

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ودورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي (دراسة ميدانية على الفاحصين الضريبيين في بعض مديريات المال بسورية)

*د. أحلام الشيخ

(الإيداع: 14 آيار 2018، القبول: 2 آيلول 2018)

الملخص:

هدفت الدراسة الى الكشف عن العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية ودورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية للفاحصين الضريبيين في بعض ماليات الجمهورية العربية السورية لحصر المشكلات التي يواجهها الفاحصون عند فحصهم لملفات المكلفين، وكذلك عند تقديرهم لأوعيتهم الضريبية، وما قد يقابلهم من عقبات سواء مع إدارتهم أو مع القوانين والتعليمات الصادرة لهم أو مع المكلفين أنفسهم. وتبين أن الفاحص الضريبي يواجه مشكلات عدة، أثناء أدائه لواجبه، كما تواجهه صعوبات جسيمة، تنشأ من تواجده في منظومة عمل تستلزم منه ومن زملائه الوصول إلى مستوى حصيلة محددة مقدماً، دون النظر إلى ما قد يواجهه المجتمع أو بعض الأنشطة من أحداث قد تؤثر في الدخول الخاضعة للضريبة، إضافة إلى ارتباط ما تحققه الماليات من حصيلة وتأثيرها على مكافآت وحوافز العاملين، لذلك على الفاحص الضريبي ان يوازن بين ، العدالة عند فحصه لدفاتر المكلفين وأن يقول فيها كلمة حق، و أن يكون عادلاً عند تقديره دخول المكلفين لربط الضريبة على هذه الدخول اضافة الى وصوله الى الحصيلة المحددة .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك مشكلات عدة تواجه الفاحص الضريبي عند ادائه لعمله اهمها عدم التزام المكلفين بإمساك دفاتر منتظمة وعدم وجود تدريب كاف للفاحصين وقد اكدت الدراسة ان المشكلات التي تقابل الفاحص الضريبي ليست بالمشكلات مستحيلة الحل.

واوصت الدراسة على ضرورة الزام المكلفين بإمساك دفاتر منتظمة و تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة و على من يقدم لهم العون ، اضافة الى انشاء ادارة مركزية لنشر الوعي الضريبي ومعهد عال للتدريب الضريبي وضرورة التركيز في الدراسات اللاحقة على السياسات الضريبية والية تطويرها .

الكلمات المفتاحية: المكلف – الادارة الضريبية – سياسات الفحص الضريبي.

*مدرسة في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

The relationship between taxpayer and tax administration and its role in improving tax examination policies

(A field study on tax examiners in some of the financial directorates in Syria)

D .Ahlam alsheikh.

(Received: 14 May 2018, Accepted: 2 September 2018)

Abstract:

The study aimed at revealing the transparency of the relationship between the taxpayer and the tax administration and its role in improving tax examination policies by conducting a field study of the tax assessors in some of the Syrian Arab Republic's finances to limit the problems faced by the examiners when examining the files of the taxpayers. May be faced with obstacles both with their management or with the laws and instructions issued to them or with the taxpayers themselves. It was found that the tax assessor faced several problems, in the performance of his duty, and faced with serious difficulties, arising from his presence in the system of work requires him and his colleagues to reach a specific level of proceeds in advance, regardless of what may face the community or some of the activities may affect the entry The tax assessor must balance between the justice when examining the books of the taxpayers and to say the word right, and be fair when assessing the entry of taxpayers to link the tax on this entry. To arrive at the exact outcome .

The results of the study showed that there are several problems facing the tax examiner in the performance of his work, the most important of which is the failure of the taxpayers to keep regular books and the lack of adequate training for the examiners. The study confirmed that the problems facing the tax examiner are not impossible.

The study also recommended the establishment of a central administration for the dissemination of tax awareness and a high institute for tax training, and the need to focus in subsequent studies on tax policies and the mechanism to develop them.

Keywords: Taxpayer - Tax Administration - Tax Inspection Policies

1-المقدمة

تحتل الضرائب مكانة متميزة -لما لها من نتائج ايجابية- لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة للدولة في سورية، حيث تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة، وانطلاقاً من تلك الأهمية تسعى الإدارة الضريبية إلى نشر القوانين الضريبية لتعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم، حيث تتكون العلاقة الضريبية من طرفين هما: المكلف والإدارة الضريبية، و يكون المكلف مطالب وملتزماً بدفع الضرائب، أما الطرف الثاني من هذه العلاقة فهو الإدارة الضريبية ممثلة بالمخمن الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ، وحتى تتم دراسة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحديد دورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي، لابد من تعريف كل من المكلف والإدارة الضريبية و تحديد العلاقة فيما بينهم .

وتعتبر الادارة الضريبية الجهة المنوط بها تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق الموارد السيادية والتي تمثل نسبة كبيرة من موارد الموازنة العامة للدولة لكن هناك عقبات عديدة تحول بين الادارة الضريبية وبين تحقيقها لأهدافها بكفاءة وفعالية الامر الذي يتطلب دراسة هذه العقبات ووسائل حلها سعياً وراء رفع كفاءتها في ادائها لوظائفها وانعكاسها ايجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية.

مشكلة البحث:

تواجه الادارة الضريبية العديد من المشكلات والصعوبات، كالنفور العام للمكلفين من دفع الضرائب بسبب ارتفاع معدلات وأسعار الضرائب، وأحياناً أخرى تعدد الضرائب وتنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة من قبل الدوائر الضريبية، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي، وكذلك غياب الثقافة الضريبية، وغياب الرغبة عند جزء من كوادر الإدارة الضريبية في تحديث الإجراءات والنظم، إن مثل هذه المشكلات ساهمت في ظهور ما يعرف اليوم بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى، الامر الذي يتطلب دراسة المشكلات ووسائل حلها سعياً وراء رفع كفاءة الادارة الضريبية و تحسين سياسات الفحص الضريبي بهدف زيادة الحصيلة الضريبية .

ويمكن عرض مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي الآتي:

هل يوجد تأثير لعلاقة المكلف بالفاحص الضريبي في تحسين سياسة الفحص الضريبي ويتفرع عن السؤال الرئيسي الاسئلة الفرعية الآتية:

- ماهي المعوقات التي تحد من العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي والتي تؤثر في سياسة الفحص الضريبي
- ماهي المقومات التي تساعد في تحسين العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي والتي بدورها ستحسن من سياسة الفحص الضريبي.

فروض البحث:

يعتمد البحث على فرض رئيسي:

HO: لا يوجد تأثير لعلاقة المكلف بالفاحص الضريبي في تحسين سياسة الفحص الضريبي.
ويتفرع عنه الفروض الفرعية:

- 1- لا يوجد معوقات تحد من علاقة المكلف بالفاحص الضريبي.
- 2- لا يوجد مقومات لتحسين العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي.

منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي بهدف وصف الحالة المدروسة وصفاً دقيقاً واختبار فرضيات الدراسة وذلك بالاطلاع على أهم ما توصلت إليه الدراسات العلمية حول المتغيرات المدروسة، وبالاعتماد على البيانات الأولية المجمعة بواسطة استبانة موزعة على بعض العاملين في مديريات المال في الجمهورية العربية السورية، وزعت الاستبانة على عينة من العاملين في المستويات الإدارية التالية (مدير مال، رئيس قسم الدخل، رئيس دائرة، موظف) في قسم الدخل التابع لاهم الماليات، وقد تم توزيع الاستبيان على جميع الفاحصين في خمس مديريات مال هي:

1-مالية دمشق. 2-ريف دمشق. 3-حمص. 4-حلب. 5-اللاذقية.

من أجل اختبار فرضيات البحث المطروحة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

أهداف البحث:

1- تحديد المعوقات التي تحد من العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي والتي تؤثر في سياسة الفحص الضريبي.

