

أثر تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي دراسة ميدانية في البيئة السورية

د حسين عبدالله*

(تاريخ الإيداع ١ / ٧ / ٢٠٢٠ . قُبِلَ للنشر في ٢٣ / ١٢ / ٢٠٢٠)

□ ملخص □

يهدف البحث إلى دراسة أثر تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي، وذلك من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي، وخصائص النظام الضريبي في البلدان النامية، وتحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي ومبادئ النظام الضريبي الفعال، وفقاً لما جاء في الدراسات المالية والضريبية بالإضافة إلى تحديد مفهوم وخصائص الإصلاح الضريبي، وعناصر الإصلاح الضريبي، ومن ثم دراسة ميدانية لواقع بيئة الأعمال في سورية لتحديد أثر تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال في تحقيق الإصلاح الضريبي، وقد توصل البحث إلى أن تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال يساعد في تحقيق الإصلاح الضريبي، كما توصل البحث إلى ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي من ناحية تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال بما يزيد من الوعاء الضريبي، وترشيد معدلات الضريبة ورفع كفاءة الجهاز الإداري، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

كلمات مفتاحية: النظام الضريبي، فعالية النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي.

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

The impact of applying the principles of an effective tax system on tax reform

A field study in the Syrian environment

*** Hussein Abdullah**

(Received 1 / 7 / 2020 . Accepted 23 / 12 / 2020)

□ ABSTRACT □

the research aims to study the application of the principles of an effective tax system in Tax reform, by defining the concept of the tax system, the characteristics of the tax system in developing countries, and determining the concept of the effective tax system, and principles of the effective tax system according to the financial and tax studies, in addition to defining the concept and characteristics of Tax reform, and the elements (components) of tax reform, and then a field study of the reality of the business environment in Syria to determine the effect of applying the principles of an effective tax system in achieving tax reform, The study has found that the applying the principles of the effective tax system helps in achieving tax reform, the study also found that the current tax system should be review in terms of applying the principles of an effective tax system in a way that increases the tax base, rationalizing tax rates and raises the efficiency of the administrative system, and thus leads to an increase in tax revenue.

Key Words: Tax system, effective tax system, tax reform.

* Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tartous University, Tartous, Syria.

مقدمة:

نتيجة التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم في المرحلة الأخيرة وتوسع التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، قامت العديد من الدول خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر بنظمها الضريبية بهدف تطويرها بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية، وذلك من خلال العمل على توحيد الطرق المحاسبية المتبعة للوصول إلى مطارح ضريبية موحدة، وتبسيط إجراءات الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة انطلاقاً من التشريع والتحقق وصولاً إلى التّحصيل، بما يؤدي إلى إصلاح النظام الضريبي وزيادة فعاليته بما يتماشى مع الفكر الحديث في مجال الضرائب، إذ أنّ إحدى التحديات الرئيسية التي تواجه الدول هي وضع نظام ضريبي فعّال يتميز بالبساطة والعدالة والكفاءة ويكون شاملاً لقواعد ضريبية تحقق أهداف النظام الضريبي المالية والاقتصادية والاجتماعية ويُحقق التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، مما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية ويقلّل من التهرب الضريبي ويسعى نحو العدالة الضريبية وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي.

مشكلة البحث:

تتميّز النظم الضريبية في معظم البلدان النامية بمجموعة من الصفات مثل: انخفاض الحصيلة الضريبية وعدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة وعدم الانسجام في التشريع الضريبي والعجز في الإدارة الضريبية، وعدم تحقيق العدالة، وبالتالي كان لا بدّ من العمل على إصلاح النظام الضريبي بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية والمالية. والسؤال الذي يطرح هنا: هل يساهم تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعّال في عملية الإصلاح الضريبي؟

أهمية البحث وأهدافه:

١. على الصعيد الأكاديمي تحديد ضرورة تطبيق مبادئ فعالية النظام الضريبي كأحد الأدوات المستخدمة في عملية الإصلاح الضريبي.
٢. على الصعيد العملي في إطار الاهتمام بضرورة تطوير النظام الضريبي الحالي من ناحية المعدّلات الضريبية والكفاءة وزيادة الحصيلة الضريبية.
وانطلاقاً من هذه الأهمية يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر تطبيق مبادئ فعالية النظام الضريبي في الإصلاح الضريبي في سورية من خلال:

- أ- تحديد مفهوم النظام الضريبي ومبادئ النظام الضريبي الفعّال.
- ب- تحديد مفهوم وخصائص وعناصر الإصلاح الضريبي.
- ت- تقديم نتائج تمكن من تحديد وتقييم دور مبادئ النظام الضريبي الفعّال في الإصلاح الضريبي.

فرضية البحث:

يوجد علاقة إيجابية بين تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعّال وتحقيق الإصلاح الضريبي.

منهج البحث:

يتبع البحث بشكل رئيسي المنهج الاستنباطي وذلك من خلال تجميع البيانات من المصادر المختلفة والدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث، وتحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة

البحث، ثمّ تجميع البيانات الأوليّة والثانوية التي تُمكن من اختبار الفرض المحدد، ومن ثمّ اختبار فرض البحث والوصول إلى نتائج البحث.

الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (أندراوس ٢٠١٠) إلى تحليل وتقييم نظام الضرائب على الدخل في مصر في ضوء القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ مع بيان فيما إذا كان يُلبّي مُتطلبات النظام الضريبي الجيد من خلال استخدام مجموعة القواعد التي استقرّ عليها الأدب المالي والضريبي (الكفاءة والعدالة والمرونة، والبساطة الإدارية).

وقد توصلت الدراسة إلى أنّ نظام الضريبة على الدخل في مصر قد بات أكثر تأهيلاً لتلبية بعض متطلبات النظام الضريبي الجيد، حيث سجّل تحسناً مطرداً في مجال الكفاية المالية، كما قلّل إلى حدّ بعيد بين أوجه التمييز حسب طبيعة الأنشطة، وتمكّن من تلبية متطلبات البساطة الإدارية وتخفيض نفقات الإدارة، وتميّز بالمرونة تجاه التغيرات الاقتصادية، كما أوضحت الدراسة أنّ قدرة النظام على تلبية متطلبات الكفاءة والعدالة لم تزل تحتاج إلى بذل المزيد من الجهود لتحسينها، والحاجة إلى المزيد من الدراسات التي من شأنها أن تساعد على رفع قدرة النظام الضريبي المصري على تلبية متطلبات الكفاءة والعدالة.

