

مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته في سورية (دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري)

الدكتور مدين إبراهيم الضابط*

(تاريخ الإيداع 7 / 7 / 2014 . قُبِلَ للنشر في 17 / 9 / 2014)

□ ملخص □

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أحد أهم العوامل التي تسهم في تحسين الالتزام الضريبي بشكل عام، وهو تطبيق نظام التقدير الذاتي في الكثير من النظم الضريبية على المستوى الدولي، ومن بينها النظام الضريبي السوري. يركز هذا البحث على قياس مدى توافر نظام تقدير ذاتي بجميع مقوماته في ظل قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24/ لعام 2003 وتعديلاته، ومدى فعاليته في عملية التطبيق. وقد أظهرت نتائج هذا البحث أن جزءاً من مقومات هذا النظام غير موجودة بالفعل، مما انعكس سلباً على الفعالية المطلوبة في أداء الوظائف وتحقيق الأهداف التي صمم أساساً من أجلها. وعليه، فقد أوصت الدراسة بضرورة إيجاد وتفعيل تلك المقومات ضمن مجموعة من العوامل البيئية الأخرى التي تعمل مع بعضها البعض لتحقيق الفعالية المطلوبة، وتحسين معدل الالتزام الضريبي.

الكلمات المفتاحية: نظام التقدير الذاتي، الالتزام الطوعي، أساليب الفحص الضريبي.

*مدرس - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد الثانية - جامعة تشرين - طرطوس - سورية.

The availability of a self-assessment system integrated and effective Under the Income Tax Law N.24 of 2003, and its Amendments in Syria (An Field Study on Tax Directorates in Syrian Coast)

Dr. Madian Aldabet*

(Received 7 / 7 / 2014. Accepted 17 / 9 / 2014)

□ ABSTRACT □

This research aims to identify one of the most important factors that contribute in improving of tax compliance in general, which is an implication of self-assessment system in a lot of tax systems at the international level, including the tax system in Syria.

This research focuses on measuring the availability of a self-assessment system in all its components under the income tax law N.24 of 2003, and its amendments in Syria, and its effectiveness in the application process.

The results of this research showed that part of the elements of this system does not exist already, which reflected negatively on the effectiveness required in the performance of the functions and achieve the goals that is mainly designed for.

Accordingly, the study recommended the need to find and activate these ingredients within the range of other environmental factors that work with each other to achieve the desired effectiveness, and improve the rate of tax compliance.

Key words: self-assessment system, voluntary compliance, tax examination

*Assistant Professor, Accounting, Second Economics faculty in Tartous, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

لقد اتجهت العديد من مشاريع الإصلاح الضريبي -في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء- خلال العقود الثلاثة الأخيرة نحو تخفيض العبء الضريبي على المكلف وتبسيط الإجراءات والعمليات (Monaco, 1991) (1)، وإشراك أكثر فعالية للمكلفين في تلك العمليات وتلبية حاجاتهم، مما يخفض إلى أدنى حد من عدم امتثالهم، وزيادة الحصيلة الضريبية من خلال تحسين التزامهم الطوعي (O'Hanlon, 1992) (2).

ويعرف الالتزام الطوعي (Voluntary Compliance) بأنه قيام المكلف بشكل طوعي بدفع الضريبة المترتبة عليه على أساس البيان الضريبي المقدم من قبله إلى الإدارة الضريبية، وأن المبلغ المدفوع يتفق جوهرياً مع المبلغ الصحيح. ويقاس بالنسبة المئوية لمبلغ الضريبة المدفوع بموجب البيانات الضريبية المقدمة بالمقارنة مع مبلغ الضريبة الإجمالي المترتب في ختام عمليات التدقيق بما فيها تسويات قسم الاعتراضات والقسم الاستشاري (TEI, 1993) (3). وبالتالي فإن الاتجاه الحديث في الدول النامية يشهد تحولاً من نظام التقييم الرسمي والفحص الضريبي الشامل الذي لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي كونه يخضع الجميع للفحص، ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم بيانات ضريبية صحيحة وغير الملتزم بذلك، إلى نظام التقييم الذاتي (Self-Assessment System) والفحص الضريبي الانتقائي المميكن، الذي يميز بين المكلفين الملتزمين وغير الملتزمين (الشافعي، 2007) (4).

سيتناول هذا البحث التأكد من مدى توافر مقومات نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته، والمراسيم والقوانين ذات العلاقة، وذلك من الناحية التشريعية والتطبيقية، والعوائق التي تحول دون نضوج هذا النظام حتى الآن، وأداء وظائفه بشكل فعال، بما يسهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين.

مشكلة البحث:

تتعلق فكرة البحث عموماً من مشكلات مزمنة يعاني منها النظام الضريبي السوري على مستويات الحصيلة والعدالة وارتفاع معدلات التهرب الضريبي، في الوقت الذي شهد فيه أيضاً بعض محاولات الإصلاح، منها إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم، وتصنيف المكلفين...

حيث تظهر الأرقام الواردة في الموازنات العامة للدولة وقطع حسابات الموازنة للإيرادات من الضرائب والرسوم وبعض المؤشرات على مستوى الاقتصاد الكلي تدني معدل تمويل الضريبة على الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية خلال الخطة الخمسية العاشرة، والذي بلغ بالمتوسط حوالي 17.5%، ومن الإيرادات غير النفطية معدل 23.3%، في حين تبلغ معدل 60% في دول منظمة التعاون والتنمية (OECD). والانخفاض الشديد في معدل تمويل الضريبة على الدخل من القطاع الخاص الذي يقل عن معدل 5% من الناتج المحلي عن نفس الفترة، على الرغم من أن مساهمته في هذا الناتج تزيد عن 65%. والارتفاع الكبير في مؤشر التهرب الضريبي الذي تراوحت تقديراته ما بين 6-15% من الناتج المحلي، مع العلم أن هناك القليل من الدراسات التي حاولت أن تقيس معدل التهرب الضريبي في سورية، وخاصة في ظل غياب المؤشرات والإحصاءات الرسمية في هذا المجال (الضابط، 2013) (5).

ولما كانت العلاقة طردية بين التطبيق الكامل لنظام التقدير الذاتي ودفع الضرائب المتوجبة ومستوى الامتثال والحصيلة الضريبية، وعكسية مع التهرب الضريبي كما هو الحال في العديد من الدول المتقدمة كاليابان

(K. Sarker, 2003) (6)، يجعل من البحث في مدى وجود نظام متكامل للتقييم الذاتي يعمل بشكل فعال من عدمه أمراً ضرورياً في النظام الضريبي السوري.