2-تحديد المقومات التي تساعد في تحسين العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي والتي بدورها تحسن سياسة الفحص الضريبي.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من خلال:

1- دراسة المعوقات التي تواجه الفاحص الضريبي أثناء ادائه لوظيفته.

2- إتاحة الفرصة للفاحصين لإضافة ما يرونه من وجهة نظرهم من مشاكل لم ترد في الاستبيان الموزع ومقترحاتهم لحلها باعتبارهم الأقدر على رؤية ما يلائمهم من حلول ومقترحات.

مجتمع وعينة البحث: عينة الدراسة تمثلت بالعاملين في قسم الدخل التابع لاهم الماليات في سورية في المستويات الإدارية التالية (مدير مال، رئيس قسم الدخل، رئيس دائرة، موظف)، وقد تم توزيع الاستبيان على جميع الفاحصين في خمس مديريات مال هي: 1-مالية دمشق. 2-ريف دمشق. 3-حمص. 4-حلب. 5-اللاذقية.

الدراسات السابقة:

- دراسة ميشيل د. اسينزو (2005)¹: ((العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب)) "حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب، وما هي أهم العوامل التي تؤثر على هذه العلاقة. وقد خرجت هذه الدراسة بالعديد من النتائج الهامة منها، إن العلاقة بين الإدارة الضريبية ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب يجب أن تكون تبادلية، بحيث يكون هناك ثقة واحترام متبادل، وعليه يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب، وحتى تتمكن من ذلك يجب ان يقوم النظام الضريبي بداية على العدالة والكفاءة والفاعلية. وقد أوصى الباحث من خلال هذه الدراسة أنه حتى يتم تحسين التحصيل والجباية يجب غرس الثقة بين أفراد المجتمع بالنظام الضريبي، ويجب تقديم المساعدة لدافعي الضرائب من خلال مراعاة قواعد العدالة في التشريعات الضريبية.

¹ - Relationships between Tax Administrations and Tax (Michael D Ascenzo -2005 Agents/Taxpayers. The Asia – Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting Manila 11 November 2005.

- دراسة (لاري فيلد و برونو فري)¹2002: (سلطة الضريبة ودافع الضرائب، تحليل استطلاعي) حيث هدفت هذه الدراسة إلى بحث الالتزام الضريبي من خلال النظر إلى كيفية تعامل سلطة الضرائب مع دافعي الضرائب، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من أجل الحصول على التزام ضريبي من دافع الضريبة يجب على سلطة الضرائب أن تعامل دافع الضرائب باحترام، أما إذا استخدمت عنصر الإكراه لدفعه على الالتزام فإن هذا سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب. وبينت الدراسة أن هناك علاقة بين كيفية معاملة مسؤولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي، بمعنى أنه كلما كان هناك علاقة إيجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات.

- دراسة (سيمون جيمس، كلينتون الـاي)²2004: (الالتزام الضريبي، التقدير الذاتي والإدارة الضريبية) حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف معنى التقدير الذاتي وكذلك وصف هدف الالتزام الضريبي، وأظهرت هذه الدراسة أن هناك طريقتين لفرض الالتزام الضريبي وهما الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية، وخلص الباحث بأن هناك الكثير لدراسته عن حوافز دافعي الضرائب وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة.

- دراسة (بايلين وأليكساندر)³2006: ("هل موظفو مكتب الضريبة الاستراتيجي ودافعوا الضرائب الملتزمون ينظرون إلى الضريبة من نفس وجهة النظر أم أن هناك فصلاً ذا درجة جوهرية")، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان موظفو مكتب الضريبة ودافعوا الضرائب يفهمون ويعتبرون ويفسرون ويتعاملون مع قضايا الضرائب بنفس الطريقة أم لا.

- دراسة (صندوق النقد الدولي)⁴: ("إصلاح الإدارة الضريبية في شرق آسيا") حيث هدفت هذه الدراسة إلى بحث أهم التحديات التي واجهت الإدارة الضريبية في الصين، وتوضح أهم المساهمات التي قدمتها لحل المشاكل الجادة في الصين ومن ثم تبيان أفضل الطرق التي يمكن استخدامها لمواجهة التحديات والصعوبات التي تلاقيها الإدارة الضريبية في الصين.

حيث أوضحت أن هناك تحديات واجهت الإدارة الضريبية في الصين منه الزيادة السريعة في اعداد دافعي الضرائب، إضافة إلى واقع العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، وقد كان لهذه العقبات أثر ملحوظ في انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية، ويقابله ازدياد عدم الالتزام بين دافعي الضرائب وانخفاض إنتاجية موظفي الضرائب. و عالجت الصين هذه المعوقات وذلك من خلال إعادة تصميم وتسهيل النظام الضريبي، حيث قامت بإدخال طريقة جديدة للضرائب وعملت على تحديث نظام إدارة الضرائب من خلال إجراءات منظمة وميسرة، وكذلك عملت على تعزيز فهم واقع الضرائب من خلال نشر التوعية الضريبية وتحقيق العدالة .

¹ - The Tax authority and The Taxpayer an (2002, Bruno S. Frey & Lars P Feld) Exploratory Analysis.

² - Tax compliance. Self-Assessment and Tax (Simon James & Clinton Alley(2004)) Adminstartion in New Zealand. Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2 Number 2.

³ - Do Australian (2006- Pauline Niemiowski & Alexander J Wearing) Taxation Office Staff and Compliant taxpayers identify with Taxform the Same perspective. Or are there Signifcant Degrees Ofseparation?

⁴ - Tax Administration Reform in (International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department) East Asia: The Case of China (1994-99).

الإطار النظري للبحث: المكلف والادارة الضريبية ويتناول:

أولاً "الضرائب وأنواعها"¹: عرفت الضريبة بأنها "مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود، يؤديه المكلف جبراً وبصيغة نهائية، من دخله وأرباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها". أما بالنسبة لقواعد فرض الضريبة فيعد (آدم سميث) أول من أشار إلى القواعد التي يجب أن تستند إليها الضرائب، حيث حددها في قواعد أربع هي: قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد. تنقسم الضرائب على عدة أنواع إذ تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها، ويمكن القول بشكل عام أن الضرائب تنقسم إلى:

- 1- الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.
- 2- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
- 3- الضريبة العينية والضريبة الشخصية.
- 4- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

ثانياً "حقوق والتزامات المكلف والإدارة الضريبية

1-الحقوق الأساسية للمكلف²:

أ-الحق في الاعتراض: يعد هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف، ويكون حق المكلف بالاعتراض خلال فترة زمنية محددة وفق شروط معينة وأحياناً يجيز القانون للسلطة المالية قبول اعتراض المكلف حتى بعد مضي المدة القانونية.

ب-حق اللجوء للقضاء: يحق للمكلف اللجوء الى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ولم تقبل بذلك أو لم ترد على اعتراضه

ج- إعادة الضريبة أو المبالغ المسددة بالزيادة عن مبلغ الضريبة ويعد هذا الحق من أهم حقوق المكلف.

د-الحق في الاستعلام الضريبي: على الإدارة الضريبية أن تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعملون عنها توافقاً مع أحد قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين.

2- الضمانات الممنوحة للمكلفين: وهذه الضمانات هي:

- أ- ضمان عدم إفشاء أسرار المكلفين.
- ب - إلزام الإدارة الضريبية بإبلاغ المكلف بنتائج الفحوصات والتدقيق التي توصلت إليها.
- ج - ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بوسائل الإعلام المختلفة كافة.
- د - الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

2-التزامات المكلفين³:

أ-الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

وهو بيان مالي يقر فيه المكلف بأمواله المالية من إيرادات ونفقات وإعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة.

