضها إلى مشروعات خاصة، ملكية (كالمدارس والمستشفيات) أو إدارة (عقد الإدارة، عقد التأجير، عقد الإنشاء والتشغيل، عقد الامتياز)، وتقوم على إعادة رسم الخريطة الاقتصادية، بحيث يكون الفاعل الرئيس فيها هو نظام السوق بدلاً من الدولة ونظام التخطيط.

ولأنّ الإدارة الضريبية يجب أن تسير الاتجاهات العالمية في التوجه نحو إسناد بعض أعمال الإدارة الضريبية إلى القطاع الخاص بهدف تحسين كفاءتها وتخفيف العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية؛ لذا اتجهت دول عديدة إلى خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية لإيجاد حلولاً سريعة للمشكلات المتأصلة في وظائف الإدارة الضريبية، والتي قد يستغرق إصلاحها سنوات طويلة، أو بهدف تفرغ الإدارة الضريبية لأعمال أكثر أهمية

لا يقصد بالخصخصة كما قد يُفهم من العنوان الخصخصة الكاملة، فإدارة النظام الضريبي من المرافق الحيوية في الدولة مثل: العدل - الأمن - الصحة، والتي لا يمكن تسليمها للقطاع الخاص يفعل بها ما يشاء ويُعرّض المواطنين للخطر، وإنما المقصود خصخصة بعض الوظائف التي تقوم بها الإدارات الضريبية وذلك بعد دراسة إيجابيات وسلبيات خصصتها، تعاني الدول النامية من عدم الكفاءة الكافية في القيام بمهامها وأنّ العديد من موظفيها ليس لديهم القدرة الملائمة لتحقيق وظيفة الإدارة الضريبية بل إنّ العديد منهم قد يكون من بين الأسباب المهمة في انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

^١ المرسومي، محمود حسين علي، والبدري، محمد حسين ناصر، والبدري، أحمد حسين ناصر، فاعلية الخصخصة في الاقتصاد العراقي وإمكانية الإصلاح المستقبلية، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة واسط، العراق، ملحق العدد ٧٢، ٢٠١١، ص ٧٩٢ وما بعدها.

الفرع الأول

مبررات استخدام أسلوب الخصخصة في الإدارة الضريبية

في البداية قد يبدو غريباً أو ربما مستهجناً الحديث عن الخصخصة Privatization في مجال الإدارة الضريبية، إذ أنّ تنظيم الاستقطاع الضريبي فنياً وإدارياً تعبير صارخ عن السيادة الضريبية للدولة، التي لا يُعقل أو يُقبل التنازل عنها للقطاع الخاص، فمرفق الضرائب كان وما يزال من المرافق التقليدية التي تندرج في إطار وظائف الدولة الحارسة، والتي لا يمكن خصخصتها، أو الموافقة عليه وإن كان عملاً ممكناً لدى أنصار الفكر الليبرالي المعاصر، بيد أنّ مفهوم خصخصة الإدارة الضريبية في برنامج الإصلاح الضريبي لا يعني نقل أو تنازل الدولة عن السيادة الضريبية للقطاع الخاص، إنما يعني فقط فرز وتجنب بعض وظائف الإدارة الضريبية، وتكليف القطاع الخاص بها لحساب هذه الإدارة، في ظل رقابتها وإشرافها الكامل والشامل، بهدف ترشيد موارد الإدارة الضريبية والارتقاء بقدراتها وامكانياتها في النهوض بوظائفها بكفاءة وفاعلية، والتفرغ للأعمال الأكثر أهمية، حيث أنّ إدارة وتشغيل مرفق الجباية عن طريق القطاع الخاص لا يعني أن تفقد الدولة سيطرتها على أنظمة إدارية معينة، فالأفراد ليسوا أحراراً في تقرير وتطبيق ضريبة معينة، فذلك الأمر يلزمه صدور تشريع ويتم تنفيذه بقرار حكومي، والدستور السوري نص على أنه لا ضريبة إلا بقانون.

إذا أضفنا إلى حساباتنا أنّ الكثير من الدول على مشارف القرن الواحد والعشرين تسمح بأعمال عامة معينة للأفراد والقطاع الخاص، وتصريح لهم بتحصيل وتوريد ضرائب معينة، وهكذا فإنه قد أصبح من المقبول أن يصريح للقطاع الخاص بإنشاء طريق أو مشروعات البنية الأساسية بطريقة BOT، وأن تتخذ خطوات لتقوم شركة قطاع خاص بإدارة منافذ الجمارك من أجل رفع كفاءتها الإدارية والتخلص من عقلية المكوس المسيطرة منذ عهود المماليك، وقد يستبشر المتفائلون خيراً في إصلاح ضريبي جاد وشامل وتحسين كفاءة النظام الضريبي الذي ربما يخطو بقفزات سريعة للأمام ولأعلى إذا تحقق الحلم المستحيل بخصخصة الإدارة الضريبية^١.

^١ زين الدين، صلاح، الإصلاح الضريبي، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص٢٠٨.

لا ريب في أنَّ الإصلاح الضريبي الجاد والشامل والعادل منوط بإسناد بعض وظائف الإدارة الضريبية إلى القطاع الخاص، القادر على النهوض بها بكفاءة أكثر، بعيداً عن عوائق البيروقراطية والقيود الروتينية، والتي كانت تحد من كفاءة الإدارة الضريبية في التجسيد الحقيقي للنظام الضريبي في الواقع على النحو الأمثل، وقد شرعت العديد من الدول المتقدمة مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والنامية كمعظم دول أمريكا اللاتينية في إعادة هيكلة الإدارة الضريبية باتجاه إدارة مرفق الضرائب بعقلية القطاع الخاص، وحققَت نجاحات كبيرة في وقت وجيز^١. بحيث تصبح الإدارة الضريبية مرفق خدمات لا مرفق جباية فقط، ويتحول المكلف من مجرد دافع الضريبة إلى عميل أو زبون Client or Customer يحصل على الخدمة المتمثلة في إعانته على الوفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الدولة بأقل تكلفة مالية ونفسية ممكنة، في إطار من الجودة الشاملة بمعناها الواسع في إدارة المشروعات الخاصة، وذلك انطلاقاً من فكرة أنَّ المكلف طرف سلبي أو متبرع بمبلغ الضريبة، بل ينبغي معاملته على أنه زبون أو عميل يحتاج إلى الرعاية والعناية والعون.

في سورية صدر القانون رقم ٥/ لعام ٢٠١٦ حول التشاركية بين القطاعين العام والخاص^٢. الذي نظم مجالات تطبيق التشاركية وشروط نجاحها، ذلك أنه قد سُمح للقطاع الخاص، بموجب هذا القانون، ليس فقط الدخول كشريك في تقديم الخدمات العامة والاستثمار في المرافق العامة أو البنى التحتية، بل أيضاً في المشاريع العائدة ملكيتها للقطاع العام^٣. فلم لا يتجه التفكير إلى خصخصة وظائف الإدارة الضريبية، حيث أنَّ تنفيذ القطاع الخاص لبعض الأعمال في مجال الإنتاج والخدمات مما كانت تؤديه الدولة تقليدياً لا يعني بأي حال من الأحوال أن تفقد الدولة سلطتها في الإشراف والرقابة، بمعنى آخر فإنَّ القطاع الخاص لا يستطيع أن يقرر

^١ المرجع السابق ذكره، ص ٢٠٩.

^٢ <http://www.pministry.gov.sy>، تمَّ الاطلاع بتاريخ ٢٢/١٢/٢٠٢١، الساعة ٥ مساءً.

^٣ في الإجراءات التقليدية للخصخصة يتحمل القطاع الخاص كافة المسؤوليات والمخاطر عن كل مراحل تنفيذ المشروع بدءاً من التخطيط وانتهاء بالتنفيذ. أما في حال التشاركية تكون المسؤوليات والمخاطر موزعة بين القطاعين العام والخاص وفقاً لنوع العقد، وفعلياً يقوم القطاع العام بشراء الخدمات من القطاع الخاص لكن وفقاً لشروط واتفاقات محددة. انظر: الفياض، حسن أحمد، دور التشاركية بين القطاع العام والخاص في إعادة تأهيل قطاع الكهرباء في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد ٣٨، العدد ٣، ٢٠١٦، ص ٥٥٠.

بنفسه ماذا يجب أن يبنيه من طرق أو موانئ أو ما يؤديه من خدمات عامة تقليدية، فالدولة تتخذ القرارات وتحدد المجال الذي ينفذه القطاع الخاص، وذلك في ظروف معينة وخلال فترة زمنية معينة. وإنّ مثل هذه الخطوة نحو خصخصة بعض وظائف الإدارة المالية قد يساعدنا على إنشاء إدارة ضريبية حديثة ذات كفاءة عالية وقوية.

الفرع الثاني

الوظائف التي يمكن للقطاع الخاص القيام بها

لاختبار إمكانية إعطاء القطاع الخاص الحق في تنفيذ بعض الواجبات التي يتعاقد مع الحكومة على تنفيذها، من المهم تصنيف كل واجب تحت ثلاثة أنماط رئيسة للعمل أو للوظائف التي يجري تنفيذها حالياً بوساطة الإدارة الضريبية وهي تحصيل الضريبة، إجراء المراجعة، تحصيل متأخرات الضريبة. ويمكن إعطاء القطاع الخاص تنفيذ بعض واجبات تحصيل الضريبة، خاصة في مجال ضريبة كبيرة مثل ضريبة دخل الشركات، أو الاقتصار على تحصيل الضريبة من مكلفين عددهم قليل بتطبيق نظام تقرر السلطات المالية، وعند التعامل مع هذا النظام فإنّ الواجبات يجب التعاقد عليها مع القطاع الخاص، وهذا ما يتم تطبيقه في عدة دول في أمريكا اللاتينية مثلاً.

تتمثل أهم الوظائف التي يمكن للقطاع الخاص القيام بها في مجال الإدارة الضريبية:

أولاً- **توعية المكلفين:** تتجه بعض الدول المتقدمة إلى تكليف القطاع الخاص بعملية تأهيل وإعداد دافعي الضرائب (خاصة ضرائب الدخل)، للالتزام الطوعي بدفع الضرائب، حيث أثبتت التجارب فشل العلاقة والاتصال المكثف بين رجال الإدارة الضريبية والمكلفين، ولأجهزة الإعلام دور كبير في القيام بهذا الدور ويمكن الاستعانة بالقطاع الخاص المتخصص في إعداد برامج التوعية والعلاقات العامة لتصميم وتنفيذ برامج ناجحة تحقق الهدف من التعليم الضريبي ولا تشجع على تجنب الضريبة.

كما يرتبط بهذا الدور أهمية تقديم المساعدة الفنية للمكلفين من خلال الاتصال المباشر عن طريق التليفون أو الفاكس أو البريد الإلكتروني ويمكن أن يساعد القطاع الخاص في هذه المهمة بأن يسند هذا الدور لبعض المكاتب الخاصة ذات الكفاءة العالية في تقديم الخدمة تحت إشراف ورقابة مصلحة الضرائب.

ثانياً- **خصخصة نظم الحاسب الآلي:** تتزايد استخدامات الإدارة الضريبية لنظم الحاسبات الآلية (الكمبيوترات) لما توفره من تدفق سريع وغزير للمعلومات وجودة في أداء العمل على نحو لا يقارن بالنظم التقليدية الأخرى. لا يقتصر الأمر هنا على مجرد شراء الأجهزة وتدريب العاملين بالإدارة الضريبية عليها وإنما يتجاوزها إلى أهمية ربط هذه الأجهزة بجهات مختلفة لضمان تدفق المعلومات وتحديثها فضلاً عن أهمية صيانة مختلفة مع الإدارة الضريبية لربط أجهزتها لتوفير انسياب المعلومات في الوقت الملائم والاستعانة بخبراء وفنيين على درجة عالية من الكفاءة للإشراف على أعمال هذه الأجهزة. ومن هذه الجهات التي يمكن ربط أجهزة حواسبها الآلية بأجهزة الإدارة الضريبية البنوك وأجهزة الإحصاء والهجرة والجوازات وغيرها.

من المشاهد أن بعض الدول تطبق استراتيجيات معالجة البيانات إلكترونياً، فنجدتها تصمم نظم مركزية كبيرة لمعالجة البيانات، والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما إذا كانت بعض المهام الإلكترونية الحاسوبية في مجال الإدارة الضريبية يمكن أن تنفذ بطريقة ذات فاعلية أكثر، إذا ما أنجز القطاع الخاص هذا العمل أو هذه المهام بدلاً من الإدارة الضريبية؟ المنطق يقول أن استخدام الحاسبات الآلية يستدعي الاستعانة بخبراء في هذه الحاسبات، ومما لا شك فيه أن هؤلاء الخبراء سوف يكونوا متوافرين في القطاع الخاص أكثر من الإدارات الضريبية في العديد من المجالات، مثل إدخال البيانات، وتنفيذ المهام في أسرع وقت وبأعلى دقة ممكنة، علاوة على أن القطاع الخاص يتكيف مع التقدم في تكنولوجيا الحاسبات بشكل أسرع وأكبر من القطاع العام^١.

^١ صديق، رمضان، مرجع سابق، ص ١٤٣-١٥٠.

زين الدين، صلاح، مرجع سابق، ص ٢٠٩-٢٢٤.

نجد حالياً في بعض الدول مثل الاكوادور وكولومبيا وبوليفيا أنها اختارت وظيفة إدخال البيانات إلى النظام المصرفي، على أن تحتفظ الإدارة الضريبية بنفسها في معالجة هذه البيانات، أما في تشيلي فتوجد شركة خدمات متخصصة تشغيل مركز للمعلومات. فعلى البنك أن يدوّن فقط البيانات المعطاة من المكلفين حتى ولو احتوت على أخطاء، وعملية الرقابة والمراجعة قبل معالجة البيان الضريبي يعد خدمة إضافية يقدمها البنك للعملاء. ولابدّ من تحديد خطوط اتصال معينة لقيام البنك بتدوين بيانات المكلفين وإرسالها إلى الإدارة الضريبية ملحق بها مبلغ الضريبة، وذلك خلال وقت مسموح به، كما توجد رقابة على جودة تدوين هذه البيانات وضمان أقل قدر من الأخطاء، وتصميم نظام لمعالجة الأخطاء بعد كشفها.

بيد أنّ خصخصة نظم الحاسب الآلي يجب التعامل معها بحذر، فمن المؤكد أنّ هناك معلومات سرية غالباً ما تكون جزءاً من عمل الإدارة الضريبية، ومما لا شكّ فيه أنّ إفشاء هذه المعلومات من قبل القطاع الخاص سوف يسبب العديد من المشكلات، ونظراً لأنه قد تكون هناك أسباب وجيهة للتعاقد مع القطاع الخاص على بعض أعمال الحاسب الآلي، فإنّ ذلك سوف يترتب عليه بذل الجهود لاختيار أقوى خبراء الحاسب الآلي للعمل في الإدارة الضريبية.

ثالثاً - **مراجعة الحسابات الضريبية للمكلفين:** مراجعة الحسابات الضريبية (الحصر والفحص) في لب عمل الإدارة الضريبية، وسلطة تقديرية لمراقبي الدخل لتطبيق القانون، وبالتالي فإنّ خصخصة مراجعة الحسابات الضريبية وإسناد أعمالها للقطاع الخاص، هي من أكثر الاقتراحات إثارة للجدل والخلاف في الأوساط الضريبية، ومما دفع إلى القول بخصخصة مراجعة الحسابات الضريبية هو أنّ القدرة على مراجعة الحسابات من قبل القطاع العام في كثير من البلدان النامية لا تتم بشكل مرضي، حيث أنّ الاتصال الوثيق بين مراقب الدخل والمكلف غير متوفر، الأمر الذي يترتب عليه خلق بيئة مثالية للفساد، ومن ثمّ القول بإسناد تلك المهمة للقطاع الخاص^١.

ففي مجال الضرائب الجمركية نجد أنّ بعض البلاد مثل إندونيسيا قد فوضت شركات متخصصة لفحص الواردات وتقييمها، وهذا النوع من الخدمات يهتم بمراجعة البيانات الواردة في بيانات المستوردين مقابل أسعار

^١ المرجع السابق ذكره.