ومن هنا سيسعى البحث للإجابة على التساؤل التالي:

○ إلى أي مدى تتوافر مقومات متكاملة لنظام تقدير ذاتي فعال في ظل قانون ضريبة الدخل السوري وتعديلاته والمراسيم والقوانين ذات العلاقة؟

أهمية البحث وأهدافه:

تتمثل أهمية البحث في كونه يتناول قضية هامة وهي مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في النظام الضريبي السوري، باعتباره من العوامل التي تعكس مستوى الالتزام الضريبي لمكلفي ضريبة الدخل وتحديد دخل الأرباح الحقيقية، وما ينجم عنه من التصريح عن أرباحهم الحقيقية ودفع الضريبة المتوجبة طوعاً إلى خزينة الدولة. بالمقابل، يفسر قصور هذا النظام بعضاً من تدني مستوى الالتزام الضريبي، وما ينتج عنه من تهرب ضريبي وانخفاض في الإيرادات الضريبية التي تساهم بشكل أساسي في تمويل عملية البناء والتنمية. كما أن تطبيق هذا النظام سيحسن من نظام الإدارة الضريبية في سورية بشكل عام.

فرضية البحث:

عدم وجود اختلافات جوهرية أو معنوية بين توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال وبين ما هو مطبق في نظام ضريبة الدخل السوري.

مجتمع البحث وعينته:

إن المجتمع الإحصائي للبحث يتمثل بمراقبي الدخل العاملين في قسم الدخل في مديريات المال في الساحل السوري، أما عينة البحث التي سيتم اختيارها عشوائياً فتتمثل بعينة من هؤلاء المراقبين، وعددهم /70/ مراقباً للدخل.

منهجية البحث:

بغية تحقيق أهداف البحث فقد تم استخدام الأسلوبين التاليين:

في الإطار النظري: تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.

في الإطار التطبيقي: تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء (استبانة) كأداة بحثية لجمع البيانات حيث تم توزيعها على /70/ مراقباً، تم استبعاد /10/ استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل بنسبة إجابة /85.8%، وقد تم إجراء مقابلات شخصية لاسيما مع رؤساء أقسام الدخل لضمان عملية فهم الاستبيان والإجابة عليه بالشكل الملائم من قبل العاملين لديهم. وتم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ومقياس ليكرت الخماسي.

حدود البحث:

تم حصر مجتمع البحث بمديريات المال في الساحل السوري كونها من المديريات العاملة حتى في ظل الأزمة، وصعوبة توسيع المجتمع ليشمل بقية مديريات المال في سورية. كما تم حصره بأقسام الدخل في المديريات وتحديد العاملين في مجال الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية، باعتبار أن مكلفي هذه الضريبة هم من يخضع لنظام التقييم الذاتي من الناحية النظرية.

الدراسات السابقة:

1-دراسة (سمور، 2008) (7): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية التقدير الذاتي في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لعام 2004 والوقوف على الأسباب الكامنة وراء عزوف نسبة كبيرة من المكلفين عن تعبئة النموذج في المواعيد المحددة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نموذج كشف التقدير الذاتي يفقر إلى البساطة والوضوح، وتدني الدخل، وغياب الدور الفعال للإدارة الضريبية في المتابعة الدورية والمستمرة للمكلفين. وأوصت بتعديل النموذج المذكور، وتحسين المناخ الاقتصادي، ونشر الثقافة الضريبية وحث المواطنين على الالتزام بتعبئة النموذج وتقديمه في المواعيد المحددة.

2- (Teviotdale and Thompson, 1999) (8): الهدف من هذه المقالة هو دراسة الانتقال إلى التقدير الذاتي في النظام الضريبي البريطاني وما أحدثه من تغيير، ومناقشة ما إذا كان يقترب من النظام الضريبي "المثالي"، وبالتالي الحد من الصراع في العلاقة بين دافع الضرائب والإدارة الضريبية. وخلصت الدراسة إلى أن التغييرات في النظام الضريبي تطلبت تحقيق البساطة واليقين لدافعي الضرائب بشكل خاص. بعض جوانب هذه التغييرات قد فعلت ذلك، على سبيل المثال، تجميع جميع مصادر الدخل في بيان ضريبي واحد، والتعامل مع مكتب ضريبي واحد فقط، وترشيح مواعيد الدفع، لكن لا تزال هناك قضايا أكثر جوهرية. إلا أنه لم يتم الوصول إلى التبسيط المطلوب وإلى التقييم الذاتي الكامل والشامل، كما تشهد الإدارة الضريبية عزلة أكبر عن دافع الضرائب، ويقين أقل من قبل المكلفين في الالتزام بالمواعيد والمهل، وتطبيق غرامات كبيرة، والتقصي العشوائي دون تفسير أحياناً. كما أظهرت الدراسة أن نظام التقييم الذاتي ليس مطبقاً على العديد من المكلفين للتعديل الذي تجرته الإدارة الضريبية على بياناتهم، والتعقيد في ملء النماذج، وعدم القدرة على الالتزام مع الموعد النهائي لتقديم البيانات، وتوجيه أقل للقيام بذلك. لذلك توصي الدراسة إذا ما أريد العودة إلى الأهداف الأساسية لنظام التقييم الذاتي الذي أنشئ لأجلها، باعتماد التبسيط في الإجراءات الضريبية، وقياس مستوى التحقيقات ونتائجها، ومستوى ونوع شكاوى المكلفين المرفوعة إلى المحكمين، وقياس تكاليف عبء الامتثال على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين.

3- (James and Alley, 2002) (9): تركزت هذه الدراسة على مجموعة العوامل التي تؤثر على الالتزام الضريبي منها التقدير الذاتي. وتؤكد على أن إتباع مدخل مساعدة المكلفين وتلبية حاجاتهم ذو فائدة أكبر من التركيز على مدخل العقوبات لتشجيع الامتثال الطوعي. ومن أجل تحسين العمل بنظام التقدير الذاتي في نيوزيلندا تقترح الدراسة توفير قواعد بيانات خاصة في ظل نظام مميكن، ومزيد من البحث والتقصي والتدقيق في بيانات المكلفين والاستفادة أكثر من التطورات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.