ب- الالتزام بدفع الضريبة: الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهرى ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة، وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة. مما سبق ترى الباحثة أن القانون الضريبي قد منح المكلف العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها أن تعمل على زيادة الثقة

¹ -محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، الاسكندرية، مطبعة الاشعاع الفني، 2005،ص22.

² د. جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية. الدار الجامعية، القاهرة ، 2006،ص25. 8- صادق موريس ' موسوعة التهريب

الضريبي، دار الكتاب الذهبي ، 1999 ، ص89.

³ صادق موريس ' موسوعة التهريب الضريبي، القاهرة، دار الكتاب الذهبي ، 1999 ، ص89

بين المكلف و الإدارة الضريبية، وتحسن العلاقة بينهما وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، وفي المقابل يفرض القانون على المكلف التزامات عليه تنفيذها وعدم مخالفتها ومن شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط بين طرفي العلاقة الضريبية، ويقع على عاتقها كسب ثقة المكلف وأن تعامله باحترام لتحسين العلاقة وتكمن أهمية الإدارة الضريبية، في كونها الإدارة التي تركز عليها الدولة في تطبيق أحد أهم السياسات المالية للدولة.

الإدارة الضريبية وحقوقها:

¹الإدارة الضريبية هي أحد طرفي العلاقة الضريبية وتقع على عاتقها كسب ثقة المكلف وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها الإدارة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، وذلك من واقع تواصلها المباشر مع المواطن، وهذا بدوره يؤدي إلى الرقي بالنظام الضريبي. ولكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوقاً واسعة وهي:

1 . سلطات الفحص والرقابة:

العدالة الضريبية تتطلب التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذا الإقرار ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص وتدقيق وفرض رقابتها على كل عناصر الوعاء الضريبي.

2- الحق في الاستيضاح أو التبرير:

الاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات، وقد يكون شفويًا أو كتابيًا، كما أجاز القانون أيضاً للإدارة الضريبية حق تبادل المعلومات الضريبية مع الدوائر المالية والضريبية الأخرى وذلك لغايات الحفاظ على حق الخزانة العامة فقط.

3- **الحق في الفحص الدقيق**²: يمنح الإدارة الضريبية التأكد من سلامة و صحة والإقرار الضريبي، بعد تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين، والتأكد من صحة و سلامة البيانات الموجودة في الإقرار الضريبي تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، فإذا رفض المكلف تسديد هذه الضرائب فإن الإدارة الضريبية تقوم بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، فإذا رفض المكلف ذلك، تقوم الإدارة الضريبية باستخدام سلطاتها في هذا المجال، حيث إن القانون الضريبي يعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان حق الخزانة.

التزامات الإدارة الضريبية³: تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون ومن الالتزامات العامة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية عدم تعسفها في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها، وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة، واحترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف.

أما أهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخطار المكلف، والتزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصلت لها بدون وجه حق. **التوعية الضريبية وأثرها في التحصيل. والجبابة.**

1 - محمود محمد حوسو، منهجية التدقيق الضريبي، الاسكندرية، الطبعة الأولى شركة ابن خلدون للطباعة، 2006، ص.29.

2 شريف مصباح ابو كرش، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، الطبعة الأولى دار المناهج للنشر ، 2004 ، ص68

3 سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق ص228.

إن توعية المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية يعد أمراً هاماً جداً، ومسؤولية هذا الأمر تقع على عاتق الدولة، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي، وكذلك من خلال النشرات والمقالات والندوات والاجتماعية المهنية، فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي، وزيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

أولاً – أهمية الوعي الضريبي لدى الإدارة الضريبية: تؤثر سياسة الإدارة الضريبية بشكل كبير في مستوى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك في مستوى التحصيل والجبائية، وعليه يجب على المشرع وضع تشريعات ضريبية ملائمة، وعلى الإدارة الضريبية أن تعمل على وضع الخطط والسياسات المناسبة، وكذلك يتوجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تبسيط الإجراءات، وألا تقوم بالضغط الشديد على الفاحص الضريبي. ويتوجب على الفاحص الضريبي أن تكون لديه الخبرة الكافية والوعي الضريبي المطلوب، وأن يكون على الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفته، وأن يكون لديه إلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما ينعكس أثره إيجاباً على مقدار وعيه وبالتالي على موضوعية القرار الذي سيتخذه.

ويرى الباحث بناء على ما تقدم مدى أهمية تمتع الإدارة الضريبية بالوعي الضريبي والمعرفة الكافية، حيث إنه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى الإدارة الضريبية، كلما ساعد ذلك في تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي ينعكس إيجاباً على مستوى التحصيل والجبائية.

ثانياً " أهمية الوعي الضريبي لدى المكلف:

إن مسؤولية توعية المكلفين تقع على عاتق الدولة، بحيث تعمل الدولة على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم. مما يؤدي إلى خلق الثقة المتبادلة بين الطرفين، وتحقيق التعاون بينهما، ولكي تتغير عقلية الرأي العام الضريبية، بحيث لا يرى جمهور المكلفين بالإدارة الضريبية خصماً، وإنما إدارة ضرورية لكل مجتمع متحضر¹.

ويرى الباحث أن قضية وعي المكلف لها دور هاماً " ضرورياً" لبناء جسور الثقة بين المكلف من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، فكلما تدنى مستوى الوعي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلباً على العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وكذلك فإن لوعي المكلف أهمية كبيرة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث إنه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف كلما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزنة العامة للدولة. وتعد الثقة بين المكلف والجهات الضريبية جزءاً من الثقة التي بين الدولة بشكل عام والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بأن الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

يقوم البحث من خلال تحليل ما تم تجميعه من بيانات الاستبيان على النحو التالي:

1. تحليل الاستبيانات وبيانات الفاحصين الشخصية نتائج الدراسة وتشمل:

¹ - سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق ص228

أ- المشاكل التي تواجه الفاحصين. ب- المقومات للتغلب على المشاكل

أولاً: تحليل الاستبيانات وبيانات الفاحصين: للحصول على البيانات اللازمة تم إعداد استبيان يتكون من ثلاثة أقسام:
القسم الأول:

يحتوي على بعض المعلومات العامة عن الفاحص الضريبي كالعمر والجنس والمستوى التعليمي وسنوات الخبرة.

القسم الثاني:

يشمل المشكلات التي يعتقد أنها تواجه الفاحص عند تقدير دخل المكلفين، حيث تم حصر إحدى عشرة مشكلة.

القسم الثالث:

يشمل المقترحات والحلول اللازمة للتغلب على المشكلات السابق حصرها وكيفية تذليلها، وقد تم اختيار أسلوب الاستبيان لكبر حجم العينة، مما يؤدي إلى تكلفة أقل، إضافة . وهو الأكثر أهمية . تقليل أخطاء التحيز

وكذلك لضمان السرية في الإجابات والحرية في إبداء الرأي والإفصاح عنه مع إعطاء الفاحص الوقت اللازم لإعطاء إجابات دقيقة. وقد تم توزيع الاستبيان على جميع الفاحصين في مديريات مالية خمس هي:
1-مالية دمشق. 2- ريف دمشق. 3- حمص. 4- حلب. 5- اللاذقية.

وعددهم (205) فاحصاً، وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي من (1-5 درجات) حيث: يدل الرقم (1) على أن المشكلة ليست ذات أهمية على الإطلاق، أما الرقم (5) فيدل على أن المشكلة ذات أهمية كبيرة.
وقد طلب من المستقصين وضع إشارة (صح) أمام الرقم الذي باعتقادهم يمثل الإجابة المناسبة.
هذا وقد ترك المجال أمام المستقصين للتعبير عن رأيهم وذلك بإضافة بعض المشاكل والحلول الأخرى، والتي لم يرد ذكرها بالاستبيان. وقد بلغت عدد الاستبيانات المعادة بعد ملئها (116) استبياناً، أي بنسبة (56.6%)، وبين الجدول رقم (1) أسماء الماليات التي ضمتها الدراسة وعدد الاستبيانات التي وزعت بها وعدد الاستبيانات التي أعيدت بعد مائها ونسبة الاستجابة.