محددة وبعدها يتم تقدير الرسوم الواجبة الدفع، إنَّ وظيفة المراجعة التي يؤديها القطاع الخاص تهدف إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، ولا يمكن اعتبار ذلك خصخصة وإنما تعكس عقلية القطاع الخاص في إنجاز وظائفه بكفاءة بمقارنة العائد والتكلفة.

أعتقد أنَّ إسناد هذه المهمة (مراجعة الحسابات الضريبية) للقطاع الخاص في سورية أمر متعذر، لأنه وكما سبق القول أنَّ هذه المهمة هي من صميم عمل الإدارة الضريبية، الذي لا يمكن التنازل عنها بأي شكل من الأشكال، علاوة على أنَّ الإدارة الضريبية في سورية لم تصل إلى تلك الدرجة من التقدم الذي يؤهلها لإسناد هذه المهمة للقطاع الخاص، خاصة وأنها أقرب ما تكون إدارة جباية، أكثر منها إدارة خدمات.

يرى بعض الفقهاء إمكانية استعانة الإدارة الضريبية بفريق من غير العاملين بالإدارة الضريبية يعين بصفة مؤقتة في موسم البيانات الضريبية لمساعدة المكلفين في إعداد بياناتهم الضريبية نظير مكافأة مادية. نحن نرى أنَّ ذلك قد يوفر مجالاً للتربح في ذلك الموسم، فضلاً عن عدم التمكن من إحكام الرقابة على هذا الفريق من العاملين، نظراً لعدم تسجيلهم وعملهم غير الثابت، وإمكانية تغييرهم بين الحين والآخر.

رابعاً - طبع النماذج: توجد العديد من النماذج، مثل نماذج تحصيل الضريبة، وتتغير هذه النماذج تبعاً لتغيير القوانين والإجراءات الضريبية وتقوم غالبية الدول بمهمة طبع النماذج الضريبية بنفسها عن طريق المطابع الحكومية، حيث كان يناط بمهمة طبع هذه النماذج للمطابع الأميرية، ولكن نتيجة للمرونة التي يتمتع بها القطاع الخاص في عمله أكثر من الهيئات العامة عند تصميم وطبع هذه النماذج، لجأت بعض الدول مثل دول أمريكا اللاتينية إلى إسناد القيام بمهمة الطبع والتصميم للقطاع الخاص فيها، وتختلف الدول في بيع وتوزيع النماذج الضريبية وفقاً لاختلاف الطرق الآتية:

١- يحصل المكلف على النماذج من مكاتب الإدارة الضريبية، كما يحدث في الأرجنتين.

٢- إرسال النماذج الضريبية بالبريد، كما يحدث في بعض الدول الأوروبية.

٣- قيام شركة متخصصة ببيع وتوزيع هذه النماذج بالبريد، كما يحدث في كولومبيا.

٤- شراء النماذج من مكاتب البريد، أو من محلات الأدوات المكتبية.

٥- توزيع نماذج البيان الضريبي مع الصحف اليومية والمجلات، كما تفعل بيروت.

وأحياناً ما تكون هذه النماذج مجانية، ولا تفرض عليها رسوم حتى لا تعوق عملية توزيعها، وفي بعض دول أمريكا اللاتينية مثل البيرو، حيث يقوم المكلف بدفع تكلفة هذه النماذج، إنّ خدمات الشركات المتخصصة يمكن أن تتضمن إرسال النماذج الضريبية مع بيانات تفصيلية إلى مكلفي الضرائب، يقومون بملئها ثم يتم إرسالها لتجري معالجتها، وعند تصميم نماذج يوضع فيها اسم المكلف وعنوانه والرقم الضريبي، فإنّ احتمال حدوث قدر من الخطأ يكون ضئيلاً، كما أنّ الخطأ يمكن اكتشافه، خاصة إذا كانت هذه البيانات تسجل إلكترونياً وتعالج بسرعة ودقة.

خامساً- استلام النقود والشيكات لسداد الضريبة (تحصيل الضريبة): بعد أن كانت الإدارة الضريبية تحرص على الاستمرار في استلام مدفوعات الضرائب في مكاتبها، هناك اتجاه لتحويل تلك الوظيفة إلى البنوك التي تؤدي هذا العمل بكفاءة عالية للغاية، ويمكن للبنوك أن تؤدي هذه الوظيفة مع وظيفة استلام مبالغ الضريبة أو مستقلة عنها، ففي بعض الدول يتم ملئ النماذج في الإدارة الضريبية، وتدفع الضريبة عن طريق البنوك، بينما تقوم بعض الإدارات الضريبية باستلام مدفوعات الضريبة من المكلفين مباشرة في مكاتبها، كما هو الحال في البيرو أمريكا اللاتينية، أو بنك رسمي كما يحدث في الأرجنتين، ويجب أن تؤدي هذه الوظيفة من البنوك بكفاءة وثقة كبيرة، ويجب كذلك على الإدارة الضريبية إعادة تنظيم هذه الوظيفة للعاملين فيها، وإتاحة الفرصة للبنك لقبول الدفع النقدي أو شيكات. ودفع الضرائب عن طريق البنوك هناك رقابة على البنوك فيما يتعلق بتحويل المبالغ التي تتسلمها إلى الإدارة الضريبية، وتقرض غرامات تأخير على البنك إذا جمع مبالغ الضريبة وأرسلها بعد موعد معين^١.

^١ المرجع السابق ذكره.

تعاني العديد من الإدارات الضريبية من عدم قدرتها على تحصيل الضرائب التي قامت بتقديرها وربطها ولا يرجع السبب في ذلك دائماً إلى نقص كفاءة الإدارة الضريبية أو زيادة معدلات الفساد الإداري فحسب بل يرجع في أحيان كثيرة إلى النظام القانوني والقضائي المرتبط بإجراءات التقاضي واستدانة الديون في الدولة. وهذا يمكن استخدام الخصخصة طريفاً لتنشيط التحصيل والحد من المتأخرات الضريبية وخاصة بالنسبة للمبالغ الكبيرة وذلك بالاستعانة بأشخاص مؤهلين في تحصيل الديون في القطاع الخاص للتعاقد معهم على تحصيل الديون في مقابل عمولة تدفع إليهم أو أن تتبع الإدارة حقوق المديونية إلى شركة متخصصة في مقابل حصول الدولة على ديونها المستحقة على المكلف فوراً ويكون لهذه الشركة حق تحصيل الديون من المكلفين في المواعيد المقررة.

من مزايا هذا النظام: أنه يعجل بالإجهاز على حجم كبير من المتأخرات الضريبية ويحقق للدولة حصيله وفيرة بقدر أكبر مما تحققه الأساليب التقليدية التي تتبعها الإدارة الضريبية حالياً. وذلك لأن الشركة المتخصصة لن تكون مقيدة بالإجراءات والنظم البيروقراطية التي تكبل الجهات الحكومية كما أن القائمين على إدارة الشركة لديهم الحافز في تحصيل الضريبة لاسترداد المبالغ التي تقاضتها الدولة منهم بخلاف موظفي إدارة الضريبة الذين يفتقدون المصلحة الشخصية في تحقيق هذا الهدف.

بيد أن هذا الأسلوب الذي يشبه إلى حد ما نظام الالتزام البغيض ومن ثم فهو يحتاج إلى عدد من الضوابط لتجنب مساوئه ومنها أن تراقب الدولة أسلوب الشركة المتخصصة في تحصيل الديون المستحقة على المكلفين للتأكد من عدم اتباعها أساليب غير مشروعة (كالتهديد بالإكراه البدني مثلاً) وألا يعطى هذا النظام الفرصة للمكلف بأن يشتري الديون المستحقة عليه بسعر الخصم.

سادساً - **حجز الضريبة من المنبع:** وذلك بان يقوم وكلاء أو شركات متخصصة في القطاع الخاص بحجز الضريبة من المنبع وإرسالها للخزينة العامة، يساعد على نجاح هذا النظام أن الجهات التي تقوم بالحجز والتوريد تستفيد من مبلغ الضريبة فترة من الزمن قبل توريدها إلى الإدارة الضريبية مما يحقق لها سيولة مالية لبعض الوقت. يمكن استخدام البنوك وسيلة اختيارية لتحصيل الضريبة تربط المكلف بالبنك وتجعل البنك مسؤولاً عن

تحصيل الضريبة ورد الزيادة المستحقة للمكلف من خلال حساب خاص بالمكلف مما يخفف العبء على الإدارة الضريبية ويحقق فائدة للبنوك.

سابعاً- إدارة الجهاز الضريبي بعقلية القطاع الخاص: حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تؤدي بعض الخدمات بعقلية القطاع الخاص، بمعنى آخر استثمار الموارد المالية لتدريب العاملين بالجهاز الضريبي، وتحسين حالتهم الوظيفية، وابتكار حوافز مالية لتحفيز الموظفين، سيؤدي حتماً إلى رفع كفاءة الأداء للعاملين في الجهاز الضريبي.

لقي هذا المبدأ قبولاً لدى بعض الإدارات الضريبية في بعض الدول، مثل دول أمريكا اللاتينية، حيث توجد وحدات متخصصة تركز جهودها للمكلفين، وتقدم لهم خدمات إدارية للمراجعة، ولا شك أن خصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية لا يعني أن توقف الدولة المراقبة على سياسة الضرائب، وإنما هي دعوة لقيام القطاع الخاص بواجبات ووظائف معينة تحت إشراف الإدارة الضريبية، من أجل تحسين كفاءة الأداء، وفاعلية العمل الإداري، كما أن خصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية فيه الكثير من الفاعلية والكفاءة، مما يشجع على القيام بهذا النظام، حيث أن معظم الإدارات الضريبية تشكو من عدم وجود مراقبي دخل ومدققي حسابات ومراجعين، وحديثاً توجد إمكانية في بعض البلاد مثل أمريكا اللاتينية لمشاركة القطاع الخاص والبنوك في أداء بعض هذه الوظائف، حيث تقوم بعملية معالجة البيانات الضريبية وتحصيل الضريبة، وبذلك تقوم بتخفيف العبء عن العاملين في الإدارة الضريبية، وتقوم بعملية المراجعة^١.

ثامناً- أعمال الصيانة والتخزين: وغيرها من الأعمال التي يمكن إسناد مخازن الإدارة الضريبية وأعمال صيانة المباني إلى القطاع الخاص وفق نظام المناقصات، مما يتيح للإدارة الضريبية الحصول على أفضل السلع والخدمات بدلاً من أن تعين الإدارة موظفين دائمين للقيام بهذه الأعمال وما يكلفها من أجور لا يقابلها جودة في الأداء.

^١ المرجع السابق ذكره.

تاسعاً - تقييم الأصول: تحتاج الإدارة الضريبية في كثير من الحالات إلى خبرة فنية لا تتوفر في موظفيها لتقدير مطرح الضريبة على نحو دقيق وواقعي ويقلل من المنازعات بينها وبين المكلفين ومن هذه الحالات حاجة الإدارة الضريبية إلى تقدير مطرح الأراضي والأطيان الزراعية من خلال بيان حساب مساحة الأرض ومدى إنتاجها، وتقدير قيمة العقارات لتحديد مطرح الضريبة على العقارات المبنية وتقدير قيمة أصول الشركات التي تشكل جزءاً من رأسمالها عند تغير شكلها القانوني أو في حالات الاندماج أو الانقسام أو لتقدير قيمة الضريبة على الأرباح الرأسمالية. يمكن أن تسند الإدارة الضريبية هذه الأعمال إلى الجهات التابعة للقطاع الخاص للقيام بها نظير مقابل تحصل عليه في إطار قانوني من الضوابط التي تكفل السرية والجودة.

عاشراً - القرارات المسبقة: يوفر حصول المكلف على قرار مسبق بشأن المعاملة الضريبية للصفقة أو العملية التي يقوم بها في المستقبل رؤية واضحة للمكلف برأي إدارة الضريبة تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية وما إذا كان من الأفضل أن يستمر فيها أو أن يتوقف عنها. ويمكن استغلال أسلوب القرارات المسبقة في خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية وذلك بأن يتقرر رسم يدفعه المكلف الراغب في الحصول على القرار المسبق مما يقلل التكلفة الإدارية لهذا العمل. كما يمكن الاستعانة بخبراء من القطاع الخاص لمشاركة الإدارة الضريبية في دراسة هذه الحالات وإبداء الرأي الفني بشأنها نظير مقابل مالي يؤدي إليهم.

الحادي عشر - تطوير الإجراءات والنظم الجمركية: ومن المجالات التي يمكن أن تقيد خصخصة الإدارة الضريبية فيها، إصلاح النظام الجمركي، باتباع أساليب متطورة في فحص البضائع، ومنها تطبيق نظام الفحص قبل الشحن، من خلال شركات القطاع الخاص التي تعطى صلاحية فحص البضاعة من حيث الكم والنوع ومدى اتفاقها مع القوانين قبل شحنها إلى دولة المستورد، وذلك في مقابل عمولة تتحدد غالباً على أساس قيمة الشحنة.

يساعد هذا النظام على تخليص الاستيراد من المعوقات الإدارية التي تعطل الشحن وترفع تكلفتها بسبب فساد الإدارة الجمركية أو بطء أدائها أو تخلف وسائل الفحص لديها، فضلاً عن المعلومات الدقيقة التي توفرها

الشركة إلى الإدارة الجمركية تساعد على تحصيل الضريبة المناسبة على الشحنة، سواء كانت ضريبة جمركية أو ضريبة على القيمة المضافة.

لكن ذلك لا يعني خلو ذلك النظام من مشكلات يتعين الانتباه إليها، منها احتمال وجود أكثر من شركة دولية تقوم بهذا العمل، مما يجعل المنافسة بينهما مجالاً خصباً للفساد، كما أنّ الإدارة الجمركية قد لا تكون مهياًة تماماً للاستفادة من المعلومات التي توفرها شركة الفحص قبل وصول الشحنة مما يعني إعادة فحصها من جديد في ميناء الوصول، أو عدم توفير الفرصة الكافية لنجاح هذا النظام لافتقاد الإرادة الحكومية لنجاحه^١.

إنّ مواكبة الإدارة الضريبية للتطورات التكنولوجية أمر ضروري لإصلاح الإدارة الضريبية من خلال خصخصة بعض الوظائف التي يتعذر القيام بها على أكمل وجه، ويكون القطاع الخاص جديراً بالقيام بتلك الوظائف، لا سيما وأنّ ذلك سوف يسمح للإدارة الضريبية بالقيام بالمهام الضريبية الأخرى التي تقع في صميم اختصاصها، ولا يكون القطاع الخاص مؤهلاً للقيام بها، على أنّي أشجع قيام الإدارة الضريبية بتلك التجربة، وفي نفس الوقت تقوم كوادر الإدارة الضريبية بمواكبة التطورات التكنولوجية التي يسير في ركبها القطاع الخاص، حتى يتم الاستعاضة في النهاية عن الشركات الخاصة برجال الإدارة الضريبية، والتي سوف تعمل في ذلك الوقت بعقلية القطاع الخاص، ومن ثمّ تكون خصخصة الإدارة الضريبية من داخلها في النهاية.

يمكن أن نعقب على عملية الخصخصة على النحو الآتي:

- قد تؤدي عملية خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية إلى ارتفاع تكلفة الالتزام الضريبي، فالكيانات الخاصة المتعددة التي سيقوم كل منها بأداء عمل مختلف مثل (التحصيل - إعداد واستلام البيانات الضريبية - توزيع النماذج الضريبية) تشكل عبئاً ضخماً على خزانة الدولة بالمقارنة بالإيرادات التي سيتم تحصيلها، ذلك لحصولها على مبالغ مالية طائلة تمنح للعاملين بتلك الجهات لتحقيق أكبر قدر من النزاهة والكفاءة في عملها، ومن غير المعقول أن يتحمل المكلفين جزء من هذه التكلفة المرتفعة.

^١ المرجع السابق ذكره.