4- (K. Sarker, 2003) (6): الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على القضايا والمشاكل المرتبطة بنظام التقييم الرسمي في بنغلادش، وتقديم توصيات بشأن الطرق التي من خلالها يمكن للتقدير الذاتي أن ينفذ بنجاح، بأخذ الدروس من النظام الياباني. هذه الدراسة تضيف المزيد من المزايا لنظام التقدير الذاتي، الذي بواسطته تمكنت العديد من البلدان تحسين نظام الإدارة الضريبية فيها، إحدى هذه المزايا هي في حق دافع الضرائب بممارسة ديمقراطية تسهم في زيادة مشاركته في الشؤون الضريبية، الأمر الذي يعزز من التزامه الطوعي.

مما سبق يتبين أن الدراسات السابقة تجمع على:

- الأهمية التي يتم يحظى بها نظام التقدير الذاتي ودوره في تحسين الالتزام الطوعي.

- ضرورة توافر شروط ومقومات لكي يتمكن نظام التقييم الذاتي من أداء وظائفه وتحقيق أهدافه بشكل فعال.

وباعتبار الانخفاض الشديد في درجة الامتثال الضريبي في سورية، وازدياد معدل التهرب الضريبي وانخفاض الحصيلة الضريبية كما أشرنا سابقاً، وللدور الهام الذي يمكن أن يلعبه نظام التقدير الذاتي في تحسين هذا الامتثال، حيث نجد في دولة كاليابان مثلاً تطبق نظام التقدير الذاتي بشكل كامل، يصل فيها معدل الالتزام الضريبي إلى 90% (K. Sarker, 2003)، كانت فكرة البحث التي تتمحور حول التأكد من مدى توافر هذا النظام بشكل متكامل وفعال، وتحديد جوانب القصور في حال وجودها، واقتراح ما من شأنه تعزيز عملية تطبيق هذا النظام بشكل فعال.

الجانب النظري للبحث:

تعريف نظام التقدير الذاتي (Self-Assessment System):

يمكن إيراد بعض التعاريف التي تناولت نظام التقييم الذاتي كما يلي:
قيام المكلف بتقدير التزامه الضريبي باستخدام نموذج البيان الضريبي الذي يعلن من خلاله عن دخله الإجمالي، والاقطاعات المسموح بها، الخ... هذا البيان الضريبي يجب أن يقدم إلى الإدارة الضريبية جنباً إلى جنب مع دفع الالتزام الضريبي المحسوب في البيان المذكور آنفاً (K. Sarker, 2003).

النظام الذي يحدد فيه المكلف على أساس الربح الحقيقي أو المقطوع وعاء الضريبة ومقدارها استناداً إلى تصريح أو بيان موقع منه أو ممن يمثله قانوناً ضمن مهل قانونية يحددها القانون، ويحتسب بنفسه الالتزامات الضريبية المترتبة ويقوم بدفعها بادئ ذي بدء عند تقديم البيان أو التصريح، وهو ما يسمى " نظام الدفع المسبق " (صالح، 2000) (10).

بيان يقدم إلى دائرة ضريبة الدخل يعرض فيه المكلف نتيجة أعماله لعام كامل، فهو مستند قانوني ملزم للمكلف وحجة عليه، ويكون الكشف مؤرخاً وموقعا من قبل المكلف المسؤول عن سداد الضريبة المستحقة، وهو وسيلة هامة من الوسائل التي تستخدمها دائرة ضريبة الدخل في فحص أعمال المكلف وتحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه (سمور، 2008).

الإقرار الذي يقدمه الممول في الموعد الذي يحدده القانون، يبين فيه مقدار الدخل وتفصيله أو الثروة الخاضعة للضريبة (الشافعي، 2006) (11).

من التعاريف السابقة يتبين أن تطبيق نظام التقدير الذاتي يتيح تقدير وعاء الضريبة إذا تم بطريقة صادقة وأمانة تعكس الواقع المالي والاقتصادي للمكلف بصورة حقيقية وواقعية، فهو أدرى الناس بطبيعة نشاطه وظروف عمله وأرباحه، مما يحمي المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في تقدير دخله الصافي، كما يمكن من تشخيص الضريبة والتعبير عن المقدرة الفعلية على الدفع، ويخفض من عبء الامتثال من حيث الجهد والوقت والتكلفة سواء على المكلف أو على الإدارة الضريبية، في حين يقتصر دور الإدارة الضريبية على حماية هذا النظام ومراقبته، والتأكد من صحة البيانات المقدمة. أي تشجيع المكلفين على الالتزام الطوعي، مما يحسن من الإيرادات الضريبية ويخفض معدل التهرب الضريبي.

إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه، هل مجرد النص على هذا النظام قانوناً، أو قيام المكلف بتقديم البيان، أو تسديد التزاماته المترتبة بموجب هذا البيان، يعتبر كافياً للوصول إلى نظام تحديد أو تقييم ذاتي فعال؟ وهل ينعكس إيجاباً على معدلات الامتثال الضريبي في الدول التي تطبقه أو تدعي تطبيقه؟؟

مقومات نظام التقدير الذاتي:

لقد تم اعتماد أسلوب التقدير الإداري بأنواعه المختلفة وتسمياته المتعددة (الإداري، الجزافي، المباشر.. الخ)¹، ولفترة طويلة من الزمن، مع نشوء الضرائب المباشرة وتحديد الضريبة على الدخل. وبموجبه تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتحديد وعاء الضريبة وفرض الضريبة المتوجبة. ونتيجة التطبيق العملي تبين وجود العديد من السلبيات التي يكرسها هذا النظام منها احتمالية أن لا يؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل أو الإيراد الحقيقي، كما أنه يساوي بين المكلف الملتزم وغير الملتزم، في الوقت الذي يكبد الإدارة الضريبية تكاليف كبيرة، وقد يؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية. وتماشياً مع الفكر الضريبي الحديث تم اعتماد نظام التقييم أو التقدير الذاتي، انطلاقاً من اعتبار المكلف زبون، يشارك بشكل فاعل في تحديد التزاماته الضريبية، في سعي دؤوب لكسب ثقته بموضوعية وعدالة النظام الضريبي وضمان التزامه الطوعي، بما يحسن من معدل الامتثال، ويزيد من الإيرادات الضريبية بخفض معدل التهرب الضريبي. وبقي الأسلوب الأول قائماً ليغطي حالات خاصة فقط منها عدم اعتماد حسابات ودفاتر المكلف، أو إذا قدم بياناً لا يستند إلى دفاتر وحسابات، أو لم يقدم بياناً (الشافعي، 2006). لذلك عمدت تلك الإدارات إلى وضع نصوص وإجراءات محددة تضبط عملية التقدير الإداري أو الجزافي في حالات بعينها، وعملية الفحص الضريبي والتقدير، كعمل محضر مناقشة مع المكلف يتضمن معلومات عن نشاطه وأملكه ودخله، وإجراء معاينة على أرض الواقع، وإعداد محضر يتقرر فيه ما خلص إليه الفاحص من نتائج.