هدفت دراسة (Lee, M ٢٠١٣) إلى تقديم إطار لاستراتيجيه الإصلاح الضريبي في كندا بالاعتماد على أدبيات تصميم السياسة الضريبية، حيث عرضت الدراسة الإصلاحات المؤسسة للنظام الضريبي العادل والقادر على زيادة الحصيلة وتخفيض تأثير النظام الضريبي على الاستثمار في النشاطات الاقتصادية، والذي يؤدي إلى توزيع أكثر عدالة للدخل مما ينعكس بشكل مباشر على ذوي الدخل المنخفض، وقد توصلت الدراسة إلى أنّ مجموعة الإصلاحات يجب أن تُطوّر على أساس مراجعة شاملة للنظام الضريبي، وأن يكون مبدأ العدالة الهدف الأساسي للنظام الضريبي الجيد، من خلال توسيع القاعدة الضريبية لضمان خضوع جميع الدخل لنسب الضريبة التصاعديّة، والحد من الإعفاءات الضريبية، بالإضافة إلى إجراء مراجعة متكررة ومنتظمة لتطورات النظام الضريبي وتأثيرها على الأنشطة الاقتصادية لضمان مبدأ العدالة.

هدفت دراسة (شياع وكاظم ٢٠١٣) إلى التعرف على مستوى فعالية النظام الضريبي في العراق ومدى إمكانية الحصول على نظام ضريبي ذو جودة عالية من خلال تطبيق القواعد الضريبية، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختيار مجتمع وعينة الدراسة من مجموعة من كبار المكلفين الذين تخضع نشاطاتهم لضريبة الدخل في الهيئة العامّة للضرائب، وقد توصلت الدراسة إلى أنّه حتى تتمكّن الضريبة من تحقيق أهدافها لا بُدّ من تواجدها في إطار نظام ضريبي فعّال، وسياسة ضريبية فعّالة، بالإضافة إلى وجود إدارة ضريبية على مستوى من الكفاءة، إلى جانب الإعفاءات الضريبية، كما توصلت إلى أنّ الإصلاح الضريبي نقطة انطلاق في النهوض بواقع النظام الضريبي، ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي ويهدف إلى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية والكفاءة والعدالة والفعالية الإدارية.

هدفت دراسة (Stokes, ٢٠١٣) إلى تقييم النظام الضريبي الأسترالي لمعرفة ما إذا كان نظاماً عادلاً وفعالاً وبسيطاً بالنسبة للمكلفين، ستحقق هذه الدراسة في مجموعة متنوعة من مصادر البيانات من مكتب الإحصاء الأسترالي (ABS)، ومكتب الضرائب الأسترالي (ATO)، والخزانة الأسترالية، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لقياس تأثير وفعالية نظام الضرائب الأسترالي، خاصة فيما يتعلق بضريبة الدخل الشخصي.

توصلت الدراسة أن نظام الضرائب الأسترالي لا يفي بالمعايير الأساسية للنظام الضريبي والمتمثلة بالبساطة والعدالة والفعالية، ويتميز بارتفاع تكاليف الالتزام التي يتحملها المكلف الضريبي من ناحية الوقت والموارد، كما توصلت إلى أن نظام ضريبة الدخل الشخصي المصمم ليكون تصاعدياً يقوّضه التهرب الضريبي وخطط تخفيض الضرائب، واقتُرحت الدراسة تغيير المعدلات الهامشيّة والحد الأدنى لضريبة الدخل، بهدف تحسين عدالة نظام ضريبة الدخل الحالي.

هدفت دراسة (شندي ٢٠١٥) إلى تبني نموذج للإصلاح الضريبي بما يتلاءم مع التوجهات الجديدة لتحقيق اللبرالية الاقتصادية في العراق، وذلك من خلال ثلاث نقاط تناولت النقطة الأولى الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية من خلال تحديد مفهوم وخصائص السياسة الضريبية في العراق، أما النقطة الثانية فتطرقت إلى متطلبات الإصلاح الضريبي، في حين حددت النقطة الثالثة رؤية مستقبلية للإصلاح الضريبي في العراق، وقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن كثرة الإعفاءات في السياسة الضريبية العراقية انعكست على دورها في توفير الموارد المالية، كما أن تعقيد وتشابك القوانين وضعف أجهزة الدولة القانونية والرقابية والفساد المالي والإداري، لم تساهم في تنشيط حركة الاستثمارات بل انعكست في زيادة العبء الاقتصادي والاجتماعي على الأفراد ذوي الدخل المحدود، كما توصلت إلى ضرورة توسيع قاعدة الإيرادات العامة، ورفع كفاءة الإدارة الضريبية وتطوير الإدارة الضريبية، ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، ومحاربة التهرب الضريبي باعتباره التحدي الرئيس الذي يواجه عملية الإصلاح الضريبي.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن للباحث تسجيل الملاحظات التالية:

١. قامت الدراسات السابقة التي تهتم بدراسة فعالية النظام الضريبي، أو التي تهتم بدراسة الإصلاح الضريبي دون التركيز على العلاقة المباشرة بين المتغيرين.
٢. تمت الدراسات السابقة في بيئات عمل مختلفة كالبينة الأوروبية والعربية، ولم يتم التعرض لبينة الأعمال في سورية.

أولاً: النظام الضريبي:

(١) مفهوم النظام الضريبي:

تعددت تعريفات النظام الضريبي إلا أن هناك مفهومين رئيسيين للنظام الضريبي وهما المفهوم الواسع والمفهوم الضيق، وفقاً للمفهوم الضيق فالنظام الضريبي هو مجموعة القواعد والأسس القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة انطلاقاً من التشريع إلى الربط وأخيراً التحصيل.

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فهو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معيّن، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام الضريبي والذي تختلف ملامحه وفقاً لتطور المجتمع. (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧).

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في "هيكل ضريبي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي يصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تُمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب، وبالتالي فإن النظام الضريبي يتكون من أربعة أركان (عياد ١٩٨٣):

١. أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع.
٢. دور تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله.

٣. هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به.

٤. طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.

(٢) النظام الضريبي في البلدان النامية:

تتميز البلدان النامية بمجموعة من الخصائص مثل: انخفاض دخل الفرد وضعف القطاع الصناعي وانخفاض الإنتاجية بالإضافة إلى سيطرة الزراعة على اقتصادات هذه البلدان، وهذا ما جعل أولويات عملية البناء الاقتصادي تتركز في البنية التحتية، ولهذا تم الاعتقاد بأنّ على الضريبة أن تلعب دوراً في إقامة مشاريع التنمية، ويمكن تحديد ملامح النظام الضريبي في البلدان النامية على الشكل التالي: (الخطيب وآخرون ٢٠٠٨):

١. ضعف الحصيلة الضريبية: والذي يعود إلى مجموعة الخصائص التي يتميز بها الاقتصاد النامي، حيث أنّ انخفاض دخل الفرد يجعل الاقتطاع الضريبي محدوداً والنشاطات الاقتصادية تقليدية، وبالتالي فهي بحاجة إلى منح إعفاءات ضريبية، كما أنّ سيطرة القطاع الزراعي على الاقتصاد القومي يجعل الحصيلة الضريبية ضعيفة جداً إمّا لأنه معفى من الضريبة أو أنّ هناك صعوبة في إخضاعه.