الجدول رقم: (1) النسبة المئوية للاستجابة

اسم المالية	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المعادة بعد ملئها	نسبة الاستجابة%
دمشق	26	19	73,08
ريف دمشق	63	31	49,20
حمص	56	37	66,07
حلب	32	11	34,38
اللاذقية	28	18	64,29
المجموع	205	116	56,6

وقد تبين عند تفريغ بيانات الاستبيان ما يلي:

أ. الجدول رقم (2): من حيث مستوى التعليم

النسبة المئوية	العدد	المؤهل
94	109	إجازة في الاقتصاد
6	7	دراسات عليا
100	116	المجموع

ب . الجدول رقم (3): من حيث نوع التخصص

النسبة المئوية	العدد	التخصص
83	96	إجازة في الاقتصاد
17	20	إجازة في الحقوق
100	116	المجموع

ويتبين من هذه النتائج أن معظم – إن لم يكن كل الفاحصين مؤهلين علمياً مما يؤكد على دقة إجاباتهم نظراً لفهمهم للأسئلة وتقديرهم لمدى أهمية الإجابة عنها بمصادقية، مما يزيد من إمكانية الاعتماد على ما أورده من بيانات وإجابات.

ج . الجدول رقم (4): من حيث الجنس

النسبة المئوية	العدد	الجنس
85,34	99	ذكور
14,66	17	إناث
100	116	المجموع

وقد يعود ارتفاع نسبة الذكور بين الفاحصين، إلى أن عملية إجراء المعاينات والفحص على الطبيعة يحتاجان إلى بذل جهد كبير في التنقل وجمع المعلومات والمعاينات والمناقشات مع تجاوز مواعيد العمل الرسمية في خارج العمل مما يصعب أن تتحملة الإناث.

د . الجدول رقم (5): من ناحية العمر

النسبة المئوية	العدد	العمر
46	53	أقل من 30 سنة
46	53	من 30 سنة . أقل من 40 سنة
8	10	أكثر من 40 سنة
100	116	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن نسبة 92% من الفاحصين لا تزيد أعمارهم عن 40 سنة مما يدل على أن معظمهم من الشباب.

هـ. الجدول رقم (6): من حيث سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	عدد سنوات الخبرة
27	31	أقل من 3 سنوات
39	45	من 3 سنوات إلى أقل من 6
34	40	6 سنوات فأكثر
100	116	المجموع

ويظهر الجدول السابق الغالبية العظمى من الفاحصين (73%) لديهم خبرة تزيد عن ثلاث سنوات، وهي فترة خبرة جيدة إلى حد كبير .

وإذا تم إضافة المستوى التعليمي إلى الخبرة، فإن النتيجة ستكون مترجمة في أداء جيد للفاحصين.

ثانياً: نتائج الدراسة:

الجدول رقم (7): مشكلات العلاقة بين المكلف والفاحص

المتوسط الحسابي	النسبة المئوية للإجابات					المشكلة	م
	كبير الأهمية	متوسط الأهمية		عدم الأهمية			
		5	4	3	2		
3,81	35	27	29	2	7	درجة تأثير ضعف المستوى التعليمي لبعض المكلفين عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي	1
3,50	44		35	4	17	مدى مساعدة مكاتب المحاسبة للمكلفين على التهرب الضريبي.	2
3,63	9	12	42	7	30	درجة وعي المكلفين بأهمية الضريبة	3
3,45	16	25	51	4	4	درجة التزام المكلفين بالحضور بمقابلة الفاحصين وإحضار الأوراق اللازمة	4
2,93	3	9	70	14	4	درجة فهم المكلفين لمواد قانون ضريبة الدخل	5
2,90	7	9	61	13	10	درجة تعاون المكلفين مع الفاحصون عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي	6
2,79	4	6	68	9	13	مدى صعوبة الاتصال بالمكلفين	7
2,49	4	3	56	12	25	درجة صدق المكلفين في إعطاء المعلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة	8
2,26	4	6	41	10	39	مدى التزام المكلفين بإمسك دفاتر منتظمة	9
2,15	8	3	26	22	41	درجة الضغوط الاجتماعية التي تواجه الفاحصين عند تقدير الوعاء الضريبي لبعض المكلفين	10
2,13	7	1	32	18	42	صعوبة تطبيق بعض مواد قانون ضريبة الدخل	11

1- درجة تأثير ضعف المستوى التعليمي لبعض المكلفين عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي: أعطى الفاحصون نسبة 91% لمشكلة ضعف المستوى التعليمي لدى بعض المكلفين باعتبارها مشكلة متوسطة الأهمية، حيث أنه من الطبيعي أن ينعكس المستوى التعليمي للمكلف على درجة فهمه للقوانين الضريبية وأسلوب إعدادهم لإقراراتهم الضريبية ودرجة وعيهم بأهمية الضريبة للمجتمع وبالتالي على مدى تعاونهم مع الفاحصين.

2- مدى مساعدة مكاتب المحاسبة على تهريب المكلفين من الضرائب:

فقد أفاد الفاحصون بأن ما تقدم يمثل مشكلة لهم، حيث أعطوا نسب مئوية لإجاباتهم تعطي مؤشراً بأن مكاتب المحاسبة، بعضها وليس كلها وإن كانت بنسبة ضئيلة، يقومون بمساعدة المكلفين على التهريب الضريبي، وأرجح بعضهم إلى مصالح مادية لهذه المكاتب، أو لعلاقات اجتماعية مع المكلفين لهدف تخفيض الضريبة المقدرة عليهم أو عدم خضوعهم للضريبة. وأرجع البعض الآخر أن لجوء بعض المكلفين إلى مكاتب المحاسبة قد يكون بهدف إمساك دفاتر صورية لهم مما ساعدهم على إخفاء بعض أوجه الأنشطة، أو جزء منها، مما يزاوونها، بينما أفاد الجزء الأكبر أن لجوء المكلفين — على الأخص — كبار المكلفين إلى مكاتب المحاسبة، قد يكون بهدف تفادي الضريبة باستخدام الرخص التي أعطاها القانون وإفادة عملائهم من خبراتهم ودرايتهم بقوانين الضرائب.

ويرى الباحث أن الاستعانة بخبراء الضرائب ومزاوولي مهنة المحاسبة الضريبية قد يساعد المكلفين على إعداد القرارات الضريبية على إيراد أخطاء متعمدة في هذه القرارات بغرض إخفاء بعض أوجه نشاطهم أو لعدم إخضاعهم للضريبة.

3- درجة وعي المكلفين بأهمية الضريبة:

وقد أشار الفاحصون إلى أن قلة وعي المكلفين أو قلة هذا الوعي أدى إلى عجزهم عن إدراك مهام الدولة في النهوض بشتى الموافق الحيوية على الوجه الأكمل. كما أن حواراتهم مع المكلفين، أفادت إلى أن إحساسهم بأن أجهزة الدولة لا تقوم بدورها الكامل تجاه المكلفين تجعلهم لا يشعرون بارتكابهم أي جرم عند تهريبهم من أداء الضريبة. فقد أشار بعض الفاحصين في ملاحظاتهم أن المكلفين يرون أنه لا توجد حالياً ما يفيد أن هناك مجانية للتعليم لتزايد شعورهم بما يدفعونه كدروس خاصة. وكذلك لا يوجد مقابل لما يسددونه في المجال الصحي، نظراً لتردي خدمات المشافي العامة وتأخير قوائم الانتظار في المستشفيات لمدة طويلة لا يمكن انتظارها أو اضطرابهم لشراء الأدوية من خارج المستشفيات، أيضاً لسوء الطرق، وعدم سلامتها مما يزيد تكلفة صيانة السيارات. وأفاد المكلفون أن كل ما تقدم يجعل شعورهم بأنهم يسددون الضريبة مقابل لا شيء ولا يشعرون بأي إحساس بالجرم عند تهريبهم من أداء الضريبة لسدادهم لما هو أكثر من الضريبة عند حصولهم على الخدمات المفترض أن تقدمها الدولة لهم مجاناً بمقابل ضئيل.