لقد تحول أسلوب التقدير الذاتي فيما بعد إلى نظام له مدخلات ومعالجة ومخرجات. فمدخلات النظام تتمثل ببيانات ضريبة الدخل التي يقوم المكلفين بتقديمها وفقاً للنصوص التشريعية والمهل القانونية، والمعالجة تتمثل في المعالجة المحوسبة لتلك البيانات، أما المخرجات فهي عبارة عن نوعين من البيانات: النوع الأول ويتمثل بالبيانات التي تعتبر صحيحة، والنوع الثاني تلك التي تم اختيارها للتدقيق أو الفحص الضريبي، بالإضافة إلى تطبيق أنواع من الرقابات والضبط الداخلي والمراجعة، والهدف الاستراتيجي الوصول إلى معدلات تحقق وتحصيل عالية وعلى قواعد العدالة والملاءمة واليقين، بالإضافة إلى المزايا التالية:

- 1- أكثر فعالية على مستوى التكلفة، بحيث ينتقي فقط الحالات الاستثنائية لمزيد من التدقيق.
- 2- يلغي الطبيعة الفرضية لأعمال التقدير.
- 3- يشجع على تحصيل الضرائب في وقت مبكر وفي الوقت المناسب.
- 4- يقلل من الفساد بالحد من الاتصال بالمكلفين.

لذلك يمكن تحديد أهم مقومات وجود وتطبيق نظام التقدير الذاتي في أي نظام ضريبي كما يلي:

- 1- هيكل ضريبي يعتمد بشكل أساسي على الضرائب المباشرة وتحديد الضريبة على الدخل.
- 2- تدابير تشريعية وإدارية لدعم النظام، كقيام المكلف بنفسه أو من يمثله بتقديم بيانه الضريبي، والمهل القانونية، وتوفير نماذج واستمارات البيانات ذات العلاقة مجاناً وعند الطلب وباستخدام وسائل التوصيل المناسبة، ونظام اقتطاع ضريبي ملائم، جنباً إلى جنب مع الأحكام اللازمة لتشجيع مسك الدفاتر بشكل سليم، وعدم التقصير والإهمال والتأخير الضريبي.

¹ على الرغم من وجود اختلافات بين التسميات السابقة، إلا أنها تتفق جميعاً من حيث أن الإدارة الضريبية هي من تقوم بعملية التقدير وليس المكلف.

3- تصميم البيان الضريبي بحيث يمكن استخدامه إلكترونياً، ولاحتماء الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة للتحقق من دخل المكلفين.

4- استخدام أسلوب التقدير الفعلي في تحديد وعاء الضريبة، والذي يعتمد في جوهره على الفحص الانتقائي باستخدام العينة، والتمييز بين البيانات الصحيحة وتلك التي يشك في صحتها، والقيام بكل ما من شأنه التحقق من صحة المعلومات الواردة في تلك البيانات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

5- استخدام "المعالجة المحوسبة"² ولجميع الجوانب المتعلقة بفرز البيانات والتحقق والتحصيل وغيرها من الأعمال ذات الصلة، بتأمين الدعم التشريعي والفني (التقني) لنظام الميكنة (الكومبيوتر)، حيث يتم تحميل البيانات إلى النظام ومن ثم يتم التحقق بجدولة الدخل إلكترونياً قبل إحالة النتائج إلى المكتب الضريبي المختص. على أساس هذه المعلومات وغيرها من مصادر المعلومات ذات الصلة، يتم اختيار البيانات المعروفة وتصنيفها إلى فئتين:

- الحالات التي يمكن إزالتها دون أن تتطلب من الفاحص الضريبي زيارة المكلف.

- الحالات التي تتطلب من الفاحص الضريبي زيارة المكلف المفترض.

يصنف موضوع الفحص في ثلاث حالات:

- الفحص العام، ويهتم بفحص التفاصيل الأساسية.

- الفحص الخاص، ويهتم بفحص الحالات المعقدة والتي يشتبه في وجود تهرب ضريبي فيها.

- الفحص النقطي، ويهتم بفحص ميداني لبند محددة في حالة معينة.

6- فرض نظام عقوبات متشدد على المكلفين الجانحين الذين يتم تحديدهم من قبل نظام المعالجة المحوسبة.

فعالية نظام التقدير الذاتي:

لقد أشرنا سابقاً إلى مقومات لا غنى عن إيجادها للقول بأننا أمام نظام تقدير ذاتي متكامل من حيث العملية ودور المؤسسة (الإدارة الضريبية) فيها. ولكن إلى أي مدى يمكن القول أن النظام المذكور فضلاً عن أنه موجود هو عامل وفعال؟ هناك العديد من العوامل التي يجب توافرها للحكم على هذه القضية وهي:

1- وجود طرف خارجي ثالث مصرح له ومجاز لمساعدة المكلفين على الالتزام أو الامتثال الضريبي، وبالتالي

تعزيز الدعم المؤسسي للإدارة الضريبية.

2- وجود نظام فويرة متكامل، وسجلات ممسوكة بحسب الأصول، والنص على قواعد أو معايير محاسبية محددة يتم الالتزام بها عند الاعتراف بالعناصر المحاسبية والقياس وعرض القوائم المالية، وكل ذلك من أجل تمكين المكلف من التصريح عن دخله بدقة، وتمكين الإدارة الضريبية من إجراء تدقيق فعال.

3- وجود كوادر من الفاحصين والعاملين في الإدارة الضريبية مدربة ومؤهلة بشكل كاف قادرة على تحديد تلك البيانات التي ينبغي تدقيقها بدقة. فالمكلفون الذين يعرفون أنهم لن يتم اختيارهم للتدقيق من شأنه أن يدفعهم نحو ارتكاب الغش والتهرب، ويقوض العملية من أساسها، وينقص من الامتثال أيضاً. بالإضافة إلى توفير الجهد والوقت والتكلفة على كل من المكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء عند الاختيار الدقيق لتلك البيانات.

4- نظام حوسبة فعال قادر على الكشف عن حالات الغش والاحتيال وعدم الامتثال، والتعامل معها بالعدالة والسرعة المطلوبين لتشجيع المكلفين على الامتثال.