٢. عدم التوازن في النظم الضريبية المطبّقة: حيث تتسم النظم الضريبية في البلدان النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تتميز بزيادة نسبة حصيلة الضرائب غير المباشرة إلى الضرائب المباشرة.

٣. عدم الانسجام في التشريع الضريبي: غالباً ما تقوم الدول النامية باستيراد وتطبيق التشريعات الضريبية المطبّقة في الدول الرأسمالية، والتي تختلف ظروفها الاقتصادية من حيث الطبيعة والمكونات عن الظروف الاقتصادية للبلدان النامية، وبالتالي فإنّ على الدول النامية إقامة تشريعها الضريبي الخاص بها والذي يتلاءم مع نظامها الاقتصادي والاجتماعي.

٤. العجز في الإدارة الضريبية: ويعود ذلك إلى أنّ الدول النامية غالباً ما تكون عاجزة عن تأمين الكوادر والإمكانات الضريبية المتطورة، وهذا ما ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية الإجمالية للدولة.

ويمكن تحديد خصائص النظام الضريبي السوري: (المهايني ٢٠٠٣):

أ- انخفاض معدّل الاستقطاع الضريبي بشكل عام: ويعود السبب إلى انخفاض متوسط دخل الفرد والاعتماد على القطاع الزراعي بشكل كبير وعدم تطوير النظام الضريبي بما يتناسب مع المستجدات الاقتصادية ومتطلبات التنمية بالرغم من المحاولات المتكرّرة والمتعاقبة، بالإضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية.

ب- التوسع في الإعفاءات في النظام الضريبي السوري: يجب أن تتميز الضريبة بأن تكون عامة وشاملة بحيث تصيب جميع أفراد المجتمع بحسب المقدرة التكاليفية لكل مكلف، إلا أنّ المشرع السوري خرج عن مبدأ الشمول في حالات معيّنة، لأهداف تعود بالنفع على المجتمع وفي مراحل متعدّدة، وقد اتسعت الإعفاءات في سورية بحيث أصبحت تشمل نسبة كبيرة من الناتج المحلي الإجمالي، وهذا ما انعكس سلباً على الحصيلة الضريبية، وكان أحد الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي.

ت- النظام الضريبي الحالي هو نظام ضرائب نوعية: فهي ضريبة تحليلية تصيب كل نوع من أنواع الدخل بحسب مصدره، فالإيراد التجاري يخضع لضريبة الأرباح التجارية، كما يتم فرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الناتج عن العمل فقط، وتفرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الناتج عن استثمار

رأس المال فقط، أما ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فتفرض على الدخل الناتج عن تضافر العمل ورأس المال معاً.

ث- عدم كفاية الخبرات والكفاءات في الإدارة الضريبية: وعدم تأمين الإمكانيات والوسائل الحديثة الضرورية لها.

ج- انخفاض مستوى الوعي الضريبي للمكلفين.

ثانياً: مفهوم فعالية النظام الضريبي:

تعتبر فعالية النظام الضريبي أحد أكثر الاهتمامات لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث أنه بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني، وتحدد فعالية النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصالحه المكلف ومصالح المجتمع على النحو التالي: (أبو نصار ١٩٩٦)

١. مصلحة الدولة: تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال للخزينة العامة للدولة وتساهم في تغطية النفقات العامة، وبالقدر الذي يساعدها على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

٢. مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

٣. مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة، مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقوم الدولة بتقديمها للمجتمع مثل المرافق العامة والصحة، بالإضافة إلى الحد من بعض العادات الاجتماعية غير المرغوبة.

ثالثاً: مبادئ النظام الضريبي الفعال:

١. قاعدة العدالة: تنطلق هذه القاعدة من المقدرة التكاليفية للمكلف في المساهمة في الأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخله، فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر من المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، بينما يعفى من لا دخل له، أي يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة، وهناك نوعان من العدالة (AICPA 2017):

- العدالة الرأسية: تعني أن عبء الضريبة يجب أن يكون مستنداً على الاختلافات في القدرة على الدفع أي أن المكلف الذي يملك القدرة الأكبر على الدفع يجب أن يدفع ضريبة أكبر، وهذا ما أدى إلى إيجاد نسب الضريبة التصاعدية، والإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى مستويات مختلفة من الضريبة.
- العدالة الأفقية: ويقصد بها أن المكلفين الذين يملكون نفس القدرة على الدفع تفرض عليهم نفس الضريبة وبالتالي فإن النظام الضريبي الموجه يمكن أن يؤثر على العدالة الأفقية، لأنه قد يؤدي إلى تفضيل أنواع معينة من السلوك الاقتصادي أكثر من الأخرى بالنسبة للمكلفين المتمثلين بالقدرة على الدفع.

٢. **الشفافية:** أحد أهم مبادئ النظام الضريبي الفعال هو الشفافية بحيث يكون المكلف قادراً على فهمه، والفكرة الأساسية من الشفافية هي أن يعرف المكلف الضريبي أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد مقدار الضريبة والوقت الذي تُفرض فيه الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية، كما تساهم في مصداقية النظام الضريبي، بحيث يتمكن المكلف من تحديد الالتزامات الضريبية المستقبلية بدقة، والتأكد بأن المكلفين الآخرين يلتزمون بدفع الضريبة ويتحملون عبئاً ضريبياً مماثلاً (GAO 2005).

٣. **قاعدة اليقين أو الوضوح:** يجب أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء الضريبي والمعدل والتحقق، وبالتالي فإن الوضوح أو اليقين يجب أن تكون شاملة للقوانين الضريبية، بحيث يمكن للمكلف تحديد إلى أي ضريبة تخضع الأحداث الضريبية وفقاً للقانون السائد بسهولة ودون الحاجة إلى محاسنين أو خبراء، ولهذا الغرض، فإن الحدث الخاضع للضريبة يجب أن يعرف كما ينبغي، وبنود القاعدة التأسيسية للنظام الضريبي يجب أن تحدد بحيث أن الالتزام الضريبي يجب أن يكون متوقفاً وقابلًا للحساب من قبل المكلف (AICPA 2017).