- قد تحدث ثمة مقاومة من بعض موظفي الإدارة الضريبية القدامى نظراً لسحب الأعمال المسندة إليهم وإسنادها للقطاع الخاص، مما يبعث في نفوسهم إحساس بعدم ثقة الحكومة في كفاءتهم وإمكانية الاستغناء عنهم عند نجاح القطاع الخاص في أداء المهام بإنتاجية عالية.
- إنَّ خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية مثل (الفحص واستلام البيانات الضريبية)، يمثل شيئاً من خرق لخصوصية المكلفين، وتبعثر الأعمال المتعلقة بأعمالهم التجارية بين العاملين بالقطاع العام والقطاع الخاص.
- قد تؤدي عملية الخصخصة إلى تعامل المكلفين مع أكثر من جهة ما بين القطاع العام والقطاع الخاص لأداء التزاماتهم الضريبية بشكل يصيب المكلفين بالملل والإرهاق لتعطيل أعمالهم.
- صعوبة محاسبة ومساءلة العاملين بالقطاع الخاص عند ارتكاب مخالفات وظيفية أو أخلاقية أو عند التقصير في أداء العمل لعدم خضوعهم للوائح والجزاءات الإدارية التي يخضع لها موظفي القطاع العام.
- قد تتسبب الخصخصة في إغراء العاملين بالإدارة الضريبية للتعاقد والعمل بالقطاع الخاص للحصول على عائد مادي أكبر، مما يؤدي إلى تفريغ الإدارة الضريبية من أكفأ موظفيها.
- كما أنه في الدول النامية التي ينخفض بها الوعي والثقافة الضريبية يصعب التزام المكلفين مع جهات القطاع الخاص في التحصيل الضريبي.

المطلب الثاني

أتمتة الإدارة الضريبية

تفيد الأتمتة في منح الحكومة مزيد من المعلومات عن الأحوال المالية للمكلفين، مثل الإيرادات والدخول الرأسمالية والنفقات الاستهلاكية والموارث والوصايا، ويتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر متعددة، مما يساعد على الكشف عن المكلف المتهرب، وتقليل معدلات التهرب، مما يزيد من الإيرادات الضريبية بأقل تكلفة إدارية، دون حاجة إلى رفع معدلات الضريبة. كما تساعد الأتمتة الحكومات في تطبيق أكثر النظم الضريبية

تطوراً. فعلى سبيل المثال، يمكن حساب الضريبة على الدخل خلال فترات مختلفة خلال السنة بدلاً من حسابها مرة واحدة كل سنة، ويمكن تطبيق ذلك على أنواع معينة من الدخل، مثل دخل الزوجين، وحياسة الأصول وغيرها^١.

أصبح ملحوظاً اتجاه الإدارات الضريبية نحو ما يُعرف بالإدارة الالكترونية، التي تعتمد على البيانات الضريبية الالكترونية، والدفع الالكتروني، وإعداد التعبئة -الكلية أو الجزئية- للبيان الضريبي، مع التوسع في استخدام قنوات الاتصال الرقمية، أمثال الاتصال عبر الانترنت، أو بالبريد الالكتروني، أو من خلال تطبيقات التليفون المحمول^٢. حيث يلزم استخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات ربط وتحصيل الضريبة وتبادل المعلومات عن المكلفين والتعامل معهم، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى تحديد أكثر دقة للمطرح الضريبي دون تعسف بالمكلف أو إضرار بحقوق الخزينة العامة.

وفي إطار ما يُعرف بنظام الضريبة الالكتروني أنشأت الولايات المتحدة الأمريكية منصة رقمية، تمكّن المكلفين من الحصول على الخدمات الضريبية عبر الانترنت، أهمها: خدمات التسجيل الضريبي، والحصول على الرقم الضريبي، وتقديم البيانات الضريبية، وإيداع المستندات اللازمة لرد الضريبة. مما ساعد على زيادة الالتزام الطوعي للمكلفين، وتقليل الجهد والوقت، لعدم الحاجة إلى زيارة الإدارة الضريبية أو الانتقال إلى مقارها للحصول على الخدمة أو الوفاء بالالتزام. وقد انتشر هذا النظام في العديد من دول العالم مثل إيطاليا والمملكة المتحدة وفرنسا والمكسيك وماليزيا^٣ وبدأت سورية بتطبيقه.

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص ٤٢٢.

^٢ المرجع السابق، ص ٤٢٣

^٣ D . Wasao : "The effect of online tax system on tax compliance among small taxpayers in east of Nairobi tax district", Unpublished Masters of Science Project, submitted to University of Nairobi, Kenya, 2014.

بلغ طموح المملكة المتحدة أن أعلنت إبان تقديمها لمشروع الموازنة العامة للدولة عام ٢٠١٥ رؤيتها في جعل نظام الضريبة رقمياً وعبر الانترنت، يهدف إلى تبسيط دفع الأفراد والشركات للضريبة المستحقة عليهم، والحصول على معلومات من طرف ثالث، بما يتيح أداء الضريبة في الوقت الملائم، دون حاجة لتقديم المكلف البيان الضريبي السنوي. كما أصبح بمقدور البلدان التعامل مع التهرب الضريبي أو التهريب الجمركي من خلال الحلول الرقمية، إذ تستخدم مصلحة الجمارك -في بريطانيا على سبيل المثال- البيانات الكبيرة المتاحة لديها لرصد السلوك الاحتيالي بين المستوردين، مما مكنها من زيادة الحصيلة الجمركية من ١% من الناتج المحلي إلى ٢% من الناتج المحلي^١.

الفرع الأول

متطلبات الاستفادة من الأتمتة

إذا كانت أتمتة الإدارة الضريبية أمراً لا مفرّ منه، إلا أنه ليس قراراً سهلاً يُتخذ على وجه السرعة، ولا طريقاً تقطعه الإدارة الضريبية دون عوائق؛ فمن متطلبات الأتمتة ما يأتي:

أولاً- تحتاج الأتمتة إلى خمسة عناصر أساسية، هي: التكنولوجيا، البشر، إدارة المخاطر، الموارد المالية، وبيئة الاتصالات. وهي عناصر تتداخل فيهل وزارات عدة من أهمها وزارات المالية والداخلية والتجارة^٢.

ثانياً- تحتاج الأتمتة إلى تثقيف الموظفين وتأهيلهم للتعامل الرقمي، وبث الطمأنينة في نفوس المناهضين للأتمتة خشية فقدانهم وظائفهم أو نفوذهم الذي اكتسبوه من مهامهم المتوقع أن تحل التكنولوجيا محلها^٣.

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٢٥.

^٢ OECD, Technologies for Better Tax Administration, A Practical Guide for Revenue Bodies, 2016, Available at: <http://dx.doi.org>, and: OECD: Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, 2017, Available at: <http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>.

ثالثاً- تحتاج الأتمتة إلى تخصيص أموال كبيرة نسبياً -ولو في المراحل الأولى- للإنفاق على هذه العناصر؛ سواء من جانب الإدارة الضريبية لتوفير البيئة التكنولوجية اللازمة للتحويل نحو أتمتة الأعمال الضريبية، أو من جانب المكلفين الذين يلزمهم القانون الضريبي باستخدام برامج أو أجهزة إلكترونية للربط مع الإدارات الضريبية أو الوفاء بالالتزامات التي يفرضها القانون، كتحديث البيان الإلكتروني، والدفع الإلكتروني وغيرهما^٢.

رابعاً- قد تطلب الإدارات الضريبية برامج إلكترونية خاصة، تختلف عن البرامج التي تحتاجها الجهات أو الوزارات الأخرى، تراعي ذاتية العمل الضريبي وسماته الخاصة، فالإدارة الضريبية ملتزمة بسرية البيانات وتبادلها في حدود ضيقة. وفي نفس الوقت تحتاج الإدارات الضريبية إلى معلومات تتوافر لدى الوزارات الأخرى والجهات المختلفة. مما يحتاج إلى وعي في تصميم البرامج الضريبية، مع تطوير النصوص التشريعية التي تسمح بدخول العناصر الفنية في العملية الضريبية، أو للشركات التكنولوجية في مساعدة الإدارة الضريبية على تطبيق هذه البرامج^٣.

خامساً- لن تساعد أتمتة الإدارة الضريبية في تحسين الالتزام الطوعي للمكلفين، إلا إذا كانت متاحة لهم، ويسهل عليهم التعامل عن طريقها، ولدى المكلفين ثقة في المواقع التي يتم من خلالها الاتصال بالإدارات الضريبية، وأن

¹ Global Delivery Initiative: Creating an Electronic Tax Administration System in Zambia, Case Study, 2019, p2-3.

^٢ تبين بعض الدراسات إلى أن أتمتة الأعمال الضريبية، وإلزام المكلف بتقديم البيان الضريبي الإلكتروني قد يؤدي إلى زيادة التكاليف التي يتحملها المكلفون عامة إذا كانت الإدارة الضريبية تطلب بجانب البيان الضريبي الإلكتروني أن تُقدّم المستندات إليها ورقياً، كما تزيد على وجه الخصوص تكاليف متوسطي وصغار المكلفين الذين يتطلب تقديمهم البيان الضريبي الإلكتروني إنفاق مبالغ لشراء أجهزة، والاستعانة بتقنيات تكنولوجية تتواءم مع النظام الذي تتبعه الإدارات الضريبية، مع انخفاض الوعي الإلكتروني، والحاجة إلى توفير العناصر البشرية والفنية التي تُمكن هذه المشروعات من الاستجابة لمتطلبات النظام الضريبي الرقمي.

راجع: Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, The World Bank, Investment Climate Department, International Trade and Investment Unit, 2013.

^٣ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٢٨.

هذه المواقع مؤمنة. لذا وُجد أن افتقاد هذه العناصر في بعض الدول، مثل كينيا وهونغ كونغ، كشف عن أن نظام الضريبة الالكترونية في هذه الدول لم يسفر عن التزام طوعي كبير كما كان متوقعاً. في بعض الدول مثل أوغندا، لا تستفيد من الخدمات الضريبية الالكترونية إلا المنشآت الكبرى، أما صغار المكلفين فإنهم يعانون من صعوبة في الحصول عليها^١.

الفرع الثاني

فوائد أتمتة الإدارة الضريبية

أولاً- تساعد الأتمتة في تغيير طريقة العمل داخل الإدارات الضريبية، وفي توفير قناة اتصال فعالة ودائمة بينها وبين المكلفين. حيث توفر طرقاً عديدة لتطبيق التكنولوجيا في أعمال الإدارة الضريبية، كعمليات التحصيل الالكتروني، أو توفير البيانات لتحليل المخاطر، التي تساعد الفاحصين على التركيز على طائفة المكلفين غير الملتزمين، وتقليل عبء هذا الالتزام على كافة المكلفين، مما يجعل الإدارات الضريبية أكثر كفاءة وفاعلية^٢.

ثانياً- تساعد الأتمتة على ضبط أداء الإدارة الضريبية، وتقليل التدخل البشري في التقدير الضريبي، والحد من إساءة استعمال السلطة، مما يزيد من دعم العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية^٣.

ثالثاً- تفيد الأتمتة الإدارة الضريبية والمكلفين، فمن المتوقع أن تجعل الأتمتة من دفع المكلف للضريبة جزءاً من البيئة التكنولوجية التي تحيط بالمكلف، عن طريق تطوير الخدمات الالكترونية التي تقدمها الإدارات الضريبية، بإتاحة برامج الكترونية معتمدة للمحاسبة والدفاتر والسجلات، والتوسع في معاملات بنوك الانترنت^٤.

^١ المرجع السابق ذكره، ص ٤٢٩.

^٢ European Commission: Commission Expert Group on Taxation of the Digital economy report, Brussels, 2013, p.30.

^٣ Marija Vukovic: Towards the Digitalization of Tax Administration, Available at: https://www.cef-see.org/files/Digitization_Tax_Administration.pdf

^٤ Robert Ravello: ATO Digital Strategy, presentation at 2015 FTA Project Workshop, ATO, Moscow, 2015.

رابعاً- يُتوقع أن تكون الإدارة الضريبية أكثر شفافية في تعاملها مع المكلفين، من خلال توفير البيانات والمعلومات الضريبية الكاملة، سواء بنشرها على موقع الإدارة الضريبية، على الانترنت، أو على صفحة المكلف الخاصة به، مع إتاحة إمكانية نفاذ المكلف إلى هذه البيانات، وتقديم الملاحظات والاستفسارات، التي تساعد المكلف على الوفاء بالتزامه الضريبي، وتساعد في الحصول على حقوقه دون إبطاء، كحقه في الخصومات والحوافز والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون دون إبطاء، أو إجراءات معقدة^١.

دلت الأبحاث على أن أتمتة الأعمال الضريبية ساعدت على تحقيق مزيد من الشفافية، لأنها توفر بيانات منظمة وملحوظة لكل من المكلف والإدارة الضريبية، فتدفع المكلف إلى الامتثال الطوعي، كما تحفز الإدارة الضريبية على سرعة إنجاز ما يكون عليها من التزامات، فيتحقق مزيد من الرضا لدى المكلفين^٢. حيث أدى تحسين الأعمال الضريبية في بريطانيا إلى خفض تكاليف الامتثال الضريبي بواقع (٧.٣) مليار جنيه خلال عامي ٢٠١٤ و٢٠١٥.

الفرع الثالث

أتمتة أعمال الإدارة الضريبية

ظهر في السنوات الأخيرة نظام الضرائب الالكترونية، ويقصد به استخدام الكمبيوتر في أعمال الإدارة الضريبية؛ من تقدير أو ربط للضريبة، وتحصيلها، ويشار إلى بعض هذه الأعمال مثل الإيداع الالكتروني، والدفع

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٣٠.

^٢ OECD: Update on Voluntary Disclosure Programmes, A Pathway to tax compliance, Paris, 2015.

^٣ PricewaterHouse (PC): Digital Transformation of Tax Administration, a paper edited by Joint Production of Microsoft and PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V, the Netherlands, 2017, p.10.

الالكتروني^١. يعتمد هذا النظام على تبادل البيانات من خلال نظم تكنولوجيا المعلومات بين المكلف والإدارة الضريبية بهدف الاستغناء عن التبادل اليدوي لهذه البيانات، والتحرر من الإجراءات الروتينية المعقدة، مع ضمان وصولها مؤمنة وبسرعة^٢.

يترتب على إتاحة الإيداع الضريبي الكترونياً من زيادة جودة ووفرة المعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية، لتمكنها من إنجاز أعمالها بسرعة ودقة كبيرة. كما أنها تقيد المكلف في تقليل الأخطاء التي يقع فيها المكلفون عند تقديم بياناتهم الضريبية يدوياً، أو في تقاضي الجزاءات التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة تأخيره في تقديم البيان في المواعيد المقررة قانوناً^٣.

تُعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي طبقت نظام الضرائب الالكترونية، من خلال اعتماد الإدارة الضريبية الأمريكية برنامج لاختبار البيان الالكتروني لأغراض الضريبة. ثم أخذت الدول بهذا النظام إلى أن بلغ عدد الدول الذي طبقته حوالي (٩٢) دولة عام (٢٠١٦)^٤.

من أهم الأعمال الضريبية التي يمكن أن تساعد الأتمتة في إنجازها:

أولاً- التسجيل الضريبي: يعد التسجيل الضريبي أول الواجبات التي يفرضها قانون الضريبة على المكلف، لتزويد الإدارة الضريبية بالبيانات الأساسية للتعريف به وبنشاطه، كاسم المكلف وعنوانه وكيانه القانوني. تصدر الإدارات الضريبية لكل مكلف مسجل لديها رقماً تعريفياً موحداً وشهادة تسجيل. وأتاحت العديد من الدول في جنوب إفريقيا

¹ PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, Paying Taxes: Report 2018, Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/world-bank-group-commentary.html> [Accessed 31 October 2018].

² M.Arya: E-Taxation: State& Perspective cited in H.I. Adebawale, "E-Taxation in Nigeria: Issues and Challenges, 2012 p.160, Available at: <https://www.researchgate.net/publication/330422913>.

^٣ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

⁴ PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, Paying Taxes: Report 2018, op.cit.

خدمة تسجيل المكلفين وإصدار الرقم الضريبي إلكترونياً -لتوفير الوقت والجهد وبما يضمن أنَّ للمكلف رقماً موحداً أياً كان نشاطه أو موقعه في الدولة- إذ يكفي أن يدخل المكلف إلى الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية، ويملئ البيانات المطلوبة منه، حتى يحصل على هذه الخدمة في أي وقت، ومن أي مكان^١.

تستخدم التكنولوجيا في الاستفادة من التسجيل الإلكتروني في تخزين وحفظ المعلومات التعريفية بالمكلف، وإصدار الرقم التعريفي الموحد له وشهادات التسجيل تلقائياً (أوتوماتيكياً) لتسهيل تبادل المعلومات بين الجهات الحكومية، لضمان سرعة تدقيق المعاملات، واكتشاف المكلفين غير الملتزمين^٢.