4. مدى التزام المكلفين بالحضور لمقابلة الفاحصين وإحضار الأوراق اللازمة:

وقد أعطى الفاحصون نسبة 92% باعتبار أن مشكلة عدم التزام المكلفين بالحضور في الموعد المحدد لهم لمقابلة الفاحصين وتقديم الأوراق والمستندات المؤيدة لما جاء بإقراراتهم الضريبية، أو اللازمة لإثبات أقوالهم أمام اللجان المالية. كذلك عندما يرسل إلى المكلف خطاب أو طلب الحضور دون تسجيل ساعة المقابلة، ما يعني أنها مفتوحة طوال اليوم وقد يذهب المكلف بعد الظهر فيجد أن الفاحص قد انشغل بعمل ما أو انصرف من العمل باعتبار أن المكلف لن يحضر في هذا اليوم. كذلك عدم وجود جزاءات مترتبة على عدم الالتزام هذا يشجع معظم المكلفين على تجاهل مثل هذه الطلبات.

5- درجة فهم المكلفين لمواد قانون ضريبة الدخل:

وقد أعطى الفاحصون لهذه المشكلة نسبة لا بأس بها، حيث أعطيت نسبة 82% باعتبارها متوسطة وكبيرة الأهمية، وقد أشاروا في ملاحظاتهم أن المشكلة ليست فقط في عدم فهم مواد القانون ولكن الأهم من ذلك في عدم استيعاب وفهم التعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية وما يترتب عليها من حقوق والتزامات. وقد يرد البعض على ذلك بأن يترك فهم مواد هذه القوانين ودراسة التعليمات إلى المحاسبين القانونيين، وهذا مردود عليه بأنه ليس في قدرة فئة كبيرة من المكلفين سداد تكلفة خدمات مكاتب المحاسبة، وأنشطتهم وإيراداتهم لا تتحمل مثل هذه التكاليف.

6. مدى تعاون المكلفين مع الفاحصين عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي:

وقد أفاد الفاحصون بأن هذه المشكلة تعطي لها نسبة 77% باعتبارها متوسطة كبيرة الأهمية وعند مناقشة الفاحصين في ذلك، أفادوا أن المشكلة الرابعة والتي أعطوها نسبة 92% مرحلة المناقشات والمعاينات التي تسبق تقدير الوعاء الضريبي. وهذه المرحلة يفقد فيها كل من الفاحص والمكلف - إلى حد كبير - الثقة في التعامل مع الطرف الآخر. حيث يرى المكلف - أحياناً - أن عليه ألا يعطي كافة ما لديه من بيانات ومعلومات وأرقام إلى الفاحص لأنه بلا شك سوف يستخدمها في المغالاة في تقديرته باعتبارها الحد الأدنى لمعاملات المكلف وليس كل المعاملات. بينما يرى الفاحص أن المكلف من المستحيل أن يعطيه بيانات ومعلومات كاملة وصحيحة ويأخذ ما يحصل عليه من معلومات وبيانات باعتبارها غير صحيحة وغير أكيدة وعليه أن يزيد بعض هذه الإيرادات وينقص بعض المصروفات. ويرى الباحث أن كلاً من المكلف ومصالحه الضرائب يتخذون قراراتهم بخصوص إعداد تقديرات الضريبة بشكل جاري ومتزامن. ويرى الباحث أن عدم تعاون المكلف مع الفاحصين عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي يعطي دالتين هامتين:

الدلالة الأولى: عدم الثقة والصراحة بين المكلف والفاحصين.

الدلالة الثانية: أن عدم التعاون المشار إليه يمكن اعتباره مؤشراً قوياً على وجود مشكلة التهرب الضريبي. هاتان الدالتان، يتطلبان من الفاحص جهداً ووقتاً أكبر للتأكد من البيانات والمعلومات التي يدلي بها المكلف عن مصادر دخله ومصادره وفائه.

7- مدى صعوبة الاتصال بالمكلفين:

وقد لوحظ أن صعوبة الاتصال بالمكلفين هي أحد المشاكل التي تقابل الفاحصين خاصة الذين يعملون في المدن الكبيرة. كما قد تنشأ هذه المشكلة في حالة عدم وضوح عنوان المكلف أو عدم اكتماله مما يضيع الوقت والجهد ويعيق العمل.

8- مدى صدق المكلفين في إعطاء المعلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة:

وتعد مشكلتي عدم تعاون المكلفين وعدم صدقهم في إعطاء المعلومات، وجهان لعملة واحدة وقد أعطى الفاحصون للمشكلة السادسة 77% ولمشكلة مدى صدق المكلفين في إعطاء المعلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة نسبة 63%. وقد أرجع الفاحصون أسباب اختلاف تقديراتهم للمشكلتين، إلى أن المشكلة الثامنة أكثر تحديداً عن معلومات محددة حول الدخل الخاضعة للضريبة، أما المشكلة السادسة فمعلومات عامة في المناقشات والمعاينات.

9- مدى التزام المكلفين بإمسك دفاتر منظمة:

وقد أعطى الفاحصون لهذه المشكلة نسبة ضئيلة وصلت إلى 51% وذلك على الرغم من أهمية هذه المشكلة، حيث تسبب للفاحص بذل جهد كبير كان في غنى عنه لو قام المكلف بواجباته التي ألزمه بها القانون، حيث حالة إهمال المكلف في إمساك دفاتر منظمة يتطلب الأمر من الفاحص بذل جهد كبير في جمع المعلومات وفي نهاية الأمر قد يؤدي إلى ذلك إلى:

- نقص عدد الملفات المنجزة. - تقديرات قد يكون لها تأثير سلبي على موارد الدولة.

وفي جميع الأحوال فعدم إمساك المكلف لدفاتر منظمة وفقاً لما جاء القانون يؤدي لاضطراره إلى اللجوء إلى التقدير بدلاً من تحديدها وفقاً لما تظهره الدفاتر. وقد علق بعض الفاحصين بأن عدم التزام المكلفين بإمسك دفاتر منظمة، بأنه ليس العبرة بانتظام الدفاتر ولكن بأمانتها. ويرى الباحث أن إثبات أمانة الدفاتر والسجلات والمستندات أمراً صعباً لعدم وجود مقياس موضوعي محدد أورده المشرع لقياس تلك الأمانة، في حين أن إثبات الانتظام من حيث الشكل ومدى التوافق مع

الأصول المحاسبية والقوانين والقواعد يعد أمراً يسيراً. وأكد المشرع على ضرورة توافر شروط معينة لانتظام الدفاتر لجعل هذه الدفاتر حجة في الإثبات ووسيلة صحيحة لإظهار حقيقة نشاط المكلف ويجب أن يضع الفاحص الضريبي نصب عينيه هدف الوصول إلى الربح الحقيقي وهو ما تظهره الدفاتر الآمنة ويتحقق الفاحص من أمانة الدفاتر عن طريق التأكيد من احتواء الدفاتر على جميع العمليات التي باشرها المكلف، وأن القيود المحاسبية هي قيود لعمليات حقيقية وبعيدة عن الغش والتلاعب، ومن ثم فإنه على الإدارة الضريبية ألا تتشدد في فرض قواعد معينة من حيث تعدد الدفاتر وما تتضمنه من شروط شكلية بل تركز على مدى دقة وأمانة هذه الدفاتر.