٤. **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وسهلاً وواضح المعالم، وأن يكون خالٍ من التعقيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الإخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة بحيث يقوم المكلف الضريبي بالتحديد الأولي للضرائب المترتبة عليه من خلال قيامه بصفحة ما، أي أن النظام الضريبي الأكثر بساطة وأكثر فهماً هو النظام الأكثر احتمالاً بأن المكلف سوف يصل إلى العبء الضريبي العادل، ويعتبر توحيد المعايير أحد أهم الأدوات المستخدمة للتبسيط (Nobes ٢٠٠٤).

٥. **زيادة إيرادات الحكومة:** استناداً إلى هذا الهدف فإن النظام الضريبي الفعال يجب أن يساعد الحكومة في زيادة الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن النظام الضريبي يجب أن يمتلك مستوى معقول من التنبؤ والثقة والاستقرار والموثوقية حتى تتمكن الحكومة من تحديد كمية الإيرادات الذي سيتم جمعها وتوقيت الحصول عليها، ويمكن تحقيق هذا الهدف من ناحيتين تنظيمية ومحاسبية، من الناحية التنظيمية يتم من خلال اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبي أكثر استقراراً، أما محاسبياً فعلى الدولة أن تنتج إيرادات يمكن التحقق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة (AICPA ٢٠١٧).

٦. **قاعدة الملاءمة:** يجب أن تنظم القوانين الضريبية بما يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفع الضريبة، وبالتالي يجب أن تجبى الضريبة في أوقات ملائمة للمكلف الضريبي (الحريري وآخرون ٢٠١٠)، أي يجب أن تكون الضريبة مستحقة في وقت أو في أسلوب بحيث تكون سهلة الدفع للمكلف الضريبي، كما يجب أن تفرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله والذي يُعتبر من أفضل الأوقات لملاءمة لدفع الضريبة، بحيث تجبى ضريبة الرواتب والأجور عند استلام الأجور، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية عند تحقيق الأرباح.

٧. **قاعدة الاقتصاد:** جميع النظم الضريبية لديها تكاليف إدارية، والنظام الضريبي الفعال هو النظام الذي يقوم بجمع أكبر كمية من الضرائب المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة أي أن على النظام الضريبي الجيد أو الفعال تخفيض تكاليف التحصيل إلى الحد الأدنى لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، وتتضمن هذه التكاليف التكلفة الإدارية للحكومة التي تتأثر بعدد من الضوابط الضرورية للإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تكاليف الالتزام

التي يتحملها المكلف الضريبي والتي تنشأ من الالتزام في التوثيق والحساب ضمن سياق تقديرات الدخل (AICPA) (2017).

٨. **تخفيض الفجوة الضريبية:** يجب أن يعمل النظام الضريبي الجيد أو الفعال على تخفيض الفجوة الضريبية، والمقصود بالفجوة الضريبية هي الفرق بين الضرائب المدينة وبين الضرائب التي تدفع طوعاً، وتنشأ الفجوة الضريبية بأي ضريبة لأسباب عديدة مثل الأخطاء المتعمدة (عدم التسجيل، حذف بعض الصفقات) وغير المتعمدة (الخطأ الرياضي، عدم فهم القانون) والعديد من القوانين الضريبية تشجع المكلفين على التهرب لأن القانون معقد جداً بحيث لا يمكن فهمه أو الالتزام به، لهذا تتطلب القواعد الإجرائية من كل النظم الضريبية أن تشجع الالتزام، من خلال إجراءات تخفيض الضريبة من المصدر وفرض عقوبات لعدم الالتزام أو التهرب، وهذا بحاجة إلى موازنة بين المستوى المطلوب من الالتزام وتكاليف الإلزام ومستوى التدخل للنظام الضريبي (AICPA) (2017)

٩. **الحياد:** يشير مبدأ الحياد إلى أن النظام الضريبي يجب أن يعالج الدخل المولد من جميع الصفقات الاقتصادية المتماثلة التي تدخل في القاعدة الضريبية بشكل مماثل، بحيث تفرض عليها ضريبة موحدة، وإن الاختيار بين الصفقات سوف يؤدي إلى عدم كفاءة اقتصادية، فمن المحتمل أن تكون بعض أهداف النظام الضريبي غير محايدة بشكل واضح، حيث تعمل الضريبة على تشجيع أو إعاقة بعض الأنشطة، بهدف تحريف القرارات الاقتصادية وفي مثل هذه الحالات فإن الحياد يتبع للأهداف السياسية (Freedman ٢٠٠٨)، أي أن النظام الضريبي الفعال يجب أن يكون محايداً بمعنى أن الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية يجب أن تتم بدون أي اعتبار للنتائج الضريبية لهذا الاختيار لأن نتائج الضريبة لن تتغير بغض النظر عن الاختيار الذي تم الأخذ به.

١٠. **الكفاءة الاقتصادية:** أحد الأسباب التي تدفع من أجلها الضرائب هي الرغبة في الحصول على منافع من البرامج والخدمات الحكومية، بحيث يقوم المكلفون بالموازنة بين تكاليف الضريبة والمنافع الحكومية، وتتضمن تكاليف الضريبة بحسب رأي المكلفين بالإضافة إلى الالتزامات الضريبية التي تدفع إلى الحكومة تكاليف الكفاءة، والتي تنتج من الضرائب التي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمكلفين، ويكون هذا التأثير إما في قرارات العمل، قرارات الادخار، أو قرارات الاستهلاك، والذي يؤثر على سلوك المكلف، ولأن الضرائب عادة تخلق عدم كفاءة، فإن تخفيض تكاليف الكفاءة يعتبر أحد معايير النظام الضريبي الجيد، حيث أن هدف السياسة الضريبية أن يتم تصميم نظام ضريبي ينتج الكمية المطلوبة من الإيرادات ويحقق الكفاءة الاقتصادية، مع أهداف أخرى مثل العدالة والبساطة والشفافية والإدارة الضريبية، علاوة على ذلك الفشل في تزويد العائدات الضريبية الكافية لتمويل مستوى الإنفاق الذي تم تحديده بسبب زيادة في العجز والديون، وعجز الميزانية الكبير يمكن أن يكون له تأثير سلبي على النمو الاقتصادي والإنتاجية. (GAO ٢٠٠٥).

رابعاً: الإصلاح الضريبي:

(١) مفهوم وخصائص الإصلاح الضريبي:

يُقصد بالإصلاح الضريبي التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو تحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، وقد يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة، ويمكن أن يكون جزئياً لنوع معين من الضرائب (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧)

كما يمكن تحديد مفهوم الإصلاح الضريبي بأنه إدخال تغييرات نحو الأفضل، وبالتالي فالمقصود به العمل على سدّ الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الضريبي السابق من أجل زيادة حصيلته، والعمل على زيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني العام والخاص (محمود ٢٠٠٩).