تتيح بعض الدول في جنوب إفريقيا، إفشاء معلومات صاحب الهوية الرقمية بدواعي المصلحة العامة^٣. لا ريب من أنَّ الضريبة من المصلحة العامة التي تبرر طلب الإدارة الضريبية الحصول على معلومات عن الهوية الرقمية لحصر المكلفين، أو فحص معاملاتهم.

ثانياً- البيان الضريبي الإلكتروني: يمكن من خلال الأتمتة استخدام الشكل الإلكتروني لتقديم البيان الضريبي، ولتقديم البيانات الأخرى عن الدخل أو المرتبات والمراكز المالية، سنوياً أو شهرياً أو دورياً، كما هو الحال في هولندا. يستخدم تعبير الإيداع الإلكتروني للدلالة على نقل المعلومات الضريبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى الإدارة الضريبية باستخدام وسائل الاتصال التكنولوجية كالإنترنت. يمكن من خلال الإيداع الإلكتروني أن يقدم المكلف بيانه، أو يعد هذا البيان ذاتياً بمعاونة الإدارة الضريبية، من أي مكان وفي أي وقت، وباستخدام جهاز الكمبيوتر أو أجهزة التليفون وغيرها^٤. بينت دراسة أنَّ تكلفة الإيداع الإلكتروني قد تزيد من تكاليف الالتزام

^١ طلحة، الوليد، دراسة حول دور الهوية الرقمية في تعزيز الشمول المالي، صندوق النقد العربي، أبو ظبي، ٢٠١٩، ص ٣-٥.

^٢ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٣٥.

^٣ GSMA: Regulatory and Policy Trend, impacting Digital Identity and the role of mobile Considerations for emerging markets, 2016.

^٤ Denis Edwards-Dowe: E.Payments –The way forward, Paper Presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize 2008, p.6.

الضريبي عندما لا يثق المكلف تماماً في أن الوسيلة الالكترونية قد قامت بمهامها دون أن يقع عليه أي جزاء، ففي أوكرانيا على سبيل المثال، لوحظ زيادة التكاليف بواقع (٢٥%) عن ذي قبل، لأن بعض المكلفين يقدمون البيان الضريبي مرتين لعدم ثقتهم في النظام الالكتروني^١.

يزيد نظام البيان الضريبي الالكتروني من تدفق وجودة المعلومات إلى الإدارة الضريبية، لتمكينها من إنجازها على نحو أسرع وأكثر دقة، كما يقلل البيان الالكتروني من معدل الأخطاء التي يقع فيها المكلف عند إعداد بيانه اليدوي، مما يجنبه الكثير من الجزاءات والعقوبات. فضلاً عن أنه يحقق الملاءمة واليقين، لكونه يوفر للمكلف فرصة تقديمه في الوقت الذي يناسبه، وتيقنه من وصوله للإدارة الضريبية من خلال وصول رسالة التأكيد منها إليه، وبأقل تكلفة، كما هو الحال في كوريا وماليزيا وغيرها من الدول التي اعتمدت هذا النظام^٢.

ساهمت أتمتة الإدارة الضريبية في مساعدة المكلف على ملئ البيان الضريبي مسبقاً؛ حيث توفر الإدارة الضريبية للمكلف كافة البيانات المتعلقة بدخله ومرتببات موظفيه ومساهمات التأمين الاجتماعي، وما على المكلف سوى تسجيل دخوله على موقع الإدارة الضريبية لملء بيانه بناء على هذه البيانات، أو تعديلها من وجهة نظره، مما يقلل التكاليف والوقت التي يستغرقها المكلف في جمع هذه البيانات، كما تقلل من احتمالات الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية^٣.

يمنح هذا النظام فرصة للإدارة الضريبية في أن تنتهي من فحص هذا البيان في وقت أقصر، وأن يعلم المكلف مبكراً بمدى قبول الإدارة الضريبية لهذا البيان. فضلاً عما يتمتع به البيان الضريبي من ميزة تقديمه في

¹ Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: Can e-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, Investment Climate Department International Trade and Investment Unit, The World Bank, 2013.

² OECD: Revenue Statistics in Asian Countries: Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore, Paris, 2017. pp.39-40.

³ K. Saravanan & K. Muthulakshmi: E-Filing of income tax return: A study on awareness and satisfaction level of taxpayers in Trichy City, International Journal for Scientific Research & Development, 2017, pp.269-272.

أي وقت ومن أي مكان عبر الانترنت، دون حاجة لأن ينتقل المكلف أو نائبه إلى مقر الإدارة الضريبية لتسليمه. بينت دراسة عام (٢٠١٣) عن جنوب إفريقيا أن تقديم البيان الضريبي الإلكتروني أدى إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي بحوالي (٢٢.٤%) كما انخفضت ساعات العمل التي تُستغرق للوفاء بالالتزام بقانون ضريبة القيمة المضافة بواقع (٢١.٨%)^١. وفي دراسة أخرى، بينت أن تكلفة الإيداع الإلكتروني قد تزيد من تكاليف الالتزام الضريبي عندما لا يثق المكلف تماماً في أن الوسيلة الإلكترونية قد قامت بمهامها دون أن يقع عليه أي جزء، ففي أوكرانيا على سبيل المثال، لوحظ زيادة التكاليف بواقع (٢٥%) عن ذي قبل، لأن بعض المكلفين يقدمون البيان الضريبي مرتين لعدم ثقتهم في النظام الإلكتروني^٢. وبينت دراسة أخرى أن زيادة التكاليف التي يتحملها الأشخاص ترجع أحياناً إلى الوقت الذي يستغرقه المكلف، والمال الذي ينفقه، للتعليم والتدريب الذي يحصل عليه كي يصبح مؤهلاً للتعامل مع الوسائل الإلكترونية^٣.

بدأت مصر في إتاحة خدمة تقديم البيان الضريبي إلكترونياً، عبر بوابة الضرائب المصرية^٤، بحيث يمكن للمسجل تقديم بيان ضريبة القيمة المضافة شهرياً^٥، كما يسمح للمكلف -الشخص الاعتباري أولاً، ثم الطبيعي في مرحلة تالية-^٦، بتقديم بيان ضريبة الدخل السنوي إلكترونياً. وذلك في أي وقت خلال اليوم، دون

¹ Pule Barnett Mongwaketshe: Perceived effects of an electronic filing systems on tax compliance in a District municipality, South Africa, Master Thesis, Faculty of Commerce and Administration at the Mafikeng Campus of the North- West University, 2015.p.2.

² Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: Can e-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, Investment Climate Department International Trade and Investment Unit, The World Bank, 2013.

³ JC, Sweeney et al. The Role of Perceived Risk in the Quality-Value Relationship: A Study in a Retail Environment. Journal of. Retailing, 1999, pp.771-705.

⁴ <https://eservice.incometax.gov.eg/etax>.

^٥ وفقاً لنص المادة /١٦/ من قرار وزير المالية رقم /٦٩٥/ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة: فإن على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً إلكترونياً شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية وذلك اعتباراً من يناير ٢٠١٩.

^٦ نصت المادة /١٠٤/ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل، والمعدلة بقرار وزير المالية رقم /٧٤٤/ لسنة ٢٠١٨ على أن: "يلتزم المكلف الشخص الاعتباري، ما عدا شركات الأشخاص، بإرساله الإقرار الضريبي من خلال بوابة

الحاجة إلى تنصيب أي أدوات أو برامج مساعدة، مع تخصيص مساحة تخزينية لكل مكلف تتيح له القدرة على تخزين تعاملات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، والدخول إليها في أي وقت وفي أي مكان، كما يتم تخزين فواتير المشتريات والمبيعات لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

يواجه هذا النظام بعض الصعوبات، وخاصة عند بدء تطبيقه، حيث يتوجس المكلفون خيفة من أن يؤدي تقديم بياناتهم عبر الانترنت إلى إفشاء بياناتهم وتداولها دون إذن منهم مما يعرضهم للضرر - تتحوط بعض الإدارات الضريبية وتخلي مسؤوليتها عن سرقة بيانات المكلفين التي أودعها المكلفون بأنفسهم من خلال أجهزتهم الخاصة. حيث نجد أن الإدارة الضريبية في جنوب إفريقيا -على سبيل المثال- تضع على موقعها تنبيهاً بإخلاء المسؤولية ينص على أن المستخدم هو المسؤول، وعلى نفقته الخاصة، عن الحفاظ على أجهزة الكمبيوتر وصيانتها، وتوفير نظم أمن المعلومات، وخطوط الاتصالات التي تمكنه من الدخول على موقع الإدارة الضريبية وإيداع بياناته على موقعها-. فضلاً عن أن هذا النظام قد لا يعني عدم الحاجة إلى قيام المكلف بزيارة الإدارة الضريبية، وخاصة عندما يتطلب الأمر الاطلاع على أصول المستندات، أو تفاصيل البيانات الواردة بالإقرار الالكتروني^١.

كما أن الالتزام بتقديم البيان الكترونياً يتطلب أن تتفق المنشأة مبالغ لتوفير التكنولوجيا اللازمة لأجهزة الكمبيوتر الخاصة بهم، وربطها بخوادم أو بوابات الخدمة لدى الإدارة الضريبية، فضلاً عن المعاناة التي تواجه المكلفون في

الحكومة الإلكترونية" خدمة مكلفي ضريبة الدخل" أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية. على أن يقوم المكلف بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية. ويعد المكلف مسؤولاً عما يقدمه مسؤولية كاملة من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة، أو أن يوقع توقيعاً الكترونياً مجازاً من المصلحة، ويجوز للمكلف الشخص الطبيعي أو شركة الأشخاص إرسال الإقرار الضريبي على النحو الوارد بالفقرة السابقة. وفي جميع الأحوال يجب أن يقدم المكلف ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع المجازة المنصوص عليها في المادة ٨٢/ من هذه اللائحة أو التي تقررها وزارة المالية. ويعد تقديم المكلف الإقرار بالطريقة المشار إليها بمثابة تقديمه إلى المأمورية المختصة".

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٤٠ وما بعدها.

تقديم الإقرار إلكترونياً بسبب التزامه على تقديمه في وقت معين، مما يزيد الضغط على الخوادم، ويقلل من كفاءتها^١.

بيد أن هذه الصعوبات يمكن تلافيها تدريجياً حتى تختفي، وخاصة عندما تقوم الإدارات الضريبية بتشجيع المكلفين على تقديم البيانات إلكترونياً، من خلال التوعية والتأكيد على الحفاظ على سرية البيانات، وتطوير البنية التكنولوجية للإدارة الضريبية، مما يحسن من الإمكانيات الفنية التي تجعل تقديم هذا البيان سهلاً ميسراً. وقد تبين في تجربة ماليزيا التي تزايدت نسبة البيان الضريبي الإلكتروني خلال الفترة من ٢٠٠٦-٢٠١١ من ٥ إلى ٣٤%^٢.

ينجح نظام البيانات الضريبية الإلكترونية عندما تتوافر له البيئة الملائمة، وأهمها معرفة المكلف بالنظام، وموقفه المؤيد له، وخبرته في التعامل الإلكتروني. كما دلت بعض الدراسات على أن هذا النظام تقبل عليه المنشآت كبيرة الحجم التي تعمل في المدن والمناطق الحضرية، التي تعمل في القطاعات كثيفة رأس المال وتخضع لأنواع مختلفة من الضرائب^٣.

ثالثاً - الفحص الضريبي الإلكتروني: تحتاج عملية الفحص الضريبي أو المحاسبة الضريبية، إلى الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته، ومراجعة البيان الذي يقدمه المكلف، ووفقاً لما يتوافر لها يتبين للإدارة الضريبية صحة دفاتره ومستنداته، بجانب مصادر المعلومات الأخرى التي تحصل عليها الإدارة الضريبية من كافة الجهات. بفضل التكنولوجيا يتم الاستغناء عن الدفاتر والمستندات الورقية، واستخدام برامج الكترونية أو حسابات الكترونية لتسجيل المعاملات وضبط الحسابات، والقيام بالفحص الإلكتروني.

^١ المرجع السابق، ص ٤٤١.

^٢ World Bank, World Development Indicators database.

^٣ J.coolidge, & F. Yilmaz, Does e-Filing reduce Tax Compliance Costs, s.l: World Bank Group, 2014, Available at:

<https://www.wbginvestmentclimate.org/advisoryservices/regulatory-ssed->

يُعرّف المستند أو السجل الإلكتروني بأنه: "مجموعة بيانات أو معلومات يتم إنشاؤها أو تخزينها أو استخراجها أو نسخها أو إرسالها أو إبلاغها أو استقبالها كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية، على وسيط ملموس أو على وسيط الكتروني آخر، وتكون قابلة للاسترجاع بشكل يمكن فهمه". ويتسع لفظ السجل ليشمل إلى جانب المراسلات المتبادلة بين طرفي العلاقة، صوراً أخرى مثل: العقود الإلكترونية والشهادات والسجلات بأنواعها المختلفة التي تتخذ الشكل الإلكتروني^١.

يمكن للإدارات الضريبية الاستفادة من تقنية المعلومات في إعداد حسابات المكلفين لديها إلكترونياً، بحيث يتم تحديث هذه الحسابات تلقائياً في الوقت المناسب وبدقة، مما يمكنها من تحديد مديونيات المكلفين من ضرائب وغرامات مالية ومقابل تأخير، وحساب ما لهم من مبالغ يتم ردها تلقائياً، أو دون تأخير^٢.

تساعد التكنولوجيا الإدارات الضريبية في فحص المنشآت العاملة في القطاع غير الرسمي، من خلال منحها قدرات أكبر على تتبع استخدام المنشآت للمدخلات المادية التي تساعد في الإنتاج أو مزولة النشاط، مثل استهلاك الكهرباء، والمياه وعدد العاملين^٣.

أمثلة تدل على دور الأتمتة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية:

١ - الفاتورة الإلكترونية: هي الفاتورة التي تصدر إلكترونياً وتتضمن المعلومات الرئيسة التي تتضمنها الفاتورة الورقية. ويمكن أن تُتخذ أساساً في التعامل، أو تحل محل الفاتورة الورقية، وتقوم بنفس أدوارها، بالنسبة لكل من أصدرها أو تسلمها أو غيرهما ممن له صلة بها. وتتوافر فيها سمات الثقة والمصادقية والوضوح التي تجعلها

^١ محمد، محمود عبد الرحمن، مدى حجية الوسائل الإلكترونية في إثبات المعاملات التجارية والإدارية طبقاً لقانون المعاملات الإلكترونية الكويتي، دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد الأول، ٢٠١٨، ص ١٥٣.

^٢ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٤٤.

^٣ المرجع السابق، ص ٤٤٥.

صالحة لإنجاز المعاملات المالية. أخذت التشريعات الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي بالفاتورة الضريبية الإلكترونية التي تتوافق مع متطلبات الضريبة على القيمة المضافة^١.

تُعد الفاتورة الضريبية الإلكترونية أحد أهم الأمثلة التي تدل على كيف تساعد الأتمتة في تحسين كفاءة الخدمات الضريبية، حيث تسمح الفاتورة الإلكترونية بالنقل التلقائي لمعلومات الفواتير التي تصدرها المنشآت إلى الإدارات الضريبية، مما يؤدي إلى تقوية الالتزام الضريبي، وتقليل التكاليف، حيث تتمكن الإدارة الضريبية من التأكد من صحة البيانات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، وتقل -أو تختفي- احتمالات إسقاط بعض المبيعات، وظاهرة شراء الفواتير أو الفواتير الوهمية، والأخطاء التي تقع عند تحرير الفواتير التقليدية^٢. وقد امتدّ نظام الفاتورة ليشمل كشف المرتبات والسلع العابرة وفواتير بيع الديون^٣، مما يساعد الإدارة الضريبية على سهولة ضريبة الأجور سواء التي تمنح مباشرة من رب العمل إلى عماله، أو التي تقدم إليهم من المتعهد بذلك. كما يفيد نظام الفاتورة الإلكترونية المكلف في أنه يقلل التكاليف التي يتكبدها لطبع الفواتير العادية وحفظها وتقديمها عند كل طلب، كما تمكّن المكلف من تحقيق تكامل العمليات الداخلية للمنشأة (كالمحاسبة والدفع وإصدار الفاتورة)

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٤٤ وما بعدها.