² المعالجة المحوسبة هي: مجموعة من البيانات المختارة إلكترونياً للفحص وإدارة الإيراد (K. Sarker, 2003).

5- تفعيل العلاقات العامة ببناء بيئة ضريبية واعية ليس فقط بين المكلفين بل وأوساط الجمهور والمكلفين المستترين، وثقافة ضريبية موجهة نحو المكلفين المستقبليين كجمهور الطلاب. لذلك يتم تنفيذ العديد من هذه الأنشطة من خلال وسائل الإعلام والمؤسسات التعليمية.

نظام التقدير الذاتي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته في سورية:

صدر أول تشريع ناظم لضريبة الدخل في سورية بموجب القانون (85) لعام 1949، واستمر العمل به حتى صدور قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003. ويمكن أن نجل أهم المراحل التاريخية لتطور نظام التقدير وواجبات المكلفين والفحص الضريبي كما يلي (الضابط، 2005):

المرحلة الأولى: من صدور القانون (85) لعام 1949 وحتى تطبيق تعليمات خطة الإنجاز عام 1984: إن أهم السمات التي تتميز بها تلك المرحلة كانت في اعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتمد على المكلف في تحديد أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة من خلال تقديمه للبيان الضريبي والدفاتر والقيود والوثائق ذات العلاقة مع التشدد في حالات قيام الدوائر المالية بجرح دفاتر المكلف أو تحديد حالات القوة القاهرة التي تمنع المكلفين من تقديم بياناتهم واللجوء إلى التقدير المباشر من قبل الدوائر المالية ونقل عبء الإثبات إليها³. واعتماد أسلوب التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين دون استثناء من قبل الدوائر المالية. مع جواز استخدام أسلوب التدقيق بالعينة بالنسبة إلى كبار المكلفين والذين يكون عدد العمليات التي تتضمنها فعاليتهم من الضخامة بحيث يتعذر التدقيق الكامل لها (التعميم رقم /8081/ المشار إليه سابقاً

اعتبار تدني نسب أرباح المكلفين عن أمثالهم من المكلفين دون مبرر إخفاء لجزء من مطرح الضريبة. وتشديد العقوبات والغرامات المترتبة على إخلال المكلفين بالواجبات المنصوص عنها (أسس التكليف). توفر بيئة تدقيق جيدة لجهة الفوترة والاستعلام وغيرها. ووضع الأرضية المناسبة للانتقال إلى أسلوب التدقيق الانتقائي عوضاً عن التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين، وتشديد العقوبات والغرامات في حال المخالفة بموجب التعليمات رقم /31242/ لعام 1983، والقانون رقم /21/ لعام /1981/. وتوفر بعض معايير التدقيق الضريبي عموماً.

مما سبق يتبين أن الخطى كانت تتسارع لإيجاد نظام تقدير ذاتي متكامل مع الحد من تعسف سلطة الإدارة الضريبية المحتمل من تطبيق نظام التقدير الإداري أو المباشر، وتهيئة الأرضية المناسبة لجهة أسلوب الفحص والفوترة ونظام العقوبات.

المرحلة الثانية: من صدور تعليمات خطة الإنجاز عام 1984 ولغاية صدور القانون (24) لعام 2003. بدلاً من الاستمرار في الإصلاحات المذكورة، نلاحظ في هذه المرحلة، حالة من إنهاء أو تفرغ للعديد من مقومات وجود نظام التقدير الذاتي، وقدرته على تحسين الامتثال الضريبي وذلك من خلال:

1- إيقاف العمل بأحكام المواد /23-24-29-30/ من القانون رقم /85/ لعام /1949/ التي شرّعت عمليات التدقيق أو الفحص الضريبي وفقاً لأسلوب التدقيق المستندي الكامل، وبمعظم تعليمات وزارة المالية النازمة لها، مقابل اختزالها أو مسخها بتطبيق أسلوب التدقيق المبسط أو خطة الإنجاز وفقاً للتعليمات المشار إليها سابقاً، والتوسع إلى

³ المواد (6)، (13)، (14)، والمواد (11)، (19) من القانون (21) لعام 1981، والتعميم رقم (233) ب-24/8 تاريخ 16/5/1971) كتاب وزارة المالية رقم 24/8/3960 تاريخ 26/2/1959....

أقصى الحدود في تطبيق نظام التقدير الإداري أو الرسمي، حتى لم يعد يخلو بيان مقدم من تعديل معين تجريه الدوائر المالية.

2- تفكيك بيئة التدقيق (إن صحَّ التعبير) التي كانت قائمة قبل صدور تعليمات خطة الإنجاز، سواء لجهة توفر نظام فوترة أو لجهة استعلام ضريبي ذي فعالية في تأمين مصادر المعلومات الملائمة.

3- زوال ما كان متوفراً من معايير تدقيق في المرحلة السابقة، والذي انعكس في اختزال أعمال التدقيق وتفريغها من مضامينها، وتراجع في كفاءة ومهنية الفاحصين الضريبيين.

4- على الرغم من استعانة الإدارة الضريبية بخدمات مهنة التدقيق، بالنص على إلزام بعض المكلفين باعتماد بياناتهم من محاسب قانوني مجاز، إلا أن معظم تلك التقارير لم تقدم أي فائدة ملحوظة لجهة دعم ما يخلص إليه البيان الضريبي من نتائج والتزامات، فأنت متحفظة، ومزيلة دائماً بعبارة في حدود ما اطلعت عليه، ليتصل هذا الطرف بدوره من عقوبات اعتماد بيان ضريبي مضلل.

الأمر الذي يفسر إلى حد بعيد التدني الكبير في ثقة المكلفين بعدالة وموضوعية وتراجع جوهري في معدل الالتزام بنظام التقدير الذاتي، والذي أدى بدوره إلى انهيار فعلي في عملية الالتزام الطوعي لهؤلاء المكلفين وزيادة معدلات التهرب الضريبي والانخفاض الشديد في الحصيلة الضريبية (الضابط، 2005).

المرحلة الثالثة: من صدور قانون ضريبة الدخل الجديد (24) لعام 2003 وحتى الآن:

حافظ القانون الجديد على اعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتمد على المكلف في تحديد أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة من خلال تقديمه للبيان الضريبي والدفاتر والقيود والوثائق ذات العلاقة. بينما أبقى الأوضاع على ما هي عليه في القانون القديم لجهة أسلوب الفحص والعقوبات، في حين لم يشهد أي عملية تطور على مستوى تحسين فعالية النظام لجهة الفوترة ومسك السجلات واعتماد قواعد أو معايير محاسبية، والاستعانة بخدمات المحاسبين القانونيين..الخ.