ويمكن تحديد خصائص الإصلاح الضريبي كما يلي: (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧):

١. **الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة ضرورية:** نتيجة التطورات الاقتصادية المتلاحقة وظهور التكتلات الاقتصادية واتفاقيات التجارة الدولية والاتجاه نحو تحويل القطاع العام إلى القطاع الخاص، كل ذلك أدى إلى ضرورة إحداث الإصلاح الضريبي على سائر النظم الضريبية التي تتأثر بهذه الأحداث.

٢. **الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي:** يبدأ الإصلاح الاقتصادي من خلال العمل على تثبيت الأسعار من خلال الحد من الإنفاق وزيادة الموارد المالية للدولة عن طريق الضرائب وغيرها، والعمل على رفع أسعار الفائدة من خلال تشجيع الادخار، وتعديل سعر الصرف من خلال تشجيع الصادرات والحدّ من الواردات، مع العمل على تشجيع القطاع الخاص على حساب القطاع العام، وبالتالي يمكن الاعتماد على الضرائب كأداة فعالة في إنجاح عملية الإصلاح الاقتصادي، مما يتطلب تطوير النظام الضريبي بحيث يستطيع تحقيق أهداف عملية الإصلاح الاقتصادي للدولة.

٣. **تعدّد أهداف الإصلاح الضريبي:** تختلف أنماط الإصلاح الضريبي بتعدد أهدافه والغاية منه، فقد يكون الإصلاح الضريبي جزئياً لإصلاح خلل تشريعي في قانون ضريبي معيّن أو بهدف الحدّ من التهرب الضريبي، كما يمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً يسعى إلى تحقيق أهداف عدّة مثل: تبسيط النظام الضريبي وتحقيق الحيادية في الضرائب.

(٢) عناصر الإصلاح الضريبي:

هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي والتي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محدّدة بشأنها وأهم هذه القضايا:

١. **توسيع القاعدة الضريبية:** من أهم الوسائل الضريبية المفيدة في عملية الإصلاح الضريبي هي توسيع القاعدة الضريبية، ويتم توسيع الوعاء الضريبي من خلال طريقتين: (التوني ٢٠٠٠):

الطريقة الأولى: من خلال خلق أدوات جديدة لتشمل أنواعاً جديدة من الضرائب على الدخول أو السلع الاستهلاكية أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم، كقطاعات الأعمال الصغيرة والزراعية والمهن وغيرها من الأنشطة، وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي الحالي لأنّ العمال يتقاضون أجوراً بشكل غير منظم وغالباً ما تكون خارج السجلات المحاسبية وهذا الأمر يؤدّي إلى صعوبة حساب الوعاء الضريبي (تانزي، ٢٠٠٢) أو فرض ضريبة القيمة المضافة: بحيث تفرض ضريبة على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، أو فرض ضريبة البيئة على كل وحدة تلوث (شندي ٢٠١٥)

الطريقة الثانية: يمكن توسيع الوعاء الضريبي من خلال زيادة كفاءة النظام الضريبي بما يسمح الوصول إلى شرائح لم تكن تغطّى في السابق.

٢. **ترشيد معدلات الضريبة:** تأتي مرحلة ترشيد معدّلات الضريبة بعد مرحلة توسيع الوعاء الضريبي في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب، ونظراً لأنّ زيادة معدّلات الضريبة يؤدّي إلى التعقيد في النظام الضريبي، وبالتالي زيادة نسب التهرب الضريبي، لذلك فإنّ عملية الترشيد في المعدّلات الضريبية تعني بالدرجة

الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في النظام الضريبي، ومن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيد توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية الفرعية أو الجزئية المختلفة، وتعاني الدول النامية من نقص في هذه المعلومات مما ينعكس سلباً على هيكل المعدل الضريبي فيها (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧)

٣. **التنسيق بين الأدوات الضريبية:** تتطلب عملية الإصلاح الضريبي ضرورة العمل على إصلاح النظام الضريبي بأكمله، حيث أنّ إصلاح نوع محدّد من الضرائب قد يكون على حساب ضريبة أخرى، وبالتالي يجب التعرّف على آثار وتداعيات ذلك الإصلاح على جميع أجزائه، كما أنّه في حال عدم وجود تنسيق وتتابع في عملية الإصلاح فقد تحدث سلبيات تنعكس على مستوى الإيرادات والكفاءة (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧)، ومثال ذلك إجراء التنسيق بين الضرائب على الواردات والضريبة المحلية على الاستهلاك، حيث أنّ الهدف الأساسي من فرض الضرائب على الواردات هو زيادة الحصيلة الضريبية وحماية المنتج المحلي فإنّ فرض الضريبة على الاستهلاك يؤدّي نفس الغرض، وهذا ما دفع العديد من الدول إلى فرض الضريبة على السلع المستهلكة والتي لا تفرق بين السلع المنتجة محلياً والمستوردة حيث أنّ المكلف في كل الأحوال سيدفع ضريبة القيمة المضافة (جمال ٢٠٠٦)

٤. **رفع كفاءة الجهاز الإداري:** تتعلّق هذه المرحلة على أهمية التنسيق بين مدى ومستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية، ومدى فاعلية وقدرة الجهاز الإداري على التكيّف والتطوير السريع في الأداء من ناحية أخرى، بل إنّ مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيّف السريع تعدّ العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصاً خلال مراحل التنفيذ الأولية (شندي ٢٠١٥)، حيث أنّ الإدارة الضريبية في الدول النامية تعاني من الضعف والفساد والتهرّب الضريبي، وذلك بسبب تعقيد القوانين والإجراءات الضريبية وضعف نظم المعلومات وتدخل السياسة في الضريبة لذلك فإنّ أهم أهداف إصلاح الجهاز الإداري هي: (عثمان والعشماوي ٢٠٠٧):

أ- زيادة وتحسين مستوى الالتزام من جانب المكلفين.

ب- زيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وتحصيل الضريبة.

٥. **زيادة الوعي الضريبي:** يقصد بالوعي الضريبي الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية تجاه الدولة والمجتمع، إذ كلّما نضج شعور الأفراد بواجباتهم تجاه المجتمع كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة وزاد الإقبال على دفع الضرائب (شندي ٢٠١٥)، ويتم نشر الوعي الضريبي من خلال تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في جبايتها، ووجوه إنفاقها من خلال وسائل الإعلام المختلفة، بحيث يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا يتطلب من السلطة ترشيد الإنفاق العام، بما يخدم المصلحة العامة، بحيث يشعر المكلف بأنّ الضريبة تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة (المهاني وآخرون ٢٠١٠)

النتائج والمناقشة:

الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ممثلين في طرفي العلاقة الضريبية، وهم مراقبي الدخل (الأرباح الحقيقية، الدخل المقطوع) كممثلين عن الدوائر المالية، والمكلفين بضريبة الدخل من الفئتين (الأرباح الحقيقية، الدخل المقطوع) من جهة ثانية.