ويرى الباحث أن نتيجة لعدم توافر معيار موضوعي لقياس أمانة الدفاتر أصبح إهدار الدفاتر ظاهرة عامة ومتكررة، لتوقف اعتماد أمانة الدفاتر من عدمها رهن على التقدير الشخصي والذاتي لمراقب الدخل.

10- درجة الضغوط الاجتماعية التي تواجه الفاحصين عند تقدير الوعاء الضريبي لبعض المكلفين:

ويلاحظ من استجابات الفاحصين أن الضغوط الاجتماعية التي يواجهونها لا تشكل عائقاً أمامهم عند تقدير الوعاء الضريبي للمكلفين، وربما يعود ذلك إلى أولوية الإدارة الضريبية لديهم على المصلحة الخاصة. إلا أنه أضاف بعض الفاحصين - ممن لم يذكروا أسمائهم - بأن هناك اعتبارات بزملاء المهنة، يجدون أنفسهم في حرج أدبي في بعض الأحيان فيستجيبون لها في حدود إمكاناتهم المحدودة. وأضاف البعض الآخر بأنهم معرضون للحرج من أقارب زملاء المهنة والأصدقاء وأفادوا أيضاً بأنها منافع متبادلة.

11- صعوبة تطبيق بعض مواد قانون الضريبة على الدخل:

ولم تكن هذه المشكلات ذات أهمية فقد أعطاها الفاحصون نسبة 40% كمتوسطة أو كبيرة الأهمية، وقد أرجح من يعانون من هذه المشكلة إلى قلة عدد سنوات الخبرة لدى بعض الفاحصين أو إلى أن دراستهم لم تكن في مجال المحاسبة وأرجعها البعض الآخر إلى غموض بعض مواد القانون وإلى احتمالات تفسير بعض المواد بأكثر من معنى.

المقومات اللازمة للتغلب على المشكلات

من المهام الرئيسية للفاحصين، فحص وتقدير وعاء الضريبة للمكلفين ومن ثم تحصيلها، وتعد عملية التحصيل سهلة - إلى حد ما - مقارنة بعملية الفحص والتقدير. ويحاول الفاحصون تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين على ضوء القانون وما يصدر لهم من تعليمات وما يصلهم من قرارات لجان طعن وغيرها. وحتى يحقق الفاحص أكبر قدر من العدالة الضريبية عند تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، عليه تخطي كافة المشاكل التي تواجهه، وهي عملية يتفاعل بها كافة أفراد المجتمع بشكل عام. ويرى الباحث أن كافة التشريعات الضريبية تحرص على تحقيق العدالة الضريبية حيث أن ذلك يحقق صالح كل من المكلف والخزانة، لأن الضريبة غير العادلة يكون عبئها ثقيل على المكلف الأمر الذي يدعو إلى محاولة التهرب من أداء الضريبة، وهذا يؤثر على الحصيلة ومن ثم صالح الخزانة العامة للدولة. ويتضمن الجدول بعض الأساليب والمقترحات التي يمكن أن تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه الفاحصين. هذا العرض يصلح كتوصيات وإطار نظري كنتائج.

المقومات تحسين العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي.

م	المشكلة	النسبة المئوية للإجابات				
		عدم الأهمية	متوسط الأهمية	كبير الأهمية	المتوسط الحسابي	
					1	2
1	عقد دورات تدريبية للقائمين بالفحص		14	41	45	4,31
2	رفع كفاءة نظام المعلومات في الإدارة الضريبية			82	18	4,18
3	الاهتمام بمادة المحاسبة الضريبية في الجامعات والمعاهد.	3	5	23	24	4,03
4	تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة وعلى من قد يعاونهم؟	4	2	31	36	3,80
5	إلزام المكلفين بإمساك دفاتر منتظمة	2	6	32	40	3,70
6	نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين	3	5	46	29	3,52
7	إنشاء وحدات إرشاد وتوعية للمكلفين	16	13	31	18	3,17

1- عقد دورات تدريبية للقائمين بالفحص: وقد اعتبرها الفاحصون متوسطة الأهمية بنسبة 100% وقد ارجعوا ذلك إلى أن الدورات التدريبية المستمرة للفاحصين حول النواحي المحاسبية والفنية في مختلف الأنشطة تؤدي إلى تنمية المهارات والقدرات لدى الفاحصين، حيث تتاح لهم فرص الاطلاع على بعض حالات التقدير ومشاكلها وكيفية المحاسبة عنها وكذلك الاطلاع على القوانين المطبقة في الدول الأخرى المتقدمة للاستفادة منها والقياس عليها حالة عدم وجود ما يشابهها أو لم ينص عليها القانون، وكل ما تقدم يؤدي إلى صقل وزيادة كفاءة الفاحصين، ويخفف من حدة ما يواجههم من مشاكل، مع ضرورة أن تكون هذه الدورات على مستوى متدرج حتى تصل إلى تقديم ودراسة علوم أخرى وثيقة الصلة بالعلوم الضريبية كالاقتصاد والقانون ومحاسبة التكاليف وغيرها. وقد أضاف الفاحصون إلى ما تقدم رأين:

الأول: أن الدورات التدريبية التي تعدها الإدارة الضريبية يقوم على شؤونها قيادات الإدارة الضريبية، وبالتالي لا يمكنهم تقديم سوى ما ورد بالتعليمات التنفيذية للإدارة الضريبية وخبراتهم العملية، ولكن تأهيلهم العلمي لا يكفي لتقديم آخر ما وصل إليه العلم والدراسات والبحوث الأكاديمية.

الثاني: أنهم يلجؤون إلى الجامعات للحصول على دبلومات أكاديمية في تخصصات المراجعة والضرائب ومن يدرسون بها غالبيتهم من الأكاديميين ولا دراية لهم بالنواحي العملية. ويرى الباحث ضرورة دمج النواحي الأكاديمية مع النواحي العملية بنذب بعض الأكاديميين للتعاون مع مراكز تدريب الإدارة الضريبية. إضافة إلى انتداب بعض ذوي الخبرات الضريبية المميزة للتدريس في تخصص دبلومات الضرائب لبعض المواد أو التطبيقات العملية، مع تخصيص منهج قاعة بحث لإتاحة الفرص للباحثين لتقديم المشكلات التي تقابلهم ومقترحات لحلها.

2- رفع كفاءة نظام المعلومات في المالية: وقد أعطى الفاحصون لمشكلة رفع كفاءة نظام المعلومات في الإدارات الضريبية باعتبارها متوسطة الأهمية وكبيرة الأهمية، بنسبة 100%، لما ذلك من تأثير على حل المشاكل التي قد تواجههم،

وقد أضاف الفاحصون إلى ما تقدم أن استخدام الحاسبات في أعمال المليات لم يقدم جديداً للفاحصين حتى الآن، حتى يتم تسجيل البيانات التاريخية المرتبطة بالملفات ذاتها ولكنها لا تساعد الفاحص في عمله.

ويرى الباحث:

- أ- أن يتم تدريب الفاحصين على استخدام الحاسبات.
- ب- أن يوجد على الأقل حاسب في مكتب كل مراجع بالمليات لمساعدته.
- ج- تغذية الحاسبات بالقوانين الضريبية والأخرى المرتبطة بها، إضافة إلى التعليمات التنفيذية مع إمكانية البحث بأكثر من طريقة، وفقاً للنشاط أو لخلافه من طرق البحث عن المعلومة التي تساعد الفاحص على الوصول إلى أكثر الطرق عدالة للتقدير.
- د- تغذية الحاسبات بنسب إجمالي وصافي الربح وحالات المثل لكافة الأنشطة مدعمة بقرارات لجان الطعن وتقارير خبراء وزارة العدل وأحكام المحاكم المرتبطة بها.
- هـ- تغذية الحاسبات بالقواعد القانونية المرتبطة بالقوانين الضريبية وبالمشاكل التي قد يقابلهم وما يرتبط بها من حلول.