النتائج والمناقشة:

لقد صممت الاستبانة من أجل جمع البيانات، بتضمينها عبارات محددة لقياس متغيرات الدراسة، تم استخلاصها من الدراسات السابقة وكانت على الشكل التالي:

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
س1- يعتمد الهيكل الضريبي بشكل أساسي على الضرائب المباشرة وتحديد الضرائب على الدخل.					
س2- يفسح النظام الضريبي الفرصة أمام المكلفين للممارسة الديمقراطية التي تسهم في زيادة مشاركتهم في الشؤون الضريبية.					
س3- الالتزام الطوعي للمكلفين يشكل حجر الرقى في نظامنا الضريبي بشكل عام تشريعاً وإدارة وسياسة.					
س4- إن معظم البيانات التي تقدم وفق نظام التقدير الذاتي تعدل عند إجراء التدقيق والتكليف المؤقت.					

				س5- هناك دائماً فروقات جوهرية بين ما يصرح عنه البيان الضريبي من صافي دخل والتزامات وبين ما تقرره نتائج الفحص الضريبي.
				س6- يقوم المكلف بنفسه أو من يمثله بتقديم البيان الضريبي ضمن مهل قانونية منصوص عنها قانوناً ووفق نموذج بيان موضوع ومناح.
				س7- يتم الحصول على نموذج البيان الضريبي بشكل مجاني.
				س8- نموذج البيان الضريبي متاح عند الطلب إلكترونياً.
				س9- نموذج البيان الضريبي مصمم بطريقة تسمح باستخدامه إلكترونياً.
				س10- تعد العقوبات المنصوص عنها كافية للحد من حالات التقصير أو الإهمال أو التأخر في تقديم البيان الضريبي.
				س11- يتم فحص جميع البيانات الضريبية المقدمة لاحقاً بشكل يدوي.
				س12- يتم إتباع أسلوب الفحص الانتقائي باستخدام العينة.
				س13- يتم استخدام "المعالجة المحوسبة" في فرز البيانات الضريبية، وتحديد تلك الحالات التي يمكن إزالتها دون زيارة الفاحص الضريبي للمكلف من تلك التي تتطلب ذلك.
				س14- يتحدد نوع الفحص بحسب حالة الانحراف الموجودة في البيان الضريبي الذي دخل في عينة التدقيق.
				س15- يتم استخدام نظام عقوبات متشدد على المكلفين الجانحين الذين يتم تحديدهم من قبل نظام المعالجة المحوسبة.
				س16- يتم الاعتماد بشكل جوهري على خدمات المحاسبين القانونيين الذين يقومون باعتماد البيانات الضريبية للمكلفين.
				س17- النص بشكل صريح على أصول وقواعد وطريقة مسك السجلات والدفاتر المحاسبية من قبل المكلفين.
				س18- يتم الاعتماد بشكل جوهري على المعلومات الواردة في السجلات لتحديد دخل المكلف والتزاماته الضريبية.
				س19- السهولة بشكل جوهري في تدقيق سجلات ومستندات المكلف لتوفر الفواتير والوثائق المناسبة.
				س20- هناك تحديد واضح للقواعد المحاسبية من قبل الإدارة الضريبية والواجب إتباعها من قبل المكلفين في الاعتراف والقياس وعرض القوائم المالية.

					س21- تعد الكوادر من العاملين في مجال الفحص الضريبي مؤهلة ومدربة بشكل كاف.
					س22- يسمح نظام التقدير والفحص القائمين بتوفير وإدارة المعلومات من مصادر مختلفة ووضعها مباشرة في سياق إدارة التكاليف.
					س23- هناك تعاون وثيق مع وزارة الإعلام لجهة نشر الوعي الضريبي وتعزيز الالتزام بوجود برامج تلفزيونية وإذاعية مخصصة لهذا الغرض.

					س24- هناك تعاون وثيق مع وزارة التربية لنشر الثقافة الضريبية من خلال المناهج.
					س25- يوجد دليل إرشاد معد من قبل الإدارة الضريبية يتضمن مثلاً معايير مسك السجلات وإعداد البيانات الضريبية...يوزع على المكلفين.
					س26- يتم استخدام شبكة الإنترنت والمواقع الالكترونية لتقديم الخدمات والإجابة على الاستفسارات، وتقديم البيانات الضريبية.
					س27- هناك نظام تقدير أو جوائز للمكلفين الذين يقومون بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية عند تقديم البيانات الضريبية.
					س28- يشهد النظام الضريبي درجة عالية من امتثال المكلفين في تقديم البيانات والسرعة في الدفع والثقة المتبادلة انخفاض في حالات التهرب والاحتيايل ووفرة في الحصيلة الضريبية.

من خلال اختبار مدى صحة فرضية البحث التي تفترض عدم وجود اختلافات جوهرية أو معنوية بين

توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال وبين ما هو مطبق في نظام ضريبة الدخل السوري، يتبين ما يلي:

يظهر جدول التكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال على حدة النتائج التالية:

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات					السؤال	
			موافق بشدة	وافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
موافق بشدة	0.303	4.10	6	54	0	0	0	المطلق	س1
			10	90	0	0	0	النسبي	
محايد	0.781	2	0	6	0	42	12	المطلق	س2
			0	10	0	70	20	النسبي	

محاييد	0.902	2	0	6	6	30	18	المطلق	س3
			0	10	10	50	30	النسبي	
موافق بشدة	1.145	4.10	24	30	0	0	6	المطلق	س4
			40	50	0	0	10	النسبي	
موافق بشدة	0.504	4.50	30	30	0	0	0	المطلق	س5
			50	50	0	0	0	النسبي	
موافق بشدة	0.879	4.20	24	30	0	6	0	المطلق	س6
			40	50	0	10	0	النسبي	
موافق بشدة	0.781	4	12	42	0	6	0	المطلق	س7
			20	70	0	10	0	النسبي	
موافق بشدة	0.494	4.40	24	36	0	0	0	المطلق	س8
			40	60	0	0	0	النسبي	
موافق بشدة	0.303	4.10	6	54	0	0	0	المطلق	س9
			10	90	0	0	0	النسبي	
محاييد	1.123	2.40	0	18	0	30	12	المطلق	س10
			0	30	0	50	20	النسبي	
موافق بشدة	0.462	4.30	18	42	0	0	0	المطلق	س11
			30	70	0	0	0	النسبي	
موافق	1.109	3.30	0	42	0	12	6	المطلق	س12
			0	70	0	20	10	النسبي	
غير موافق	0.494	1.60	0	0	0	36	24	المطلق	س13
			0	0	0	60	40	النسبي	
محاييد	0.706	2.10	0	6	0	48	6	المطلق	س14
			0	10	0	80	10	النسبي	
غير موافق	0.908	1.70	0	6	0	24	30	المطلق	س15
			0	10	0	40	50	النسبي	
غير موافق	0.494	1.60	0	0	0	36	24	المطلق	س16
			0	0	0	60	40	النسبي	
موافق	0.303	3.90	0	54	6	0	0	المطلق	س17
			0	90	10	0	0	النسبي	
غير موافق	0.403	1.80	0	0	0	48	12	المطلق	س18
			0	0	0	80	20	النسبي	