^٢ Matthieu Bellon, Jillie Chang, Era Dabla-Norris, Salma Khalid, Frederico Lima, Enrique Rojas and Pilar Villena: Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT E-invoicing in Peru, IMF Working Paper No. WP/91/231, International Monetary Fund, Washington Dc, 2019, pp.4-5.

^٣ تقوم آلية شراء الفواتير من خلال ما يعرف بعقد الفاكوتنج، وهو عقد تقوم به الشركات المتخصصة في تقديم خدمات التمويل، عن طريق تعجيل أداء قيمة فواتير مستحقة للدائن، مقابل انتقال ملكية هذه الديون إلى تلك الشركات، في مقابل عمولة تحصل عليها من الدائن، مع تعهدها بأن لا ترجع إليه في حال إخفاقها في استيفاء هذه الديون. لمزيد من التفاصيل راجع: محمد، زكري عبد الرازق، عقد شراء فواتير الديون التجارية من الوجهتين العملية والقانونية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠١٠، ص ٢٢ وما بعدها.

والعمليات الخارجية (أي التي تتعلق بالموردين والعملاء والجهات الحكومية، ومنها نظم المحاسبة والدفع والمشتريات)^١.

من المتوقع أن تحفّز الفاتورة الالكترونية على إنجاز أعمال الفحص الضريبي في أقصر وقت، إذ لم يعد مقبولاً أن تتأخر الإدارة الضريبية في فحص بيانات المكلفين، والتأكد من صحة الفواتير المؤيدة لبياناتها لعدد من السنوات، كما هو الحال في ظل الاعتماد على الفواتير الرقمية. مع ذلك: تتطلب الفاتورة الالكترونية استثماراً مالياً في التكنولوجيا، قد تعجز الإدارات الضريبية - وخاصة في الدول النامية - عليه، الأمر الذي يجعلها أن تأخذ بهذا النظام بالتدرج، فتبدأ تطبيقه أولاً على المنشآت الكبيرة أو المهمة، ثم تتوسع في تطبيقه ليسري على كل المنشآت بعد أن تكون قد توافرت البيئة التكنولوجية والمعرفة اللازمة لتطبيقه^٢.

كما أنّ نظام الفاتورة الضريبية الالكترونية لا يقضي تماماً على المشكلات الضريبية المرتبطة بالفواتير، إذ من المتوقع أن تظل قائمة مشكلة الفواتير الوهمية التي تعاني منها ضريبة القيمة المضافة^٣، والتي يسعى من وراء إصدارها المكلف إلى الحصول على مزايا ضريبية غير مشروعة، كرد مبالغ ضريبية لم تحصل عليها الإدارة الضريبية بالفعل؛ ذلك لأنّ الفاتورة الالكترونية لا تكشف المعاملات الوهمية أو غير الصحيحة؛ إما لأنّ الشركات التي أصدرت هذه الفواتير قامت بالفعل، ولكن لفترة قصيرة، ثمّ ما لبثت أن اختفت، بعد أن تكون تعاملت بهذه الفواتير مع أطراف أخرى؛ أو لأنّ هذه الشركات قد حصّلت الضريبة بالفعل من المتعاملين معها، ولم تقوم

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٦٤ ما بعدها.

^٢ المرجع السابق نفسه، ص ٤٤٧.

^٣ Alberto Barreix and Raul Zambrano: Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations , Washington Dc, 2018,p.27.

بتوريدها قبل أن تختفي، أو أنّ هناك تواطؤ بين من أصدر الفاتورة الوهمية ومن تسلمها للحصول على منافع غير مشروعة^١.

كما أنّ الالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية الالكترونية قد لا يكون عاماً، بسبب مشكلات تقنية، أو اختلاف مستويات وأحجام المنشآت الخاضعة للضريبة (منشآت صغيرة ومنشآت متوسطة ومنشآت كبيرة الحجم)، وعدم حاجة عدد من المنشآت وخاصة التي تعمل في القطاع غير الرسمي، أو تتعامل مباشرة مع الأفراد وتحصل على مستحقاتهم نقداً. مما يعني أنّ الفاتورة الالكترونية لن تطبق على كافة المكلفين، مما يزيد من أعباء وتكاليف الرقابة الضريبية في ظل إدارة ضريبية تراقب كل من الفاتورة الالكترونية والفاتورة الورقية والتعامل بلا فواتير^٢.

مع ذلك فقد انتشر تطبيق نظام الفاتورة الالكترونية بسرعة بين الدول، وبلغت عدد الدول التي تطبقه حتى عام ٢٠١٨ أكثر من خمسين دولة عبر العالم، من بينها عشرة دول في أمريكا اللاتينية^٣. وقننت مصر في قانون الإجراءات الضريبية الموحد إصدار الفواتير الضريبية الالكترونية، لتكون أساساً في تطبيق قانون ضريبي القيمة المضافة والدخل.

٢- الفحص أو التدقيق الالكتروني: يقصد بالفحص أو التدقيق الالكتروني تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لتمكين الفاحص الضريبي من القيام بأعمال التدقيق، وما تتطلبها من فحص ورقابة وتوثيق^٤. حيث تمكّن الأتمتة الإدارات الضريبية من الوصول إلى بيانات المكلفين بصورة أكثر تفصيلاً ودقة من

^١ تتخذ الدول إجراءات قانونية وإدارية مختلفة للحد من ظاهرة الفواتير الوهمية، إذ تحمّل بعضها كل من أصدر الفاتورة ومن تسلمها عبء إثبات حقيقة تعاملات، وإذا لم تثبت هذه الحقيقة يحرم المكلف من الحصول على الائتمان أو الخصم الضريبي أو الاعتراف بمبلغ الفاتورة كنفقة واجبة الخصم. وتُجرّم بعض الدول إصدار الفواتير الوهمية بجانب فرض جزاءات مالية على من أصدرها، انظر: Alberto Barreix and Raul Zambrano , Op.Cit.:

^٢ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٤٨.

^٣ EY, Worldwide electronic invoicing survey, 2018, Available at: <https://go.ey.com/2XLaBBB>.

^٤ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٤٩ وما بعدها.

ذي قبل، مما يمكنها من تحليل هذه البيانات وتقييمها وفق معايير موضوعية، وتحديد مجالات مخاطر عدم الامتثال الضريبي، لتحديد الحالات التي يتعين عليها حصها بعناية، سواء بطريقة الفحص بالعينة، أو بطريقة الفحص الشامل^١.

يحتاج الفاحص الضريبي أن يكون ملماً بأساليب فحص النظم، والفحص الالكتروني، وأن يتأكد من أن المستند أو السجل الالكتروني المطلوب فحصه قد توافر في شأنه الشروط المقررة قانوناً، ومنها أن يتم حفظه الكترونياً بالشكل الذي أنشئ أو أرسل أو تسلم به في الأصل، أو بشكل يمكن من إثبات أنه يمثل بدقة المستند أو السجل أو المعلومات أو البيانات التي أنشئت أو أرسلت أو تسلمت في الأصل، وأن يبقى هذا المستند أو السجل محفوظاً على نحو يتيح الوصول إليه واستخدامه والرجوع إليه لاحقاً، وأن يُحفظ بطريقة تمكن من التعرف على منشأ وجهة وصول الرسالة الالكترونية وتاريخ ووقت إرسالها^٢.

يساعد نظام تكنولوجيا المعلومات الضريبية في وضع خطة الفحص الانتقائي على نعم سليم، من خلال توفير آلية دقيقة لقياس المخاطر، وتحديد المكلفين ذوي المخاطر العالية. كما يقوم النظام بأتمتة سير أعمال الفحص، أو القيام بكل هذه الأعمال، في بعض الحالات، دون تدخل العنصر البشري. من خلال المعلومات التي يوفرها، وأرشفة تقارير الفحص، لسهولة الوصول إليها لتحقيق المراجعة، والنظر في اعتراضات وطعون المكلفين^٣.

يوفر سوق تكنولوجيا المعلومات العديد من التطبيقات التي تعزز من عمليات التدقيق الضريبي، مما يقلل وقت الفحص الضريبي، ويساعد على اكتشاف حالات الغش أو التهرب الضريبي، من خلال توفير العديد

¹ Tim Gillis: Digitalized tax collection is impacting tax departments are embracing technology for degitized tax collection, KPMG, Available at: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights>.

^٢ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٦٩.

³ Guillermo Jimenez and others: Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management, 2013, p.16.

من أدوات التحليل التي تتيح للفاحصين استخراج البيانات الضريبية من النظم المحاسبية المختلفة^١. حيث تمكن مطورو برامج الكمبيوتر في هولندا، بالتنسيق مع السلطات الضريبية على إنشاء برنامج يُعرف بملف التدقيق، يمكن المكلفين من جمع المعلومات المطلوبة للفحص الضريبي فيه، مما يسهل عملية مراجعة الحسابات، ويقلل الحاجة إلى الاحتفاظ بالمستندات المدة الطويلة التي تستلزمها أعمال الفحص التقليدي^٢.

تتوافر بفعل التكنولوجيا المطابقة الرقمية وتعني التقديم الالكتروني للبيانات المحاسبية الإضافية، ومصادر البيانات، وتمكين الحكومة من الوصول إلى بيانات أخرى، مثل الكشف البنكية، حتى تتحقق الإدارة الضريبية من صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالمكلفين بالوقت المناسب، كما هو الحال في فرنسا^٣.

تتمكن الإدارة الضريبية -من خلال المراجعة الالكترونية -، أو غيرها من الجهات الحكومية، من تحليل البيانات إلكترونياً، ومراجعتها، في وقت محدد، مع ربط الإدارة الضريبية بمصادر المعلومات المتوفرة لدى الجهات الأخرى، كالبنوك وشركات التأمين، والمكلفين الآخرين الذين تربطهم بالمكلف علاقات اقتصادية أو علاقات عمل^٤.

٣- أدلة الفحص الالكتروني: يُعرّف الدليل الرقمي أو الدليل الالكتروني بأنه الدليل المأخوذ من مخرجات الكمبيوتر، والمتمثلة في مجالات أو نبضات مغناطيسية، أو كهربائية، يتم تجميعها وتحليلها عن طريق برامج وتطبيقات تكنولوجية، لتقديم المعلومات في شكل نصوص مكتوبة أو صور أو أصوات أو رسوم وغيرها.

^١ IBID.

^٢ Jaco Temple: Tax audit in the Digital Age, Lecture 1, Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration, p.14.

^٣ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٦٤.

^٤ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، المرجع السابق، ص ٤٦٩.

واجه المشرعون مشكلة تقنين البيانات الالكترونية، ومدى إمكانية نسبتها إلى مالكها، ومسؤولية هذا المالك عن هذه البيانات، وتبنت الهيئات الدولية ذات الصلة (مثل الأونسترال) مبدأ حياد الوسيط الالكتروني، والذي يعني عدم التمييز بين البيانات لكون أنها الكترونية أو غير الكترونية، ومبدأ التكافؤ، ويعني أنّ البيانات الالكترونية لها ذات القيمة القانونية للبيانات الورقية أو التقليدية.

من المعلوم أنّ التشريع الضريبي يعتمد على الواقع أساساً لفرض الضريبة، وتقدير مطرحها، بما يتفق مع الحقيقة، ولو كانت الأوراق التي سجلها المكلف، أو العقود التي صاغها، أو الاتفاقات التي أبرمها مع غيره. تخالف في ظاهرها هذه الحقيقة، ومن ثمّ كان للإدارة الضريبية وكان للقاضي، الاعتماد على كل دليل يوصل إلى واقع الأمر وحقيقته، دون التقيد بأدلة بذاتها. وفي المقابل لم تجز التشريعات الضريبية بعض الأدلة التي تقرها قوانين أخرى للإثبات، إذا كانت لا تتفق وطبيعة المنازعة الضريبية، كاليمين وشهادة الشهود^١.

ليس ثمة مانع من الاعتماد على الدليل الالكتروني أو الرقمي في إثبات الواقعة المنشئة للضريبة، أو مطرح الضريبة، أو غير ذلك من المسائل التي تتعلق بتطبيق قانون الضريبة، طالما توافر في هذا الدليل الشروط القانونية وأهمها، عدم الغش والتدليس، والشروط الفنية التي تضمن يقيناً سلامة الدليل وعدم العبث به، ونسبته إلى صاحبه دون غيره.

^١ يجب التفرقة بالسبب لشهادة الشهود في المنازعات الضريبية بين الشاهد الذي تستدعيه المحكمة للوقوف على مدى سلامة الأدلة المستخلصة من الوسائد الالكترونية، وهذا من قبيل الخبرة الفنية التي لا علاقة لها مباشرة بالوعاء الضريبي، ومن ثمّ فليس ثمة مانع من سماع شهادة الفني في هذا الخصوص. ويمكن الاستعانة بهذا الصدد بشهادة المسؤول عن تشغيل جهاز الكمبيوتر والمبرمجين ومحلي البيانات ومهندسي الصيانة والاتصالات ومديري النظم. وذلك، بخلاف الشاهد الذي يُطلب للتثبت من واقعة ضريبية أو إنكارها فإنه غير مرغوب في سماعه، لأنّ طبيعة المنازعة الضريبية تأبى الارتكان إلى هذا النوع من الشهادة، الذي يُخشى معها من تضامن المكلفين فيما بينهم للإفلات من الخضوع للضريبة، حيث يكون كل منهم مستعداً لأن يشهد لصالح زميله، متوقعاً أن يشهد له هو الآخر. انظر: صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٥٧.

٤- **تقدير الضريبة وربطها إلكترونياً:** تستطيع الإدارات الضريبية الاستفادة من البيانات الرقمية في تقدير وربط الضريبة، دون حاجة إلى تبادل نماذج ضريبية مع المكلفين، مع السماح للمكلف بالاعتراض، أو مراجعة الحكومة، في تقديرها وربطها للضريبة كما هو الحال في بعض الدول الأوروبية^١.

يقصد بالربط الضريبي الإلكتروني استخدام تكنولوجيا المعلومات في تقدير الضريبة، بحيث يقل التدخل البشري في هذا التقدير، كما يكون الاتصال بين الإدارة الضريبية والمكلف أو غيره عن طريق الانترنت، دون حاجة إلى المواجهة المباشرة^٢؛ إذ تقوم الإدارات الضريبية بطلب المعلومات والمستندات والأدلة التي تثبت صحة بيان المكلف عبر الانترنت، ويمكن من خلال برامج أو تطبيقات تكنولوجية تحليل هذه البيانات، والوصول إلى تقدير الضريبة عليها، كما يمكن أن يلي هذا التقدير قيام الإدارة الضريبية بإخطار المكلف به، وتلقي التظلم أو الطعن عليه إلكترونياً^٣.

رابعاً- الدفع أو التحصيل الضريبي الإلكتروني: يمكن الاستفادة من أتمتة الإدارة الضريبية في تطبيق نظام الدفع الإلكتروني، من خلال نقل الأموال من الحسابات المصرفية للشخص إلى الحسابات المصرفية للإدارة الضريبية عبر وسائل الاتصالات التكنولوجية كالإنترنت، ولضمان نجاح هذا النقل يحصل المكلف على ما يفيد ذلك من كل من الإدارة الضريبية والبنك الذي تمّ النقل من خلاله^٤.

يحقق هذا النظام سرعة سداد المكلف للضرائب المستحقة عليه دون حاجة لأن يحملها إلى الإدارة الضريبية، كما يمكنه أن يسترد ما أداها منها بغير وجه حق، أو زائداً عما هو مقرر عليه، بالوسائل الإلكترونية، دون حاجة لتقديم أوراق أو مستندات، اعتماداً على ما لدى الإدارة الضريبية من بيانات مخزنة رقمياً. بذلك تقل

^١ المرجع السابق ذكره، ص ٤٦٥.

^٢ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، المرجع السابق، ص ٤٦٥.

^٣ المرجع السابق ذكره، الصفحة نفسها.

^٤ Denis Edwards-Dowe: E.Filling and E.Payments _The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, 2008, p.6.

أعباء وتكاليف الالتزام الضريبي -مراقبته- على كل من المكلف والإدارة الضريبية. وتتنخفض مخاطر ضياع الأموال، أو أو تبديدها، أو بذل مزيد من الوقت لمراجعتها وتأمينها^١.