3- الاهتمام بتدريس مادة المحاسبة الضريبية في الجامعات والمعاهد: وقد أعطاه الفاحصون نسب 92% باعتبارها متوسطة الأهمية وكبيرة الأهمية، وقد أفادوا بأن دراسة مادة المحاسبة الضريبية تستغرق منها 4 ساعات أسبوعياً. وقد أوصوا جميعاً بزيادة عدد ساعات تدريس مادة المحاسبة الضريبية، والفصول الدراسية التي تدرس بها، كما حدد بعض الفاحصين ضرورة اجتياز الحاصلين على الإجازة في الاقتصاد (قسم المحاسبة) ممن يعملون في حقل الفحص الضريبي منهجاً دراسياً منظماً بإحدى الجامعات في المحاسبة الضريبية ولا يزالون الفحص الضريبي قبل اجتياز المنهج بنجاح.

4- تشديد العقوبات على المتهمين من الضريبة وعلى من قد يعاونهم: وقد أعطى الفاحصون نسبة 94% لهذا المقترح، وأرجعوا ذلك إلى الصعوبات التي يواجهونها في عملهم، خاصة من المكلفين، الذين يحاولون التهرب ضريبياً، حيث يزيد جهدهم والوقت الذي يبذلونه للوصول إلى الدخول الخاضعة للضريبة. ويرون أن تشديد العقوبات على المكلفين المتهمين من الضريبة وكذلك على من قد يعاونونهم على ذلك، وقد يردع ذوي النفوس الضعيفة عن ارتكاب المخالفات القانونية عند تحديد دخولهم، هذا مع ضرورة مراعاة الفاحصين لقدرة المكلفين على الدفع. وقد أشار بعض الفاحصين إلى ظهور بعض الأنشطة المستحدثة والتي لم يدربوا عليها مثل التجارة الإلكترونية وغيرها مما يساعد على زيادة معدلات التهرب، ويلقي بأعباء ثقيلة على الفاحصين. ويرى الباحث أنه أصبح من السهل عقد الصفقات عبر شبكة المعلومات العالمية وتحقيق أرباح دون حاجة إلى انتقال البائع أو المشتري، ولكن تتم الصفقة بشكل مباشر عن طريق استخدام الانترنت، إضافة إلى إمكانية تقديم الكثير من الخدمات والاستشارات الفنية والعملية. لكل ما تقدم يرى الفاحصون ضرورة التشريعات الملائمة لملاحقة مثل هذه الصفقات حتى لا يتمكن منفذوها من الحصول على أرباح لم تسد عنها ضرائب.

5. إلزام المكلفين بإمسك دفاتر منتظمة: يرى بعض الفاحصين إن إمساك المكلفون لدفاتر منتظمة له تأثير كبير على حل بعض المشاكل التي تواجههم، حيث ستوفر الكثير من الجهد والوقت للرازمين لجمع المعلومات اللازمة ولتحديد وعاء الضريبة سواء عند اعتماد ما ورد لهذه الدفاتر أو اعتماداً على ما ورد بها من بيانات عند التقدير وهذه المجموعة أعطت نسبة 92% باعتبار ذلك متوسط كبير الأهمية، من أعطى لهذا المقترح نسبة 8% باعتباره أمراً عديم الأهمية، فقد أشاروا إلى أن المكلفين أصبحوا عديمو الثقة، اعتماد الفاحص لما جاء بدفاترهم وبالتالي لماذا يساعده عند التقدير ويعطونه بيانات ومعلومات قد لا يمكنه الحصول عليها بمفرده عند اللجوء إلى التقدير، إن المكلف الذي لا يمسك دفاتر منتظمة

يكون في وضع أفضل من زميله الذي يحتفظ بدفاتر منتظمة في ظل غياب العقوبات والأعباء التي يتحملها المكلف في سبيل إمسائها إضافة إلى أن إهدار الدفاتر واللجوء إلى التقدير سيجعل التقدير مستنداً إلى أسس وقرائن من وضع الفاحص الضريبي فيصعب دحضها أو الطعن فيها من المكلف. ويرى الباحث أن العقوبات الواردة بالقوانين الضريبية غير كافية لإلزام المكلفين على إمسائك الدفاتر، وإن زيادة شدة العقوبة تكون دافعاً للمكلف وملزمة لإمسائك الدفاتر ويجب أن تكون عقوبة رادعة تتناسب مع الجرم الذي أدى بالمكلف لعدم إمسائك الدفاتر، وكي تتواءم العقوبات المفروضة على المكلف الملزم بإمسائك الدفاتر قانوناً، يجب كذلك زيادة المزايا الممنوحة للمكلف الملتزم بذلك، مع ضرورة إقرار نماذج للمجموعة الدفترية سهلة وواضحة بالنسبة لصغار المكلفين يستطيعون بأنفسهم أو باستخدام حاملي معاهد تجارية للتسجيل بها، حرصاً على تشجيعهم على الالتزام بذلك. وأخيراً يرى الباحث ضرورة استخدام مدخل العينة الاستكشافية في تحديد مدة إمكانية الأخذ بدفاتر المكلف أو إهدارها. ويستخدم هذا المدخل — وهو أحد أساليب معاينة الملفات — في فحص دفاتر وسجلات للمكلفين لتحديد مدى أمانتها وإمكانية الأخذ بها أو إهدارها يعتبر أمراً هاماً للاستفادة بالتطورات العلمية في مجال المراجعة وتستخدم خطة المعاينة الاستكشافية عموماً لتحديد حجم العينة التي تسمح بالكشف عن وجود حدث واحد ولو يحدث لمرة واحدة، مثال ذلك عند البحث عن الأخطاء الجسيمة والتلاعب والأخطاء الجوهرية التي يؤثر وجودها على القوائم المالية، وكذلك في حالة عدم الالتزام بالإجراءات الأساسية للرقابة الداخلية.

6. نشر الوعي الضريبي بين المكلفين.

- 7- إنشاء وحدات إرشادية وتوعية للمكلفين: وقد ضمها الباحث في بند واحد نظراً لارتباطهما، بينما أعطاهما الفاحصون نسب مئوية مختلفة فقد أعطوا البند السادس نسبة 92% وللبندين السابع نسبة 71% باعتبارهما متوسطي وكبير الأهمية. ويرجع الباحث السبب وراء هذا الفرق الشاسع في تقدير الفاحصون للبندين إلى أن البند السادس قد يفهم منه أن المسؤولية تقع على المجتمع ككل بينما البند السابع يفهم منه أن المسؤولية تقع على إدارة الضرائب التي ينتمون إليها. ويرى الباحث أنه لزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بكل أو بعض ما يلي:
 - تنظيم حملات لزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين على غرار حملات تنظيم الأسرة ومكافحة الإدمان وذلك لتبصير المكلفين وإزالة ما قد يكون في أذهانهم من أفكار خاطئة عن الضرائب وزيادة الثقة بين المكلف والإدارة.
 - تنظيم اللقاءات الدورية وغير الدورية بين الإدارة الضريبية وممثلي الفئات المختلفة والمهنيين وأعضاء الغرف التجارية لتنمية وزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وحل المشاكل القائمة للوصول من الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.
 - إنشاء إدارة متخصصة باسم إدارة تنمية الوعي الضريبي بالتعاون مع متخصصين في الإعلام وعلم النفس والعلوم السلوكية.
 - طبع الإرشادات الضريبية على كلاً من البطاقات الانتخابية وبطاقات التموين الشخصية والعائلية لضمان الرسالة الإعلامية الخاصة بها إلى المواطنين.
 - وضع لافتة كبيرة في مدخل كل مالية توضح حصيلة الضرائب السابقة وأوجه الانفاق التي استخدمت فيها وما عاد منها على المكلفين في شكل خدمات تعليم وصحة ومواصلات ودفاع ... الخ. من الخدمات التي توفرها الدولة.
 - استحداث قسم بكل مالية وظيفته الإجابة على استفسارات المكلفين ومساعدتهم في ملء النماذج وإرشادهم إلى ما يجب إتباعه وتبسيط الإجراءات لهم يسمى قسم إرشاد وخدمة المكلفين يزود بعدد من الفنيين لشرح ما غمض من نصوص أو قرارات أو إجراءات.