غير موافق	0.504	1.50	0	0	0	30	30	المطلق	س
			0	0	0	50	50	النسبي	19
موافق	1.033	3.50	0	48	0	6	6	المطلق	س
			0	80	0	10	10	النسبي	20
موافق	0.924	3.40	0	36	18	0	6	المطلق	س
			0	60	30	0	10	النسبي	21
موافق	0.924	3.40	0	42	0	18	0	المطلق	س
			0	70	0	30	0	النسبي	22
محايد	0.543	2.10	0	0	12	42	6	المطلق	س
			0	0	20	70	10	النسبي	23
غير موافق	0.504	1.50	0	0	0	30	30	المطلق	س
			0	0	0	50	50	النسبي	24
محايد	0.807	2.40	0	12	0	48	0	المطلق	س
			0	20	0	80	0	النسبي	25
محايد	0.908	2.30	0	12	0	42	6	المطلق	س
			0	0	0	70	10	النسبي	26
غير موافق	0.494	1.60	0	0	0	36	24	المطلق	س
			0	0	0	60	40	النسبي	27
غير موافق	0.403	1.80	0	0	0	48	12	المطلق	س
			0	0		80	20	النسبي	28

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

ولدى اختبار الفرضية العدم التي تنص على عدم وجود اختلافات جوهرية أو معنوية بين توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال وبين ما هو مطبق في نظام ضريبة الدخل السوري، في مقابل الفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلافات جوهرية أو معنوية بين توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال وبين ما هو مطبق في نظام ضريبة الدخل السوري، وذلك باستخدام اختبار one – sample t test عند مستوى دلالة 5% كانت النتيجة كما يلي:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
y	60	2.5634	.13325	.01720

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
y	-25.376-	59	.000	-.43655-	-.4710-	-.4021-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

وبما أن مستوى الدلالة 5% أكبر من القيمة المعنوية للاختبار فهذا يجعلنا نرفض الفرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلافات جوهرية أو معنوية بين توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال وبين ما هو مطبق في نظام ضريبة الدخل السوري.

الاستنتاجات والتوصيات:

توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

- على الرغم من توافر بعض مقومات نظام التقدير الذاتي تشريعاً وتطبيقاً في نظام ضريبة الدخل السوري منها:
 - اعتماد الهيكل الضريبي في سورية على الضرائب المباشرة وتحديد الضرائب على الدخل.
 - قيام المكلف بنفسه أو من يمثله بتقديم البيان الضريبي ضمن مهل زمنية منصوص عنها قانوناً ووفق نموذج بيان موضوع ومتاح.
 - الحصول على نموذج البيان الضريبي من قبل المكلفين مجاناً أو بشكل رمزي، ويسمح تصميمه باستخدامه إلكترونياً.
- إلا أن عدم توافر المقومات الأخرى يحد من الوجود المتكامل لهذا النظام وبالتالي تطبيقه بالطريقة التي تضمن تحقيقه للأهداف التي صمم من أجلها نذكر منها:
 - يتم فحص أو تدقيق جميع البيانات الضريبية لاحقاً بشكل يدوي، وهو ما يتنافى مع إتباع أسلوب الفحص الانتقائي باستخدام العينة، الأمر الذي يصعب معه تمييز البيانات الصحيحة عن تلك البيانات التي يشك في صحتها وفي الوقت المناسب.
 - لا يتم استخدام "المعالجة المحوسبة" في فرز البيانات الضريبية، وتحديد تلك الحالات غير الصحيحة التي يمكن إزالتها دون زيارة الفاحص الضريبي للمكلف ميدانياً، من تلك التي تتطلب ذلك.
 - عدم كفاية العقوبات المنصوص عنها قانوناً في ردع المكلفين الذين يلجؤون إلى الغش والاحتيال والتهرب من التصريح عن أرباحهم الحقيقية وتسديد الالتزامات المترتبة والذين يتم اكتشافهم كنتيجة للمعالجة المحوسبة.
 - على الرغم من التوافر الجزئي لنظام التقدير الذاتي نصاً وتطبيقاً إلا أنه يفتقر إلى الفعالية المطلوبة، وهو ما يفسر الانخفاض الشديد في معدل الامتثال أو الالتزام الضريبي للمكلفين وارتفاع معدل التهرب الضريبي (وهو ما يؤكد إجابة أفراد العينة على السؤالين الرابع والخامس والثامن عشر من أسئلة الاستبيان بالموافقة الشديدة على قيام مراقبي الدخل بتعديل معظم البيانات التي يتقدم بها المكلفين عند إجراء التدقيق الضريبي لاحقاً وإعداد تقرير التكلفة المؤقت، وأن معظم تلك التعديلات جوهرية، وأنها تتم بشكل تقديري لعدم كفاية أو صحة المعلومات الواردة في سجلات

المكلفين). ولعل من أهم مؤشرات عدم الفعالية كما تم لحظها من خلال البيانات التي جمعها من الاستبيان، والتحليل الإحصائي لها:

○ لا يوجد اتجاه واضح في النظام الضريبي السوري كتشريع وسياسة وتطبيق على اعتبار الالتزام الطوعي للمكلفين حجر الرchy في النظام، وهو ما يفسر نتيجة الحياد في الإجابة على السؤالين الثاني والثالث. فالنظام الضريبي وإن أعطى بعض الحقوق للمكلفين بتقديم البيان الضريبي والتصريح عن أرباحهم، وحضورهم لجان الاعتراض، إلا أنها تبدو غير كافية في تكوين قناعة كاملة للمكلفين بأهمية هذه المشاركة في إنصافهم وتحقيق العدالة الضريبية وبالتالي تقنهم بموضوعية النظام الضريبي ونزاهته.