وقد تمّ تحديد العينة بناءً على الانحراف المعياري للمجتمع والمقدّر هنا بناءً على دراسات سابقة بمقدار 0.60 وحجم خطأ معياري يمكن قبوله بمقدار 0.05 وبالتالي يكون حجم العينة الكافي عند هذه الأرقام هو: (شافا فرانكفورت ٢٠٠٤):

$$N = S^2 / (S.E.)^2$$

S : هو الانحراف المعياري المقدّر للمجتمع.

S.E. : هو الخطأ المعياري المرغوب والذي يمكن قبوله.

وبالتالي فإنّ الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العينة: $(0.60) \div (0.05)^2 = 144$ مفردة.

والجدول رقم (1) يضم طبقات المجتمع الإحصائي وكذلك الاستبيانات المستردة والقبالة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (١) يبين الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد

طبقات المجتمع الإحصائي	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
مراقبي الدخل	١٤٥	١٠٤	٧١.٧ %
مكفلي ضريبة الدخل	١٥٠	١٠٢	٦٨ %

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد الاستبيانات بلغ 145 استبيان بالنسبة لعينة مراقبي الدّخل، و ١٥٠ استبيان لعينة المكلفين بضريبة الدّخل، وقد كانت عدد الاستبيانات المستردة ١٠٤ استبيان من مراقبي الدّخل بنسبة استجابة ٧١.٧ %، وبنسبة ٦٨ % بالنسبة لمكفلي ضريبة الدّخل، وهي نسب مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية.

ثانياً: طريقة تحضير الاستبيان:

تمّ استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، وصمّم هذا الاستبيان وفقاً لأهداف الدراسة وفرضها، حيث مرّت عملية تحضيره بعدة مراحل كما يلي:

١. صممت أسئلة الاستبيان من قبل الباحث بالاستناد على الأدبيات السابقة، والزيارات الميدانية التي قام بها الباحث.

٢. تمّ إعداد وتصميم عبارات الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين ولا تحتاج إلى تفسيرات أخرى متعدّدة.

٣. للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحية الأسئلة من حيث الصياغة والوضوح، قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكّمين الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة، وبعد استعادة الاستبيان من المحكّمين تمّ إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

٤. القيام بتوزيع الاستبيان على أفراد العينيتين لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ثالثاً: نموذج البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تمّ تحديد طرفي العلاقة متغيّرات الدراسة كما يلي: مبادئ النظام الضريبي الفعال (المتغيّر المستقل)، والإصلاح الضريبي (المتغيّر التابع).

رابعاً: اختبار فرض البحث:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية واختبار (One Sample T-test) لاختبار فرض البحث:

نتائج اختبار وتحليل الفرض:

يتضمن الاختبار عشرة أسئلة موجهة لاختبار الفرض والذي ينص على افتراض التأثير الايجابي لمبادئ النظام

الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي.

بالنسبة للعينة الأولى (مراقبي الدخل)

(١) التكرارات والنسب المئوية :

جدول رقم (٢) التكرارات والنسب المئوية لعينة مراقبي الدخل

موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان
٩	٧	٢	٨٢	٤	فرض ضرائب يمكن التحقق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
٨.٧	٦.٧	١.٩	٧٨.٨	٣.٨	اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبياً أكثر استقراراً للدوائر الضريبية وبالتالي يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
١١	٨	٤	٧٨	٣	فرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يساعد في زيادة الحصيلة و توسيع الوعاء الضريبي
١٠.٦	٧.٧	٣.٨	٧٥	٢.٩	تخفيض نفقات تحصيل الضريبة إلى أقصى حد يسمح بتوفير حصيلة ضريبة أوفر للخرينة العامة وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي
١٥	٨	٤	٧٥	٢	فرض ضريبة موحدة على المكلفين المتماثلين بالحالة الاقتصادية يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة
١٤.٤	٧.٧	٣.٨	٧٢.١	١.٩	فرض ضريبة موحدة على الدخل المولد من الصفقات المتماثلة يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة
٧	٥	٤	٨٤	٤	وضع نظام ضريبي يخفض من تكاليف الكفاءة يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية وبالتالي زيادة الكفاءة الضريبية
٦.٧	٤.٨	٣.٨	٨٠.٨	٣.٨	تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالي من التعقيدات بحيث يكون المكلف قادراً على أن يصل إلى العبء الضريبي العادل يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة الضريبية
١٩	٣	٢	٧٦	٤	تطبيق مبدأ اليقين بحيث تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء والمعدل والتحقق يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٨.٣	٢.٩	١.٩	٧٣.١	٣.٨	معرفة المكلف أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد مقدارها والوقت الذي تفرض فيه الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١١	٦	٤	٨٠	٣	إجمالي المحور
١٠.٦	٥.٨	٣.٨	٧٦.٩	٢.٩	
٨	٧	٤	٨٢	٣	
٧.٧	٦.٧	٣.٨	٧٨.٨	٢.٩	
١٢	٧	٤	٧٩	٢	
١١.٥	٦.٧	٣.٨	٧٦	١.٩	
١٣	٦	٤	٧٨	٣	
١٢.٥	٥.٨	٣.٨	٧٥	٢.٩	
١٣	٦	٤	٧٦	٥	
١٢.٥	٥.٨	٣.٨	٧٣.١	٤.٨	
١١٨	٦٣	٣٦	٧٩٠	٣٣	
١١.٣٥	٦.٠٦	٣.٤٦	٧٥.٩٦	٣.١٧	

بقراءة جدول تكرارات إجابات الفرض يتبين أن نسبة الموافقة على ايجابية تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي بلغت 87.31%، موزعة بنسبة 11.35% موافق بشدة، ونسبة 75.96% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 3.46%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 9.23%، وهذا يدل على تأييد التأثير الايجابي لمبادئ فعالية النظام الضريبي في الإصلاح الضريبي.