يتطلب نجاح هذا النظام استخدام رقم هوية الفرد في كافة تعاملاته، وربط معلومات الجهات المختلفة، ومنها البنوك ومؤسسات التأمين والمعاشات مع الإدارة الضريبية، إلى جانب توفير التكنولوجيا المناسبة، والتشريع الذي يُبسط إجراءات ربط الضريبة، وتحصيلها، ويتفادى التعقيدات التي تعطي الفرصة للجدل والخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف^٢.

كما يلزم لنجاح نظام الدفع الإلكتروني توافر مقوماته، وأهمها أن يكون لدى المكلف حساب بنكي يتمكن من خلاله تسوية ديونه مع الإدارة الضريبية. وهو أمر قد لا يتوافر لدى بعض المكلفين من صغار المكلفين، أو ممن اعتادوا على الاحتفاظ بالنقود السائلة لإنجاز أعمالهم، أو ممن لا يجيدون التعامل مع البنوك أو لا يرغبون في ذلك^٣. يمكن التغلب على هذه المشكلة من خلال توفير خدمة الدفع النقدي عن طريق الوسائل الوسيطة كشركات التليفون المحمول، أو شركات الوساطة، والتي تقوم -نيابة عن المكلف- بدفع المبالغ المستحقة عليه إلى الحساب المصرفي للإدارة الضريبية إلكترونياً^٤.

تتجه الدول إلى تطوير نظام التحصيل الإلكتروني، لتنتقل من عملية التحصيل الجزئية، حيث يكون طرف ثالث كالبنوك وسيطاً بين المكلف والإدارة الضريبية لإتمام عملية دفع الضريبة، إلى عملية التحصيل الإلكتروني الكامل، حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية عبر الانترنت، أو تكليف البنك

^١ صديق، رمضان، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتمحور وإدارة تتطور)، مرجع سابق، ص ٤٧١.

^٢ ICAEW: Digitalisation of Tax: International Perspectives, IT Faculty, 2019, p.7.

^٣ Sataru Araki, Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department, 2013, p.5.

^٤ OECD: Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery, OECD Forum on Tax Administration, Paris, 2010.

التابع له للقيام بهذه العملية مباشرة، مما يزيد من فاعلية التحصيل ويوفر الوقت والمال^١. ويعد الوفاء الالكتروني بأي وسيلة من وسائل الدفع الالكتروني صحيحاً ومنتجاً لآثاره القانونية، بشرط أن تكون هذه الوسائل متداولة ومعتمدة من سلطة النقد المختصة في الدولة (كالبانك المركزي السوري)^٢.

يمكن للمكلف في لبنان تسديد الضرائب المستحقة عليه عن طريق بطاقات الائتمان (الفيزا كارت)، وذلك عن طريق بوابة الدفع الالكتروني، لتسديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه^٣. وفي مصر يجب أن تسدد المستحقات الضريبية والجمركية بأية وسيلة من وسائل الدفع الالكتروني، من خلال منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني، وفي حالة عدم الالتزام بذلك، فإنه يكون على المدين بهذه المستحقات الالتزام بتسديد نسبة (١٠%) من قيمة المبلغ الواجب سداذه، بحد أقصى مقداره عشرة آلاف جنيه، وذلك كمصروفات إدارية لتغطية التكاليف التي تتحملها الدولة نتيجة اختيار الملتزم بأداء تلك المستحقات سداذاها بغير وسائل الدفع الالكتروني^٤.

^١ IBID.

^٢ انظر المادة رقم ١٦/ من قانون المعاملات الالكترونية السوري رقم ٣/ لسنة ٢٠١٤.

^٣ شاكر، علي غانم، دور نظام الدفع والتحصيل الالكتروني في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي، دراسة تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الرابع، لبنان، ٢٠٠٧، ص ١٧٤.

^٤ قرار وزير المالية المصري رقم ٢٦٩ لسنة ٢٠١٨، بشأن تحصيل المستحقات الحكومية والضريبية والجمركية من خلال منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني، المنشور بعدد الوقائع المصرية رقم ١٤٨، ٢٠١٨.

خاتمة

بحثنا من خلال هذه الدراسة في موضوع إصلاح الإدارة الضريبية، فدرسنا في الباب الأول واقع الإدارة الضريبية، ببيان ما لها من حقوق، وما عليها من واجبات، والتعرض لأهم المشكلات العملية منها مشكلة الدفاتر التجارية، ومشكلة الفواتير الضريبية، ومشكلة البيان الضريبي، مع محاولة اقتراح بعض الحلول. ثمّ بحثنا في الباب الثاني من الدراسة في محاور إصلاح الإدارة الضريبية في الدول النامية، فعرضنا تجارب بعض الدول في هذا المجال، واستخلصنا من هذه التجارب مجموعة من الدروس علّها تفيدنا في مجال إصلاح الإدارة الضريبية في سورية، وبناء على هذه التجارب الإصلاحية حددنا مرتكزات إصلاح هذه الإدارة من خلال ضرورة تحسين بيئة العمل وأتمتة العمل الضريبي مع اتباع أسلوب الخصخصة، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة المتواضعة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

النتائج:

١- تعتمد سياسات الإصلاح الضريبي على إصلاح مكونات النظام الضريبي الثلاثة ألا وهي التشريع والإدارة والمكلفين، وترتبط هذه المكونات ارتباطاً لا يقبل التجزئة، إلا أنّ إصلاح الإدارة الضريبية يعدّ العنصر الحاسم في نجاح هذا الإصلاح.

٢- يعوق الإصلاح الضريبي في سورية مجموعة من الأمور منها: عدم الوضوح بالقوانين، عدم تمثيل المكلفين باللجان الحكومية، لم تلحظ القوانين الضريبية الكفاءات والتأهيل والتدريب، النظام الضريبي يشجع على الفساد، التمايز الضريبي يشجع على الفساد، عدم تطوير القوانين الضريبية.

٣- لما كان البيان الضريبي هو الأداة التي استعان بها المشرع الضريبي لتحديد أرباح المكلفين الخاضعين للضريبة، فقد حرص المشرع على أن يوفر لهذه الأداة الحماية القانونية، وأن يصبغ على هذه الوسيلة الدقة، بحيث تؤدي إلى تحقق الهدف من اتباعها، فضلاً عن منحه للإدارة الضريبية سلطة التحقق من ذلك عن طريق فحص هذه البيانات الضريبية.

٤- لا شك أنّ المشرع الضريبي أقام صرحه الضريبي على أساس التزام المكلف بإمسك الدفاتر المنتظمة الأمانة، ولذا أصبحت القاعدة هي الربط على أساس البيان الضريبي الصادر المقدم من المكلف المستند إلى الدفاتر المنتظمة الأمانة المؤيدة بالمستندات، إلا أنّ الواقع العملي أظهر إجحام المكلفين عن إمساك الدفاتر التجارية من ناحية، واعتياد الإدارة الضريبية على إهدار الدفاتر التجارية من ناحية أخرى.

٥- تعد الفاتورة الضريبية بمثابة شهادة أو مستند يحرره بائع السلعة أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، يوضح فيه قيمة السلعة أو الخدمة وقيمة الضريبة المستحقة عنها. إلا أنّ الواقع العملي أظهر العديد من المشكلات فيما يتعلق بهذه الفواتير، منها مشكلة الفواتير الضريبية الوهمية، وتجارة الفواتير.

٦- لا تزال الإدارة الضريبية في سورية تعتمد أسلوب الفحص الضريبي الشامل، وعلى الرغم من النص التشريعي حول اعتماد نظام التقدير الذاتي إلا أنه تعطل النص بسبب تعليق تطبيقه على صدور قرار وزير المالية لتحديد أسسه وتاريخ العمل به. وقرار وزير المالية لم يصدر بعد.

٧- يوجد ظلم في آلية معالجة اعتراضات المكلفين على تكليفهم سواء أكان الاعتراض أمام لجنة الطعن أم لجنة إعادة النظر أم أمام اللجان الاستئنافية، فاللجان المالية جميعها تشكلها الإدارة الضريبية والمشاركون الخارجيون أيضاً تحددهم الإدارة الضريبية ووزارة المالية. مما يجعل الإدارة الضريبية الخصم والحكم في وقت واحد وهذا تجسيد للظلم وعدم العدالة، الأمر الذي من شأنه أن يوسع الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية، إضافة إلى عدم العدالة في المعاملة بين كبار المكلفين وبقية المكلفين، حيث إنّ الضريبة تحمل تمييزاً ضد صغار المكلفين.

٨- تطبيق التقادم الضريبي في سورية يساعد على تقاعس الإدارة الضريبية لطول مدته وسهولة تجديده مما يضيّع حقوق الخزينة ويعزز الفساد الإداري والتهرب الضريبي.

٩- راعى التشريع الضريبي والإدارة الضريبية بعض حقوق المكلفين متجاهلين بقية الحقوق من خلال: منح المشرع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحقوق على المعلومات، والنصح والمشورة وكذلك حق

التمثيل من قبل شخص آخر، بالإضافة إلى إلزام الإدارة الضريبية احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها. إلا أنَّ التشريع الضريبي السوري لم يساهم في تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي للمكلفين، فنظام الضرائب النوعية يزيد تكاليف الالتزام ولا يخفّضها.

١٠- حاولت الإدارة الضريبية تعويض النقص في الإيرادات الضريبية بالتركيز على الضرائب غير المباشرة؛ إذ شهدت زيادة نسبية بالمقارنة مع الضرائب المباشرة. وهذا لا يراعي معايير العدالة الاجتماعية، لأنَّ الضرائب والرسوم غير المباشرة تعد ضرائب عمياء لا تميز بين الغني والفقير.

١١- يشوب آلية تقدير الدخل وفق ضريبة الدخل المقطوع الكثير من الثغرات والعيوب التي تعزز سلبيات هذا الشكل من التقدير ولا سيما في ظل صدور المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام (٢٠٠٦) والقانون رقم (١٠) لعام ٢٠١٥.

١٢- إنّ لهذه الضريبة قواعد وإجراءات تتمثل بإجراءات التصنيف التي تضعها وزارة المالية بمفردها دون أن تأخذ مشورة أي جهة ذات صلة كالتنقابات الحرفية والمهنية.

١٣- بموجب المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ فإنّ قرار التكاليف يتقرد مراقب الدخل في وضعه، بعد أن كان في ظل القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يوضع من قبل لجنة التصنيف، مما يعني توسيع صلاحيات مراقب الدخل في ظل المرسوم ٥١/ وبالتالي احتمال وجود محاباة، وبالتالي خسارة مؤكدة في الحصيلة، أو ظلم للمكلفين.

١٤- إنّ صلاحيات لجنة التصنيف البدائية منقوصة فهي لها أن تثبت أو تزيد التكاليف الأولي الذي تقدم به مراقب الدخل ولا تستطيع البتة تخفيضه.

١٥- لم يربط المشرع الضريبي السوري الضريبة بالدخل وإنما ربطها بنوع الشركة، فخرج عن مبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية،

١٦- يوجد إعفاء لقطاعات مهمة من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية كإعفاء القطاع الزراعي وإعفاء قطاع النقل البحري والجوي.

١٧- يمكن أن نصف ضريبة الدخل المطبقة في الجمهورية العربية السورية بأنها ضريبة شبه تصاعدية، لأنها تعتمد على شرائح ضيقة لا تأخذ بعين النظر التفاوت في الدخل، الأمر الذي يساهم في تعميق التفاوت الاجتماعي، فلا نميز بين الدخل المرتفعة جداً والمتوسطة الارتفاع، أي أن المكلف الذي حقق أرباحاً صافية بمقدار مليار ليرة سورية، سوف يدفع نفس معدل الضريبة بالنسبة لمكلف آخر حقق أرباحاً صافية مقدارها ١٠/ مليون ليرة سورية وهو ٢٨% وذلك عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٣/ مليون، إذا يفترض أن تكون الشرائح الخاضعة للضريبة متعددة لتصل إلى ثماني شرائح أو أكثر.

١٨- تمّ تصميم شرائح دخل الأرباح التي تخضع لنظام التصاعد بالشرائح عام ٢٠٠٦ وهي ما تزال مطبقة حتى الآن، وهي لا تخدم الهدف الذي صُممت من أجله لكونها قديمة ولا تتناسب مع الأسعار الحالية.

١٩- لجأ المشرع إلى زيادة إيراداته الضريبية من خلال الاعتماد على ضريبة الرواتب والأجور، بينما انخفضت نسبة مساهمة ضريبة الأرباح. وبالتالي عدم عدالة ضريبة الرواتب والأجور مقارنة بضريبة الأرباح.

٢٠- لم تتمكن زيادات الرواتب والأجور العديدة من اللحاق بارتفاع الأسعار، ولا تزال الرواتب والأجور بوضعها الحالي أدنى من الحد الأدنى اللازم للمعيشة. وهنا تُثار مشكلة فرض ضريبة على أجر هو بالأصل أقل من الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وكما هو معلوم فإنّ الأصل في الضريبة أنها تدفع من الفائض الاقتصادي وهو بالتعريف المالي "الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الأساسية لإعالة المواطن وأسرته". وذلك تفتقر سياسة الضرائب على دخل الرواتب والأجور المطبقة للعدالة الضريبية لكونها تأكل مطرحها.

٢١- وجود الكثير من التداخل بين عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية من حيث:

- إن مديرية الاستعلام الضريبي التي هي إدارة مركزية في وزارة المالية، تعد تنظيمياً جهة أعلى من الهيئة العامة للضرائب والرسوم، إلا أن العمل يجري على تنفيذ مديرية الاستعلام الضريبية قرارات الهيئة، والمنطق القانوني يقتضي أن تصدر الجهة الأعلى قرارات للجهة الأدنى وليس العكس.

- على الرغم من أن وزارة المالية قانوناً جهة إشرافية على الهيئة، فهي ليس لديها مراقبي دخل بخلاف الهيئة، إلا أن إشكالية تبعية الماليات للهيئة جعل الواقع على خلاف ذلك.

- تم تعديل البنية التنظيمية لوزارة المالية بإلغاء منصب معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم، وذلك على أساس أن هناك هيئة عامة تتولى الجانب الضريبي، إلا أن التداخل لا يزال قائماً بين مديرية الاستعلام الضريبي والهيئة.

٢٢- لم يعد التشريع الضريبي الحالي بحاجة لأن يجري عليه أي تعديل هنا أو ترقيع هناك، بل إن هذا التشريع لابد من إلغائه تماماً وإعادة صياغة تشريع ضريبي يقوم على البساطة بما يضمن مساعدة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها بكفاءة عالية ويلبي احتياجات الفترة الحالية في ظل عملية الإصلاح المالي والإداري والاقتصادي.

التوصيات:

١- ضرورة حماية حقوق المكلفين، وأن يتم تشكيل اللجان الضريبية بقرار من وزير العدل وأن تكون برئاسة أحد القضاة. وضرورة المساواة في مدة التقادم بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق المكلف بالضريبة، لأن عدم إخضاعها لقاعدة ضريبية واحدة يعد خروجاً عن مبدأ المساواة بين المكلف والإدارة الضريبية.

٢- على الرغم من أهمية الدفاتر التجارية في مجال التكليف الضريبي وما يترتب عليها من مزايا للمكلفين أو عقوبات تفرض عليهم، إلا أن قانون الضريبة على الدخل لم يوضح ماهية هذه الدفاتر على وجه التحديد، ولذلك فإن الأمر يتطلب تدخل تشريعي لعلاج هذا الأمر حيث إننا نفضل أن يتم تنظيم الدفاتر التجارية في قانون مستقل يحدد ماهيتها لكل من صغار المكلفين ومتوسطيهم وكبارهم على وجه اليقين، والملتزمين بإمساكها، وضرورة أن تكون العقوبات المترتبة على عدم إمساكها رادعة، كما نرى أن مشكلة الدفاتر التجارية لا تُحل فقط

بذلك، بل لابدّ من تبني بعض الحوافز التشجيعية التي تحث المكلفين على الالتزام بإمسك الدفاتر وانتظام القيد فيها بأمانة، إضافة إلى تنظيم الحملات الإعلامية لرفع الوعي الضريبي لأفراد المجتمع بأهمية دفع الضرائب وضرورة مسك الدفاتر التجارية.