○ إن نظام العقوبات غير رادع بشكل عام سواء في الحد من حالات التقصير والإهمال والتأخر في تقديم البيان الضريبي أو في الحد من حالات التهرب والاحتتيال.

○ لا تعتمد الدوائر المالية بشكل جوهري على الخدمات التي يقدمها المحاسبون القانونيون في اعتمادهم لبيانات المكلفين الضريبية. وبالتالي فإن نظام الاعتماد على طرف ثالث في دعم عمليات التحقق والجبابة التي تقوم بها الدوائر المالية غير فعال بشكل عام.

○ إن عدم وجود نظام للفترة والتوثيق يسطح من أهمية المعلومات التي يصرح عنها المكلف، ويعقد من عمليات الفحص أو التدقيق الضريبي، مما يجعل من طرح الثقة والتجريح بدفاتر المكلفين واللجوء إلى أسلوب التقدير الإداري أمراً لا مفر منه لتحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة والالتزامات الضريبية التي يترتب على المكلفين دفعها.

○ لا يوجد تفعيل للعلاقات العامة من قبل الإدارة الضريبية ببناء بيئة ضريبية واعية ليس فقط بين المكلفين بل وأوساط الجمهور والمكلفين المستترين، وثقافة ضريبية موجهة نحو المكلفين المستقبليين كجمهور الطلاب. لذلك كانت إجابات أفراد العينة بعدم الموافقة على وجود أي تعاون بين الإدارة الضريبية ووزارة التربية، وتعاون محدود مع وزارة الإعلام، واستخدام محدود أيضاً لشبكة النت والمواقع الالكترونية لتقديم الخدمات للمكلفين والإجابة عن استفساراتهم، أو تقديم بياناتهم الضريبية عبرها.

○ لا يوجد نظام تقدير أو جوائز للمكلفين الذين يقومون بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية عند تقديم بياناتهم الضريبية. وعليه نجد أن معظم أفراد العينة متفقون على أن النظام الضريبي بوضعه الراهن لا يساعد على تحقيق درجة عالية من امتثال المكلفين في تقديم بياناتهم الضريبية، والسرعة في الدفع، والثقة المتبادلة، وانخفاض في حالات التهرب والاحتتيال ووفرة في الحصيلة الضريبية (السؤال رقم 28).

وتوصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

- استخدام أسلوب التقدير الفعلي في تحديد وعاء الضريبة، والذي يعتمد في جوهره على الفحص الانتقائي باستخدام العينة، والتميز بين البيانات الصحيحة وتلك التي يشك في صحتها، والقيام بكل ما من شأنه التحقق من صحة المعلومات الواردة في تلك البيانات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

- استخدام "المعالجة المحوسبة"⁴ ولجميع الجوانب المتعلقة بفرز البيانات والتحقق والتحصيل وغيرها من الأعمال ذات الصلة، بتأمين الدعم التشريعي والفني (التقني) لنظام الميكنة (الكومبيوتر).

- فرض نظام عقوبات متشدد على المكلفين الجانحين الذين يتم تحديدهم من قبل نظام المعالجة المحوسبة.

⁴ المعالجة المحوسبة هي: مجموعة من البيانات المختارة إلكترونياً للفحص وإدارة الإيراد (K. Sarker, 2003).

- تفعيل نظام الطرف الثالث بشكل عام، وخدمات المحاسبين المصرح لهم لمساعدة المكلفين على الالتزام أو الامتثال الضريبي، وبالتالي تعزيز الدعم المؤسسي للإدارة الضريبية.
- الإسراع في تصميم نظام فوترة متكامل، وإصدار القانون المتعلق بتشريعه وتطبيقه، وكل ذلك من أجل تمكين المكلف من التصريح عن دخله بدقة، وتمكين الإدارة الضريبية من إجراء تدقيق فعال.
- إيجاد نظام حوسبة فعال قادر على الكشف عن حالات الغش والاحتيايل وعدم الامتثال، والتعامل معها بالعدالة والسرعة المطلوبين لتشجيع المكلفين على الامتثال.
- تفعيل العلاقات العامة ببناء بيئة ضريبية واعية ليس فقط بين المكلفين بل وأوساط الجمهور والمكلفين المستترين، وثقافة ضريبية موجهة نحو المكلفين المستقبليين كجمهور الطلاب. لذلك يتم تنفيذ العديد من هذه الأنشطة من خلال وسائل الإعلام والمؤسسات التعليمية بالتعاون مع وزارتي الإعلام والتربية.
- الاستخدام الفعال لشبكة الانترنت والمواقع الالكترونية وشبكات التواصل الاجتماعي لتقديم الخدمات للمكلفين والإجابة على استفساراتهم، وتقديم البيانات الضريبية من خلالها.
- إيجاد نظام تقدير أو جوائز للمكلفين الذين يقومون بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية عند تقديم بياناتهم الضريبية.

المراجع:

- 1- Monaco, J. *The New Coordinated Program*, Journal of Tax Executive, U.S.A, V43. N.3, TEI- INC, 1991, 167.
- 2-George A. O'Hanlon:" CEP's Silver Anniversary: *IRS & Taxpayer working together*", Journal of Tax Executive, U.S.A, v.44, n.3, TEI- INC, 1992, 161.
- 3- Tax Executive Institute: "*Draft IRS Report on International Enforcement Program Key Performance Indicators*" Journal of Tax Executive, U.S.A, V.45, N.5, TEI-INC, 1993.
- 4-الشافعي، جلال. الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الرابع والخامس، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مصر، 2007، 404.
- 5-الضابط، مدين. تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية، بحث غير منشور، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة تشرين، 2013، 20.
- 6-K, Sarker. *Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh Learn from Japan?* AISA-PACIFIC TAX BULLETIN Vol. 9, No. 6, JUNE, 2003.
- 7-سمور، خليل إبراهيم. مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإنزاه والالتزام، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، 153.
- 8-Teviotdale and Thompson. *Self assessment: revenue authorities v. taxpayers: a state of conflict?*, British Tax Review, University of Huddersfield Repository, 1999. <http://eprints.hud.ac.uk/9543/>
- 9-James and Alley. *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, Munich Personal RePEc Archive, Paper No. 26906, 2002, posted 22. November 2010. <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/26906/>
- 10- صالح، أمين. " الأسس القانونية والمحاسبية لضريبة الدخل في لبنان "، الجزء الأول، المنشورات الحقوقية، صادر، بيروت، 2000، 722.

- 11- الشافعي، جلال. مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2006، 491.
- 12--الضابط، مدين. مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2005، 380.