(٢) اختبار T:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

جدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض لعينة مراقبي الدخل

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
فرض ضرائب يمكن التحقق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة يساعد في توسيع الوعاء الضريبي	3.82	0.833	10.002
اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبياً أكثر استقراراً للدوائر الضريبية وبالتالي يساعد في توسيع الوعاء الضريبي	3.89	0.812	11.237
فرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يساعد في زيادة الحصيلة و توسيع الوعاء الضريبي	3.82	0.785	10.813
تخفيض نفقات تحصيل الضريبة إلى أقصى حد يسمح بتوفير حصيلة ضريبة أوفر للخرينة العامة وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي	3.99	0.818	12.341
فرض ضريبة موحدة على المكلفين المتمثلين بالحالة الاقتصادية يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة	3.87	0.789	11.186
فرض ضريبة موحدة على الدخل المولد من الصفقات المتماثلة يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة	3.88	0.767	11.760
وضع نظام ضريبي يخفض من تكاليف الكفاءة يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية وبالتالي زيادة الكفاءة الضريبية	3.83	0.830	10.165
تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالي من التعقيدات بحيث يكون المكلف قادراً على أن يصل إلى العبء الضريبي العادل يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	3.82	0.804	10.813
تطبيق مبدأ اليقين بحيث تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء والمعدل والتحقق يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي	3.88	0.804	11.218

٩.٤٠١	٠.٨٩٧	٣.٨٣	معرفة المكلف أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد مقدارها والوقت الذي تفرض فيه الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٠.٨٩٤	٠.٨١٤	٣.٨٦	المجموع

المتوسط الحسابي ٣.٨٦ ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض، وبانحراف معياري 0.814 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي ١٠.٨٩٤ وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على التأثير الإيجابي لاعتماد مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي.

بالنسبة للعينة الثانية:

(١) التكرارات والنسب المئوية:

جدول رقم (٤) التكرارات والنسب المئوية لعينة مكلفي ضريبة الدخل

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	البيان
١٧	٧١	٧	٥	٢	فرض ضرائب يمكن التحقق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
١٩	٧٠	٥	٨	٠	اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبياً أكثر استقراراً للدوائر الضريبية وبالتالي يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
١١	٨٤	٣	٢	٢	فرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يساعد في زيادة الحصيلة و توسيع الوعاء الضريبي
٢٣	٦٩	٦	١	٣	تخفيض نفقات تحصيل الضريبة إلى أقصى حد يسمح بتوفير
٢٢.٥	٦٧.٦	٥.٩	١	٢.٩	حصيلة ضريبة أوفر للخزينة العامة وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي
١١	٨٣	٢	٣	٣	فرض ضريبة موحدة على المكلفين المتماثلين بالحالة الاقتصادية يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد
١٠.٨	٨١.٤	٢	٢.٩	٢.٩	معدلات الضريبة
١٩	٧٤	٤	٥	٠	فرض ضريبة موحدة على الدخل المولد من الصفقات المتماثلة يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد
١٨.٦	٧٢.٥	٣.٩	٤.٩	٠	معدلات الضريبة

١٤	٧٨	٥	٤	١	وضع نظام ضريبي يخفض من تكاليف الكفاءة يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية وبالتالي زيادة الكفاءة الضريبية
١٣.٧	٧٦.٥	٤.٩	٣.٩	١	
١٧	٧٥	٥	٤	١	تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالي من التعقيدات بحيث يكون المكلف قادراً على أن يصل إلى العبء الضريبي العادل يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة الضريبية
١٦.٧	٧٣.٥	٤.٩	٣.٩	١	
٢٠	٦٣	١٥	٣	١	تطبيق مبدأ اليقين بحيث تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء والمعدل والتحقق يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٩.٦	٦١.٨	١٤.٧	٢.٩	١	
١٨	٦٨	١١	٥	٠	معرفة المكلف أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد مقدارها والوقت الذي تفرض فيه الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٧.٦	٦٦.٧	١٠.٨	٤.٩	٠	
١٦٩	٧٣٥	٦٣	٤٠	١٣	إجمالي المحور الأول
١٦.٥	٧٢	٦.١	٣.٩	١.٣	

بالنسبة للعينة الثانية المؤلفة من مكلفي ضريبة الدخل بلغت نسبة الموافقة على ايجابية تطبيق مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي ٨٨.٥%، موزعة بنسبة ١٦.٥% موافق بشدة، ونسبة 72.0% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 6.1%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 5.2%، وهي النسبة الأقل، وهذا يدل على تأييد التأثير الايجابي لمبادئ فعالية النظام الضريبي في الإصلاح الضريبي.

(٢) اختبار T:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

جدول (5) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض لعينة مكلفي ضريبة الدخل

قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأسئلة
١٢.١٦٧	٠.٧٨١	٣.٩٤	فرض ضرائب يمكن التحقق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
١٣.٣٠٢	٠.٧٤٤	٣.٩٨	اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبياً أكثر استقراراً للدوائر الضريبية وبالتالي يساعد في توسيع الوعاء الضريبي
١٥.٧٤١	٠.٦٢٩	٣.٩٨	فرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يساعد في زيادة الحصيلة و توسيع الوعاء الضريبي
١٣.٩١٥	٠.٧٦٨	٤.٠٦	تخفيض نفقات تحصيل الضريبة إلى أقصى حد يسمح بتوفير حصيلة ضريبة أوفر للخرينة العامة وبالتالي توسيع الوعاء الضريبي
١٣.٢٩٣	٠.٧١٥	٣.٩٤	فرض ضريبة موحدة على المكلفين المتماثلين بالحالة الاقتصادية يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة
١٦.٢٨٤	٠.٦٥١	٤.٠٥	فرض ضريبة موحدة على الدخل المولد من الصفقات المتماثلة يؤدي إلى تقليل الفوارق في المعدلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدلات الضريبة
١٥.٠٠٨	٠.٦٦٠	٣.٩٨	وضع نظام ضريبي يخفض من تكاليف الكفاءة يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية وبالتالي زيادة الكفاءة الضريبية
١٤.٩٥٢	٠.٦٨٢	٤.٠١	تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالي من التعقيدات بحيث يكون المكلف قادراً على أن يصل إلى العبء الضريبي العادل يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة الضريبية
١٣.٠٥٠	٠.٧٤٤	٣.٩٦	تطبيق مبدأ اليقين بحيث تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء والمعدل والتحقق يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٤.٠٨٦	٠.٦٩٦	٣.٩٧	معرفة المكلف أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد مقدارها والوقت الذي تفرض فيه الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي
١٤.١٧٩	٠.٧٠٧	٣.٩٨	المجموع

المتوسط الحسابي ٣.٩٨ ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض، وبانحراف معياري 0.707 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 14.179 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على التأثير الإيجابي لاعتماد مبادئ النظام الضريبي الفعال في الإصلاح الضريبي.