- وضع لافتة داخل كل مالية توضح الإجراءات التي جب على المكلف اتخاذها بصدد أي إجراء داخل المالية وتبصيره بحقوقه.

- طبع دليل للتعامل مع الإدارة الضريبية يوزع على المكلفين مجاناً توضح به أماكن المالية المختلفة واختصاصها الجغرافي وأرقام تليفوناتها ولجان الطعن المختصة بنظر طعونها وتبصير المكلف بحقوقه وإرسال نموذج الإقرارات السنوية له لتحريها وتسليمها. ويضيف الباحث إلى ما تقدم:

- ضرورة إنشاء مكتب لتلقي شكاوى واقتراحات المكلفين، مع مناقشتهم فيها ورفعها إلى المسؤولين.

- ضرورة نشر أسماء المكلفين المتهربين من الضريبة عن طريق واحدة أو أكثر من وسائل الإعلام.

النتائج والتوصيات:

اولاً " النتائج: يرى الباحث أن ما جاء بالدراسة

1- يؤكد صحة الفرض الأول، حيث اتضح وجود مشكلات عدة تواجه الفاحص الضريبي عند أدائه لعمله، منها على سبيل المثال:

- عدم استجابة المكلفين نحو مساعدة الفاحصين في أداء أعمالهم.
- عدم التزام المكلفين بإمساك دفاتر منتظمة على الرغم وقوعهم تحت طائلة القانون لضعف الجزاءات المترتبة على ذلك.
- الضغوط الاجتماعية التي تواجه الفاحص الضريبي عند تقدير الوعاء الضريبي لبعض المكلفين إضافة إلى صعوبة في تطبيق بعض مواد قانون ضريبة الدخل.
- عدم وجود تدريب كاف للفاحصين حتى يمكنهم أداء واجباتهم بكفاءة تامة.

2- كما اتضح من الدراسة كذلك صحة الفرض الثاني حيث تأكد أن المشكلات التي تقابل الفاحص الضريبي أثناء أدائه عمله ليست بمشكلات مستحيلة، منها على سبيل المثال:

- تشديد العقوبات على الملمزمين بإمساك دفاتر منتظمة عند عدم قيامهم بذلك.
- تأهيل الفاحص الضريبي قبل استلامه العمل (أكاديمياً وعملياً).
- تشديد العقوبات على من يتهرب من أداء الضريبة وكذلك على من قد يساعده على ذلك.
- التدريب الملمزم للفاحص الضريبي بحد أدنى كل سنتين وبحد أقصى كل ثلاث سنوات وبشكل إجباري حتى يتمكن من الاطلاع على أحداث ما توصل إليه العلم ومما قد يساعده على أداء عمله بكفاءة.

3- بالنسبة للفرص الثالث، فقد تأكد أيضاً صحته في وجود صراع نفسي داخلي بين الفاحصين حول تحقيق الهدف المستهدف من الحصيلة وبين الضغوط الاجتماعية وتحقيق العدالة.

حيث لوحظ أن الفاحصين يقعون تحت وطأة بعض الضغوط الاجتماعية من رؤسائهم أو زملائهم في المهنة سواء من داخل المالية أو من خارجها لمجاملة ذويهم على الرغم من تأكيد قياداتهم على عدم قيامهم بأعمال أو تقدير لأقربائهم.

التوصيات: يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة إنشاء معهد عالي للتدريب الضريبي في دمشق وباقي المحافظات تكون مهمته تأهيل الفاحصين عند بدء دخولهم في العمل لمدة سنة للحاصلين على إجازة اقتصاد في المحاسبة ولمدة سنتين على الأقل لغيرهم. التدريب المستدام كل سنتين على الأقل وثلاثة على الأكثر على كل ما يستحدث من وسائل لفحص التقدير. الترخيص لهذا المعهد بإعطاء شهادات علمية سواء دبلومات أو الماجستير والدكتوراه للمتخصصين في الضرائب وذلك بالتعاون مع الجامعة.
2. تشديد العقوبات على المكلفين الملزمين بإمسك دفاتر منتظمة، حالة عدم قيام بالتزاماتهم أو استخدامهم للدفاتر كوسيلة للتهرب الضريبي وكذلك على كل من يعاونهم في ذلك.
3. إنشاء إدارة مركزية لنشر الوعي الضريبي، مع وجود مندوبين لها بكل المليات، تكون مهمتها إضافة إلى نشر الوعي الضريبي بتبصير المكلفين بحقوقهم وواجباتهم، مع مهمة الإعلام عن الخدمات المتوفرة لهم بهذه المليات من إمكانية مساعدتهم على ملء إقراراتهم الضريبية أو النماذج اللازمة لتيسير أعمالهم من اعتراضات وطعون وما شابه.
4. ضرورة قيام الإدارة المركزية للبحوث باستطلاع آراء الفاحصين دورياً عما يقابلهم من مشكلات عند تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص على ضوء ما تسفر عنه قرارات لجان الطعن وإحكام المحاكم، مع تعديلها كلما لزم الأمر، عملاً على إقرار الواقع وليس فرضها على ما هو واقع فعلاً مما يفرغها من محتواها.
5. رفع كفاءة نظم المعلومات بالمليات، لمساعدة الفاحصين على الوصول إلى كل ما هو مرتبط بعملهم عن طريق الحاسبات.
6. تشديد العقوبات على الفاحصين الذين يهدرون دفاتر المكلفين المنتظمة حالة إقرار ذلك من لجان الطعن أو المحاكم أو لجان التصالح.
7. كذلك تشديد العقوبات على الفاحصين الذين يثبت مغالاتهم في تقدير دخول المكلفين وفقاً لما تسفر عنه قرارات لجان الطعن أو المحاكم ولجان التصالح.
8. مكافأة الفاحصين المتميزين في كل مالية مع إنشاء شهادات تقدير لأفضل فاحص على مستوى كل مالية وإدارة وعلى مستوى الإدارة الضريبية ككل.
9. ضرورة الاهتمام والتركيز في الدراسات اللاحقة على السياسات الضريبية وآلية تطويرها.

المراجع:

- 1- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، جامعة بيروت، دار النهضة ، 2000
2. إبراهيم فالح أحمد، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، 2003
- 3-د. جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية. الدار الجامعية، القاهرة ، 2006
- 4- سعد، محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الاسكندرية، الإشعاع الفني، 2005،

5- شريف مصباح ابو كرش، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الاولى دار المناهج للنشر ، 20014.

6- صادق موريس ' موسوعة التهريب الضريبي، دار الكتاب الذهبي ، 1999.

7- محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، الاسكندرية، مطبعة الاشعاع الفني، 2005.

المراجع الاجنبية:

1- Relationships between Tax Administrations and Tax (Michael D Ascension –2005 Agents/Taxpayers. The Asia – Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting Manila 11 November 2005.

2 – The Tax authority and The Taxpayer an (2002, Bruno S. Frey & Lars P Feld) Exploratory Analysis.

3 – Tax compliance. Self-Assessment and Tax (Simon James & Clinton Alley(2004)) Administration in New Zealand. Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2 Number 2.

4- Do Australian (2006– Pauline Niemiowski & Alexander J Wearing) Taxation Offence Staff and Compliant taxpayers identify with Tax form the Same perspective. Or are there Significant Degrees Of separation.

5- Tax Administration Reform in (International Monetary Fund–Fiscal Affairs Department) – East Assis: The Case of China (1994–99).

–6– Tax Administration Reform in (International Monetary Fund–Fiscal Affairs Department) East Assis: The Case of China (1994–99).