٣- إنّ إهدار الدفاتر لأسباب واهية قد يضعف من عزيمة المكلفين في إمساكها وتحمل التكلفة المالية الناتجة عن ذلك، طالما لا يجد هذا العمل صدق لدى بعض مراقبي الدخل الذين يتصيدون الأخطاء لعدم الاعتداد بالدفاتر وتحديد الضريبة بطريقة التقدير، لهذا ينبغي تحري الدقة بشأن ما يفضي إلى إهدار الدفاتر، وأن تتصف الإدارة الضريبية بقدر كبير من المرونة في هذا الشأن بحيث تقبل الدفاتر ولو بها بعض العيوب غير المؤثرة،

٤- نوصي المشرع السوري بضرورة اعتماد الضريبة العامة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية لعدالتها وبساطتها وتوفيرها للوقت وكلفة التحصيل، وتقنين موضوع الفاتورة الضريبية لأهميتها في الواقع العملي، ببيان ماهيتها وما يجب أن تحتويه من بيانات وشروطها، ومدة الاحتفاظ بها وأن تكون المدة طويلة نوعاً ما أسوة بمدة حفظ الدفاتر التجارية كما نوصي بوضع مهلة لإصدار الفاتورة الضريبية خلالها، مثلاً شهر من تاريخ حدوث الواقعي المنشئة للضريبة.

٥- الاهتمام بالعاملين في الإدارة الضريبية من خلال اختيار أفضل الكفاءات والعمل على تنمية مهاراتهم من خلال تدريبهم، مع وجود نظام حوافز جيد، وتحسين مستوى الرواتب التي تجعلهم بمنأى عن محاولات الرشوة مع تفعيل الرقابة على مراقبي الدخل في مديريات المالية.

٦- رفع الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور وجعله نسبة مئوية من الراتب وليس مبلغ مقطوع، أي ربط الحد الأدنى المعفى من الضرائب بالمستوى العام للأسعار.

٧- يُفضّل أن تكون قواعد وإجراءات التصنيف محصلة تعاون مشترك بين وزارة المالية وممثلي الحرف والمهن.

٨- يُفضّل العودة لما كان عليه العمل في ظل القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، أي عندما كانت لجنة التصنيف مجتمعة تعمل على إعداد تقرير التكلفة الأولي، مما يعطي هذا القرار مصداقية وحياداً أكبر ولا سيما إن كان وجود ممثلي المهن والحرف إلزامياً لتحقيق نصاب اتخاذ القرار.

٩- يُفضّل لو بقيت صلاحيات مراقب الدخل واسعة، أن يقابل ذلك توسيع في صلاحيات لجنة التصنيف البدائية، بأن لا تقتصر صلاحياتها على تثبيت قرار التكلفة أو زيادته، وغنما لها صلاحية تخفيضه أيضاً.

١٠- ضرورة الإسراع بإصدار قانون الإجراءات الضريبية لتيسير العمل بالإدارات الضريبية.

١١- ضرورة الإسراع بإصدار قانون ضريبة الدخل الجديد.

١٢- نشر الوعي والثقافة الضريبية عن طريق وسائل الإعلام المقروءة والمرئية والمسموعة.

١٣- العمل على إزالة التداخل في العمل بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومديرية الاستعلام الضريبي، من خلال وجود نصوص قانونية واضحة ومحددة لضبط آلية العمل بين الجهتين.

١٤- ضرورة مجارة التطور التكنولوجي في المعاملة الضريبية، من خلال الاعتماد على الحاسب الالكتروني بكل إمكانياته وكل خطوة من خطوات العمل الضريبي منذ تقديم البيان الضريبي وحتى تحصيل الضريبة وباستخدام موقع على شبكة الانترنت يستطيع المكلف من خلاله تقديم بياناته وكذلك تقديم الخدمة الصوتية للرد على تساؤلات المكلفين الأمر الذي يثري الوعي الضريبي ويسهل الحوار والاتصال بين المكلف والإدارة الضريبية.

١٥- ضرورة تطوير سياسة الفحص الضريبي باعتماد أسلوب الفحص بالعينة الانتقائي، وتدريب وتأهيل العاملين، واعتماد التقسيم الوظيفي للإدارة الضريبية (فحص - ربط - تحصيل - خدمة مكلفين.. الخ) بدلاً من النوعي (مديرية ضريبة الدخل - مديرية ضريبة القيمة المضافة - مديرية الضريبة الجمركية.. الخ)، والعمل على دعم الالتزام الطوعي للمكلفين، وتخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع المطرح الضريبية واعتماد التكنولوجيا ومكافحة الفساد وذلك لإصلاح الإدارة الضريبية.

١٦- توصي الدراسة بأنّ على الإدارة الضريبية أن تدرك بأنها إدارة خدمات بالمقام الأول وأن تتجه إلى أن تسخر كل مواردها المادية والبشرية لمساعدة المكلفين للوفاء بالتزاماتهم الضريبية في أسرع وقت وأقل تكلفة ممكنة، وأنها لم تعد إدارة جباية في المقام الأول، وإنما هي إدارة للرقابة والمساعدة للمكلفين للالتزام الطوعي بالقانون الضريبي وتوعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية.

١٧- إنشاء محكمة مختصة لنظر المنازعات الضريبية لتبسيط إجراءات التقاضي، وقد حسن فعلاً المشرع السوري في أن حصر هذه المنازعات بمجلس الدولة باعتبارها منازعات إدارية بالمقام الأول، إلا أنّ طبيعتها الفنية تتطلب مزيداً من التخصص بأن يكون لهذه المنازعات محكمة مختصة وقضاة مختصين.

١٨- ضرورة إنشاء المعهد العالي للضرائب أسوة بالمعهد العالي للقضاء، على اعتبار أنّ مراقب الدخل بمثابة قاضي مال، بالاشتراك بين الإدارة الضريبية وكلّيتي الاقتصاد والحقوق، يتم فيه استكمال الدراسة العلمية والعملية المطلوبة من مراقب الدخل بعد المرحلة الجامعية، وتكون مدة الدراسة فيه سنتين على الأقل، بحيث تهتم بالجوانب الضريبية القانونية، والضريبية المحاسبية، والاقتصادية والتكنولوجية والسلوكية، وكل ما يلزم للعمل الضريبي، وأن يكون اجتيازه شرطاً للتعيين بالإدارة الضريبية.

قائمة المراجع

أولاً- الكتب والمؤلفات العامة:

- ١- د. أبو الشامات، محمد فاروق، ومكناس، جمال الدين، الحقوق التجارية (الأعمال التجارية والتاجر والمتجر)، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٩.
- ٢- د. أبو الوفا، أحمد، إجراءات التنفيذ الجبري في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط١، ١٩٩٠.
- ٣- د. أحمد، أسعد طاهر، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهبان، القاهرة، ٢٠٠١.
- ٤- د. أحمد، بشندي عبد العظيم، قواعد التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
- ٥- د. البديوي منصور أحمد، دراسات في المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠١.
- ٦- د. البطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٧- د. البيات، محمد حاتم، وأبو العيال، أيمن، النظرية العامة للالتزام "أحكام الالتزام"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٨.
- ٨- د. الحرارزى، محمد علي عوض، المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٩- د. الحكيم، جاك يوسف، الحقوق التجارية، ج٢، منشورات جامعة دمشق، ١٩٧٧.
- ١٠- د. الحلاق، محمد، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٨.
- ١١- د. السالوس، طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.
- ١٢- د. السالوسي، طارق محمود عبد السلام، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.

- ١٣- د. السنهوري، عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث "نظرية الالتزام بوجه عام"، المجلد الثاني: انقضاء الالتزام، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ١٩٨٤.
- ١٤- د. السيوفي، فحطان، السياسة المالية في سورية (أدواتها ودورها الاقتصادي، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، ٢٠٠٨.
- ١٥- د. الشافعي، جلال، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، النسر الذهبي للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ١٦- د. الشافعي، جلال، الفحص الضريبي المكتبي الإنتقائي المنسق للنشاط التجاري والصناعي المؤيد بحسابات بمصلحة الضرائب المصرية في ظل القانون ٢٠٠٥/٩١، القاهرة، الهيئة القومية لشؤون المطابع، ٢٠٠٥.
- ١٧- د. الشافعي، جلال، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٧.
- ١٨- د. المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، العدي، ابراهيم، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١١.
- ١٩- د. الناغي، محمود السيد، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، عرض وتحليل اتجاهات التطوير)، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٤.
- ٢٠- د. النجار، ابراهيم عبد العزيز، موسوعة ضريبة المبيعات ومعوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٢١- د. برغل، عبد القادر، والحسين، عيسى، القانون التجاري ١ (الأعمال التجارية والتاجر والمتجر)، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠٢١.
- ٢٢- د. بسطا، رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.
- ٢٣- د. بطيخ، رمضان محمد، أصول التنظيم الإداري في النظم الوضعية والإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.

- ٢٤- د. بيومي، زكريا محمد، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، توزيع مكتبة شادي، القاهرة، ط١، ٢٠٠٦.
- ٢٥- د. جامع، أحمد، علم المالية العامة (الجزء الأول من المالية العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.
- ٢٦- د. حسين محمد، كمال الدين، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة الفيوم، القاهرة، ٢٠٢٠.
- ٢٧- د. حماد، طارق عبد العال، الضريبة العامة على المبيعات المشكلات والمنازعات، بدون ناشر، ٢٠٠٦.
- ٢٨- د. خلاف، حسين، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- ٢٩- د. دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، ط١، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٢.
- ٣٠- د. زين الدين، صلاح، الإصلاح الضريبي، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- ٣١- د. سرور، أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.
- ٣٢- د. سعد، محي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ط١، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، ١٩٩٨.
- ٣٣- د. صبيح، أحمد مصطفى، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، ط١، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، القاهرة، ٢٠١٦.
- ٣٤- د. صدقي، عاطف والرزاز، محمد أحمد، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٣٥- د. صديق، رمضان، قانون الضريبة على الدخل، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٣٦- د. ضيف، خيرت، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢.
- ٣٧- د. عبد العزيز، سمير محمد، الثروة-الدخل-الإنفاق ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، د.ت.

- ٣٨- د. عبد الله، حسين محمود، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي - دراسة تطبيقية في سورية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٥،
- ٣٩- د. عبد المولى، السيد، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٣.
- ٤٠- د. عبد المولى، السيد، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.
- ٤١- د. عبد الواحد، السيد عطية، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، بلاط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٤٢- د. عطا، محمد حامد، التعامل مع مصلحة الضرائب، ط٢، بدون ناشر، ١٩٩٧.
- ٤٣- د. عطية، محمد السيد محمد، الإدارة الضريبية المصرية بين مشكلات الحاضر وتحديات المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦.
- ٤٤- د. عوض، سيد محمود أحمد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧.
- ٤٥- د. لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٤٦- د. محمد كمال، حسن، وعبد المنعم محمد، سعيد، المحاسبة الضريبية، الناشر غير معلوم، ١٩٩٠.
- ٤٧- د. محمد، رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دراسة مقارنة، بلاط، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.
- ٤٨- د. محمد، رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٤٩- د. ناشد، نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين المول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.

٥٠- د. ناشد، نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية -دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.

٥١- د. والي، فتحي، التنفيذ الجبري وفقاً لمجموعة المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩.

٥٢- د. وفا، عبد الباسط، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.

٥٣- د. وفا، عبد الباسط، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١.

ثانياً- الرسائل العلمية:

١- أبو عمر، عبد الناصر محمد فؤاد، إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ٢٠١٠.

٢- برس، محمد السيد محمد عطية، إصلاح الإدارة الضريبية في مصر كجزء من الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، ٢٠١٣.

٣- د. السنباطي، محمد عماد عبد الوهاب، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣م.

٤- السبيعي، فارس، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، الرياض، ٢٠١٠.

٥- شرعب، مجدي نبيل محمود، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦.

٦- الكعبي، يوسف سالم علي الكعبي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الإماراتي، رسالة ماجستير، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية القانون، (٢٠١٩).

ثالثاً - الأبحاث العلمية:

- ١- إدلبي، منى محمود، أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة الحقوق، المجلد ١، العدد ١، البحرين، ٢٠١٤.
- ٢- إدلبي، منى، الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد ٣، ٢٠١٣.
- ٣- بن علي، زياد عربية، الفساد أشكاله، أسبابه ودوافعه، مجلة الدراسات الاستراتيجية، جامعة دمشق، العدد ١٦، ٢٠٠٥.
- ٤- د. محمد، عمرو هشام، الإصلاح الضريبي في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق، مجلة العلوم الإنسانية، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد ٢٩، ٢٠٠٦.
- ٥- السامرائي، يسرى مهدي حسن، والعبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٩، (٢٠١٢).
- ٦- السن، عادل عبد العزيز، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، المجلد ٩، العدد ١، القاهرة.
- ٧- سوموغي، يانوس، تجربة ناجحة في الإصلاح، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩١.
- ٨- شاكر، علي غانم، دور نظام الدفع والتحصيل الالكتروني في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي، دراسة تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الرابع، لبنان، ٢٠٠٧.
- ٩- شوم، بارثاساراثي، الإصلاح الضريبي في أمريكا اللاتينية، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩٥م.

- ١٠- الصابوني، دور منظومة الدفع الالكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد ١، العدد الأول، ٢٠٢١.
- ١١- الضابط، مدين ابراهيم، تقييم كفاءة النظام الضريبي السوري في سورية باستخدام مؤشرات V. Tanze، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٤١/، العدد ٣، ٢٠١٩.
- ١٢- عبد السميع، محمد رضا، حوكمة الإدارة الضريبية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٣، ٢٠٠٨.
- ١٣- عطا، محمد حامد، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، الموسوعة الضريبية، المجلد السادس عشر، ٢٠٠٩.
- ١٤- علي، عماد أحمد، الإدارة الضريبية رؤية مستقبلية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٢٤، القاهرة، ١٩٩٩.
- ١٥- فرهود، فرح، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، بحث غير منشور، ٢٠٢٠.
- ١٦- فرهود، فرح، دور الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، بحث غير منشور، ٢٠٢١.
- ١٧- فرهود، فرح، دور حوكمة الإدارة الضريبية في تخفيض المخاطر الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية، بحث غير منشور، ٢٠٢٠.
- ١٨- الفياض، حسن أحمد، دور التشاركية بين القطاع العام والخاص في إعادة تأهيل قطاع الكهرباء في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد ٣٨، العدد ٣، ٢٠١٦.
- ١٩- كوبيتس، جورج، أفردال، أديك، السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال: تحد كبير، مجلة التمويل والتنمية، تصدر عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، ١٩٩٤م.

٢٠- محمد، محمود عبد الرحمن، مدى حجية الوسائل الالكترونية في إثبات المعاملات التجارية والإدارية طبقاً لقانون المعاملات الالكترونية الكويتي، دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد الأول، ٢٠١٨.

٢١- المرسومي، محمود حسين علي، والبدري، محمد حسين ناصر، والبدري، أحمد حسين ناصر، فاعلية الخصخصة في الاقتصاد العراقي وإمكانية الإصلاح المستقبلية، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة واسط، العراق، ملحق العدد ٧٢، ٢٠١١.

٢٢- مليكاوي، ميلود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد ٨، ٢٠١٥.

٢٣- النفراوي، محمد محمود النفراوي، الفواتير الضريبية بين مطرقة الضرائب وسندات الأسواق، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين، العدد ١٥، القاهرة.

رابعاً- الندوات والمؤتمرات:

١- ابراهيم، نبيل عبد الرعوف، الحاجة الماسة لإعادة هندسة التدريب بالإدارة الضريبية لمواجهة تحديات فحص الإقرارات الضريبية وتطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي الخامس عشر "الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٧.

٢- د. بيومي، زكريا محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن "الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٩٩٦.

٣- خليل، محمود خليل حسن، الفاتورة الضريبية وانتشار ظاهرة تجارة الفواتير، المؤتمر العلمي الرابع "دور التجاريين في تنمية الاقتصاد المصري بعد ثورة يناير"، جامعة فاروس، الاسكندرية، ٢٠١٢.

٤- الخولى، مجدي محمد على، جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي وآثارها السلبية على الإصلاح الاقتصادي، المؤتمر الضريبي الأول "الضريبة والقرن الواحد والعشرين" وزارة المالية، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٩٩٨.