خامساً: اختبار المصدقية:

تم اختبار درجة المصدقية وثبات البيانات باستخدام معامل (كرونباخ ألفا) للتأكد من مدى الترابط الداخلي بين أسئلة الاستبيان بحيث تكون مع بعضها مجموعة واحدة بهدف تحديد إمكانية الاعتماد على النتائج التي يتم الحصول عليها، حيث كلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح كان هناك تأكيد من التماسك الداخلي وأدنى قيمة مقبولة للمعامل هي ٠.٦٠، وكانت النتائج تفيد بقبول التماسك بالنسبة للاستبيان، حيث كانت النتائج:

- العينة الأولى: بالنسبة لأسئلة الفرض وعددها ١٠ أسئلة كانت قيمة ألفا = ٠.٩٦٤ وهي نتيجة مقبولة.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	104	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	104	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.964	10

- العينة الثانية: بالنسبة لأسئلة الفرض وعددها ١٠ أسئلة كانت قيمة ألفا = ٠.٩٥٢ وهي نتيجة مقبولة.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	102	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	102	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.952	10

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

من خلال الدراسة الميدانية والنظرية تمّ التوصل إلى أنّ مبادئ النظام الضريبي الفعال تُساعد في عملية الإصلاح الضريبي من خلال ما يلي:

١. اعتماد مزيج من الضرائب وفرض ضرائب يمكن التحقّق منها وأن تكون واجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة يُقدّم وعاءً ضريبياً أكثر استقراراً للدوائر الضريبية ويُساعد في توسيع الوعاء الضريبي.
٢. فرض الضرائب في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله وتخفيض نفقات تحصيل الضريبة يُساعد في زيادة الحصيلّة وتوسيع الوعاء الضريبي.
٣. فرض ضريبة موحدة على كل من المكلفين المتمثلين بالحالة الاقتصادية، وضريبة موحدة على الدخل المولد من الصفقات المتماثلة يُؤدّي إلى تقليل الفوارق في المعدّلات الضريبية وبالتالي ترشيد معدّلات الضريبة.
٤. تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالي من التعقيدات بحيث يكون المكلف قادراً على أن يصل إلى العبء الضريبي العادل، ويخفض من تكاليف الكفاءة يُؤدّي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية، وبالتالي زيادة كفاءة الإدارة الضريبية.

٥. تطبيق مبدأ اليقين والشفافية للنظام الضريبي بحيث تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح من حيث الوعاء والمعدل والتحقق والالتزام الضريبي يجب أن يكون متوقعاً وقابلاً للحساب من قبل المكلف يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي للمكلفين.

التوصيات:

- أ- إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي والعمل على فرض أنواع جديدة من الضرائب، والعمل على تطبيق نظام الضرائب الموحدة على الدخل، مما يسمح بتوسيع الوعاء الضريبي، ويعمل على زيادة الحصيلة الضريبية.
- ب- إعادة النظر في المعدلات الضريبية الحالية، والعمل على تقليل الفوارق بين المعدلات الضريبية الحالية بما يحقق ترشيد معدلات الضريبة ويتوافق مع متطلبات الإصلاح الضريبي.
- ت- تنمية الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الاتصال المباشر معهم وإقامة الندوات وإصدار النشرات الدولية ودليل الضرائب واعتماد مبدأ الشفافية، بهدف زيادة وتحسين مستوى الالتزام من جانب المكلفين.
- ث- العمل على رفع كفاءة الجهاز الإداري الضريبي من خلال تطبيق نظام ضريبي بسيط وخالٍ من التعقيدات، ومواكبة التطورات التكنولوجية ونظم المعلومات، وتدريب وتأهيل الكادر الضريبي.

المراجع:

المراجع العربية:

١. أبو نصار، محمد، ١٩٩٦، *الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق*، الطبعة الأولى، عمان، ٦١٨.
٢. أحمد جمال، *السياسات المالية العامة*، دار المنهل، بيروت، لبنان، ٢٠٠٦.
٣. التوني، محمد ناجي، *تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية*، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، سوريا، ٢٠٠٠. ١٧٠.
٤. الحريري، محمد خالد، المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، ٢٠١٠-٢٠١١ *اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي*، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٥٥٩ ص.
٥. الخطيب، خالد، طافش، نادية، ٢٠٠٨، *الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية*، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر، ٤٧٣.
٦. المهاني، محمد خالد، ٢٠٠٣، *دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن*، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩ - العدد الثاني، ٢٥٥ - ٣١٥.
٧. أندراوس، عاطف وليم، ٢٠١٠، *مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥*، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني. ص ١١٥٣ - ١٢٤٥.
٨. شافا فرانكفورت، ناشمياز، طرائق البحث في العلوم الاجتماعية، الإصدار الخامس، ترجمة ليلي الطويل، بترا للنشر والتوزيع 2004.

٩. شندي، أديب قاسم، حسن، فريد جاسم، ٢٠١٥، *السياسة الضريبية في العراق واقعها ومتطلبات إصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق*، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد (١٧)، ٧-٢٦.
١٠. شياع، عبدالأمير، كاظم حيدر، ٢٠١٣، *امكانية تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي*، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية - المجلد ١٧. العدد ١. لسنة ٢٠١٥. ١٣٦-١٥١.
١١. عثمان، سعيد عبد العزيز، العشماوي، شكري رجب، ٢٠٠٧، *اقتصاديات الضرائب*، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٦٣٥ ص.
١٢. علي عباس عياد، ١٩٨٣، *النظم الضريبية المقارنة*، كلية التجارة، الإسكندرية، ٢٩٥.
١٣. فيتو تانزي، هاول زي، *البلدان النامية والسياسة الضريبية*، صندوق النقد الدولي قضايا اقتصادية، ٢٠٠٢، ص ١-١٨.
١٤. محمود، جمام، *الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية*، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد ٣١، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، جوان ٢٠٠٩، ٢٥١ - ٢٦٥.
- المراجع الأجنبية:

15. *Association of international Certified professional Accountants , 2017, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, 1-14.*
16. *Government Accountability Office (GAO) ,2005, Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions, GAO-1009SP (9/05); 1-72.*
17. *Freedman, J, & Macdonald G, 2008, The Tax Base For CCCTB: The Role of Principles, Oxford University Centre For Business Taxation, Wp 08/07, February, 1-43.*
18. *Lee,M and Ivanova, I, 2013, Fairness By Design Aframework For Tax Reform In Canada, Canadian Centre For Policy Alternatives, February, 1-44.*
19. *Nobes, 2004, A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS, Certified Accountants Educational Trust, London January, 1-70.*
20. *Stokes, A, and wright, S, 2013. Does Australia Have A Good Income Tax System. International Business & Economics Research Journal, Volume 12, Number 5, p. 533- 542.*