- ٥- د. شهاب الدين، جمعة، استراتيجيات الإصلاح الضريبي: رؤية محاسبية لإعادة التكيف في ظل تحول المنشآت الصناعية نحو اقتصاديات السوق، المؤتمر العلمي السنوي الرابع عشر بعنوان: (استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والطموحات)، جامعة المنصورة، القاهرة، ١٩٩٨.
- ٦- عبد الخالق، أسامة علي، العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠٠٧.
- ٧- د. عبد المجيد، قدي، مداخله بعنوان النظام الضريبي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ٢٠٠٢.
- ٨- عطية، محمد السيد محمد، إعادة هيكلة الإدارة الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد ٣، القاهرة، ٢٠١٦.
- ٩- فريز، خيرى عثمان، دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٦.
- ١٠- الكعبي، جابر محمد علي، ياسر عمار، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، ورقة مقدمة ضمن مؤتمر استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، بغداد.
- ١١- محمد، السيد إمام أحمد، العدالة واليقين وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي العلمي الرابع "دور التجاربيين في تنمية الاقتصاد المصري بعد ثورة ٢٥ يناير"، ٢٠١٢، جامعة فاروس، الإسكندرية.
- ١٢- نجمة، إلياس، السياسة المالية في سورية، برنامج ندوة الثلاثاء الاقتصادية السادسة عشرة حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، دمشق، ٢٠٠٣.

خامساً- الروابط الإلكترونية:

١- البيان الوزاري منشور على الموقع الرسمي لرئاسة مجلس الوزراء السورية

<http://www.pministry.gov.sy>

٢- د. جاسم، سهام محمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة

الاقتصادي الخليجي، العدد ١٩، ٢٠١١. منشور على الرابط: <https://www.iasj.net>

٣- عطية، يوحنا نصحي، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، جريدة المحاسبين

الإلكترونية، العدد الأول، ص ٦، ٢٠١٤، متاح على الرابط: almohasben.com

٤- د. العكام، محمد خير، الإدارة الضريبية، بحث منشور في الموسوعة العربية: [HTTP://arab-](http://arab-ency.com.sy)

[ency.com.sy](http://arab-ency.com.sy)

٥- د. العكام، محمد خير، الضريبة، الموسوعة العربية المتخصصة، الموسوعة القانونية المتخصصة متاح على

الرابط: <http://arab-ency.com.sy>

٦- العموري، محمد، العفو الضريبي، بحث منشور في الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، متاح

على الرابط: <http://arab-ency.com.sy>

٧- د. فريهود، محمد سعيد، ود. العكام، محمد خير، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، الموسوعة

العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، منشور على الرابط، <http://arab-ency.com.sy>

٨- الفندي سليمان، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث، المجلد ٣٩، العدد ٤٤، ٢٠١٧.

منشور على الرابط: <https://shamra-academia.com>

٩- د. كمال حامد، نيفين، دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية في مصر، معهد التخطيط

القومي، سلسلة مذكرات خارجية، سياسات اقتصادية ومالية، تقارير حكومية مصرية، مصر، ٢٠٠٥، متاح

على الرابط: manshurat.org

١٠- مسلم، أسامة ابراهيم عيد، دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، بحث منشور على الموقع الالكتروني لوزارة المالية المصرية: <https://www.mof.gov.eg>، ٢٠٠٧.

١١- المكتب المركزي للإحصاء، مسح قوة العمل في سورية لعام ٢٠١١، ٢٠١٢، متاح على الرابط: <http://cbssyr.sy>.

١٢- موقع (money-zine) الأمريكي على شبكة الإنترنت: <https://www.money-zine.com>.

١٣- الموقع الرسمي لدافعي الضرائب بالنسبة للمؤسسات الكبرى: www.jibyatic.dz.

١٤- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على شبكة الإنترنت: contact_dgi@mf.gov.dz.

١٥- الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على شبكة الإنترنت، <http://www.syriantax.gov.sy>.

١٦- الموقع الرسمي لوزارة المالية السورية على شبكة الإنترنت: <http://www.syrianfinance.gov.sy>.

١٧- موقع هيئة الإيرادات المستقلة بـتنزانيا على شبكة الإنترنت: www.TRA.GO.

١٨- الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، متاح على الرابط www.mfdgi.gov.dz.

١٩- الوكالة العربية السورية للأنباء <http://www.sana.sy>.

20- EY, Worldwide electronic invoicing survey, 2018, Available at:

<https://go.ey.com/2XLaBBB>.

21- Glenn P. Jenkins (Autonomy and Relationship of the Tax Administration with the Rest of the Public Sector), Modern Trends in Taxation and the Tax Administering, Santiago, Chile, Available at: www.ciat.org, pp3.

- 22- Government Accounting Office (GAC), "The Green Book: Standards For Internal Control in the Federal Government, 2014, Available at: <https://www.gao.gov>.
- 23- HM Treasury, "The Orange Book Management of Risk- Principles and Concepts", 2004, Available at: <https://www.who.int>.
- 24- Income Tax Department of India: Concept of Advance Rulings- A global Perspectives, Available at: www.incometaxindia.gov.in/publications.
- 25- J. Coolidge, & F. Yilmaz, Does e-Filing reduce Tax Compliance Costs, s.l: World Bank Group, 2014, Available at: [https://www.wbginvestmentclimate.org/advisoryservices/regulatory-ssed -](https://www.wbginvestmentclimate.org/advisoryservices/regulatory-ssed-).
- 26- M. Arya: E-Taxation: State & Perspective cited in H.I. Adebawale, "E-Taxation in Nigeria: Issues and Challenges, 2012 p.160, Available at: <https://www.researchgate.net/publication/330422913>.
- 27- Marija Vukovic: Towards the Digitalization of Tax Administration, Available at: https://www.cef-see.org/files/Digitization_Tax_Administration.pdf.
- 28- National Tax Service of Korea, Annual Report , 2007, p. 76, Available at www.nts.go.kr.
- 29- OECD, Technologies for Better Tax Administration, A Practical Guide for Revenue Bodies, 2016, Available at: <http://dx.doi.org>, and: OECD: Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, 2017, Available at:

<http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>.

30- PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, Paying Taxes: Report 2018, Available at:

<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/world-bank-group-commentary.html> [Accessed 31 October 2018].

31- Tim Gillis: Digitalized tax collection is impacting tax departments are embracing technology for digitalized tax collection, KPMG, Available at:

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights>.

سادساً - القوانين:

- ١- التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.
- ٢- دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢.
- ٣- قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري الصادر بالقانون رقم /٢٠٦/ لعام ٢٠٢٠.
- ٤- قانون التجارة السوري رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٧.
- ٥- قانون التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.
- ٦- قانون الشركات السوري رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١.
- ٧- قانون الضريبة على الدخل القطري رقم /٢٤/ لعام ٢٠١٨.
- ٨- قانون الضريبة على العقارات المبنية في مصر رقم /١٩٦/ لعام ٢٠٠٨.
- ٩- قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /١٤٨/ لعام ١٩٤٩.
- ١٠- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ ٢٠٠٦.
- ١١- القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩.

- ١٢- قانون جباية الأموال العامة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦.
- ١٣- القانون رقم /٢٤٢/ ١٩٥٦ هو القانون المتضمن إعفاء المشافي الخاصة من الضريبة.
- ١٤- قانون ضرائب الدخل اليمني رقم /١٧/ لسنة ٢٠١٠.
- ١٥- قانون ضريبة البيوع العقارية السوري رقم /١٥/ لعام ٢٠٢١.
- ١٦- قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.
- ١٧- قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ ٢٠٠٥.
- ١٨- قانون مجلس الدولة السوري رقم ٣٢ لعام ٢٠١٩.
- ١٩- المرسوم التشريعي السوري رقم /١٨٨/ لعام ٢٠٠٨، المتضمن تحديد الملاك العددي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- ٢٠- المرسوم التشريعي رقم /١٠/ الصادر بتاريخ ٢٦/٢/٢٠١٥م الخاص بضريبة الدخل المقطوع السوري.
- ٢١- المرسوم التشريعي رقم /٤٦/ الصادر بتاريخ ٢٣/٩/٢٠١٥م، وهو المرسوم القاضي برفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور، الذي عدّل المرسوم التشريعي رقم /٤٢/ ٢٠١١ المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل حول معدل الضريبة في سورية.
- ٢٢- المرسوم رقم /٦٤/ لعام ٢٠١٠ المعدل لقانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٧.
- ٢٣- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم رقم /١/ ق.و لعام ٢٠١١.
- ٢٤- النظام الداخلي لوزارة المالية رقم /٩٧٥/ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- سابعاً- المؤلفات الأجنبية:

1- Alberto Barreix and Raul Zambrano: Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American

Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations, Washington Dc, 2018.

- 2- Andreas G. Koutoupis, Governance to improve tax in developing emerging and transitional economics, guide to building tax corporate governance in the 21 century, center for international private enter price, Washington, 2009.
- 3- Anneline Venter, Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader, Majister commercial, university of Pretoria, 2009.
- 4- Birger Nerre, The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 8-10, 2001.
- 5- Budak, Tamer, James, Simon, "The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK", ejournal of Tax Research, vol.14, no.2. 2016.
- 6- Byong Seog Kim and Si- Young Oh (TRUST AND Government Reform: A Case Study of The National Tax Service International Review of Public Administration, Vol 12, No2, Published by The Korea Association for Public Administration, Southe Korea.
- 7- Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, "Taxation and Tax Reforms in developkng in countries, Illustrations from Africa", Bergen, Norway, 2003.
- 8- Christian Von Soest, (Donor Support For Tax Administrtion Reform in Africa)- Experiences in Ghana, Tanzania, Uganda and Zambia) A study commissioned by

German Development Institute in the framework of A Research Grant by the German federal-ministry for economic cooperation and development, 2008.

- 9- D . Wasao : "The effect of online tax system on tax compliance among small taxpayers in east of Nairobi tax district", Unpublished Masters of Science Project, submitted to University of Nairobi, Kenya, 2014.
- 10- Denis Edwards-Dowe: E.Filing and E.Payments _The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, 2008.
- 11- Denis Edwards-Dowe: E.Payments –The way forward, Paper Presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize 2008.
- 12- European Parliament, Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU, 2015.
- 13- Fadjar O.P.Siahaan, The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable, International Journal of Business and Social Science, Vol.3 No.21, 2012.
- 14- Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: Can e-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, Investment Climate Department International Trade and Investment Unit, The World Bank, 2013.
- 15- Glenn Jenkins and Others, (Modernization of Tax Administration In Low-Income Countries: The Case Of Nepal)– Harvard University– Cambridge–2000.

- 16- Government Accountability Office (GAO), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009sp.5.
- 17- Guillermo Jimenez and others: Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management, 2013.
- 18- Hosun Oh, (Taxpayer Service in Korea), Paper Presented for Asian Development Bank Institute, Korea, 2004.
- 19- Jaco Temple: Tax audit in the Digital Age, Lecture 1, Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration.
- 20- JC, Sweeney et al. The Role of Perceived Risk in the Quality-Value Relationship: A Study in a Retail Environment. Journal of. Retailing, 1999.
- 21- Jin Kwon Hyun, (Tax Administration in Korea), Korea Institute of Public Finance, 12 March, 2007.
- 22- K. Saravanan & K. Muthulakshmi: E-Filing of income tax return: A study on awareness and satisfaction level of taxpayers in Trichy City, International Journal for Scientific Research & Development, 2017.
- 23- Le.Echar, Chad. "Tax Policy and Tax Reform in Semi Industrial Countries" World Bank, 1986.
- 24- Liho Yoo (Experiences With Tax Reform in The Republic of Korea)- Asia Pacific Development Journal- Vol.7 No.2, Dec 2000.
- 25- Maclure, "World Tax Reform, Case Studies of Developed, Developing Countries", ICFG, USA, 1990.

- 26– Margaret Mckerchar and Chris Evans, Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities, 2009.
- 27– Matthieu Bellon, Jillie Chang, Era Dabla–Norris, Salma Khalid, Frederico Lima, Enrique Rojas and Pilar Villena: Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT E–invoicing in Peru, IMF Working Paper No. WP/91/231, International Monetary Fund, Washington Dc, 2019.
- 28– Nicholson, Mark, Keep it Simple:Proposal to Reduce the Complexity of the UK– as System, The Bow Group, 2006.
- 29– Odd–Helge Fjeldstad (Taxation and Tax Reforms in Tanzania: A Survey)– Michelsen Institute= WP 4–1995– Bcrgcn– 1995.
- 30– OECD: Revenue Statistics in Asian Countries: Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore, Paris, 2017.
- 31– Pule Barnett Mongwaketse: Perceived effects of an electronic filing systems on tax compliance in a District municipality, South Africa, Master Thesis, Faculty of Commerce and Administration at the Mafikeng Campus of the North– West University, 2015.
- 32– Robert Jr. Taliercio: Designing performance: the semi– autonomous revenue authority model in Africa and Latin–America, The World Bank, Washington D.C 2002.

- 33– Robert p. Strauss and Jin K. Hyun (The Evolution of The IRS and Taxpayer Compliance: Some Implications for Korea – Paper Presented ant (Korea Institute of Public Finance)– Seoul– Korea– 2March– 2001.
- 34– Robert Ravello: ATO Digital Strategy, presentation at 2015 FTA Project Workshop, ATO, Moscow, 2015.
- 35– Saad, Natrah, TaxKnowledge, Tae Complexity and Tax Compliance: Taxpayers View, 2nd World Conference On Business, Economics and Management– WCBEM 2013, Procedia– Social and Behavioral Sciences, 2014.
- 36– Sataru Araki, Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department, 2013.
- 37– Shel Holtz, John c. Havens, Tactical Transparency: How Leaders Can Leverage Social Media to Maximize Value and Build their Brand, Published by Jossey–Bass A Wiley Imprint.
- 38– The Inland Revenue Department and the New Zealand Treasury, "Tax and fairness", Background Paper for Session 2 of the Tax Working Grop, 2018.
- 39– Transparency International, The Anti–Corruption Plain Language Guide, Berlin: Transparency International, 2009.
- 40– Vito, Tanzi, "Taxation Reform in America in The Last Decade", The University of Chicago Press, 2003.
- 41– William Gale, "Tax Simplification: Issues and Optios", Tax Notes.

Abstract

Tax systems are a general means of interfering in economic and social life, as states have sought to develop them in line with economic and social variables, keeping pace with global developments in tax systems around the world, and the need to modernize tax structures and legislation. Tax management reform is an urgent necessity in light of the many problems experienced by tax administrations in many developing countries, both at the legislative level and at the level of application. Problems with tax administration are as important as those relating to technical regulation of taxes, and good tax legislation does not ensure good tax administration, while the opposite is true, efficient tax administration can turn the worst taxes to the best, so tax management reform has been a vital and researchable topic.

The study was divided into two sections: Title I, The Reality of Tax Administration, and Title II, entitled The Pillars of Tax Management Reform in Developing Countries. I used the root and analytical approach by analyzing each part of the subject, studying the legal texts governing taxes and the work of the tax administration in Syria, and the comparative approach by researching the experiences of tax management reform in developing countries.

I have reached a set of findings and recommendations, the most important of which are: the steps of reforming tax administration in several stages, the first of these stages, the preparation of the legal environment as a key and important pillar to complete the process of tax reform, secondly reforming the organizational and

functional structure of tax administration, and the third of these stages is the modification of the method of managing tax affairs for those charged with moving from the qualitative division to the functional division of tax administration, The fourth is to deepen mutual trust between the taxpayer and the tax administration, then to move from comprehensive examination to sample examination, and finally to rely on the transformation of tax administration from manual to electronic work by linking all elements of tax administration.

We recommend speeding up the issuance of the new tax legislation in Syria, the Unified Procedures Act, which has been completed since 2007 and has not yet been issued, the establishment of a special court for tax disputes, and the need to find a mechanism for separation and prevent overlap between the work of the General Authority for Taxes and Fees and the Central Administration of the Ministry of Finance, and the qualification and training of income monitors and control of their work.

Keywords: tax reform, tax administration, privatization, tax governance, business books, tax bills, tax statement, electronic tax check.

Syrian Arab Republic

Damascus university

Faculty of law

Department of Public Law



Tax Administration Reform

–A Comparative Study–

**A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements
for the degree of Ph.D. in public law**

By

Farah Abd Alhameed Farhoud

Supervisor

Dr. Muhammad Al-Hallak

**Professor Department of Public
Law**

1443–2022