

مدى توافر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري دراسة ميدانية

د.مدین إبراهيم الضابط^١

(تاريخ الإيداع ١ / ١٠ / ٢٠٢٠ . قُبل للنشر في ١٢ / ١ / ٢٠٢١)

□ ملخص □

هدف هذا البحث إلى التحقق من مدى توافر حوكمة ضريبية في النظام الضريبي السوري من خلال محددات الحوكمة الضريبية الجيدة وهي: الدمج السياسي (الشمولية السياسية)، والمساءلة والشفافية، والتصورات المتعلقة بالعدالة، والفعالية، والإدارة الضريبية.

تم استخدام المنهج الوصفي بشكل أساسي بالإضافة إلى المنهج المقارن في بناء مشكلة هذا البحث وتطوير فرضياته. كما تم استخدام الأدوات البحثية المناسبة وهي: المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية وأرباب العمل من المكلفين، وأداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من مكلفي ضريبة الدخل في سورية والتي تقيس مدى توافر تلك المحددات، وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

أظهرت نتائج هذا البحث الانخفاض الشديد في كل من مستوى امتثال دافعي الضرائب، وثقة المكلفين في إدارة الضرائب، بالإضافة إلى الضعف الملحوظ في الدمج (الشمول) السياسي، والمساءلة والشفافية، والتصورات المتعلقة بالعدالة، والفعالية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يمكن، في حال تطبيقها، أن تعزز من الحوكمة الضريبية الجيدة ودورها في تكريس مفهوم المواطنة، وتحسين مستوى امتثال المكلفين. في الوقت الذي يمكن أن تشكل مدخلاً للإصلاح الضريبي المنشود.
الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية الجيدة، النظام الضريبي، الامتثال الضريبي.

^١ أستاذ مساعد في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة طرطوس-طرطوس-سورية.

The extent of good tax governance in the Syrian tax system Field Study

Dr.madian Aldabet²

(Received 1 / 10 / 2020 . Accepted 12 / 1 / 2020)

□ ABSTRACT □

This research aims to verify the availability of tax governance in the Syrian tax system through the determinants of good tax governance, which are: political inclusion (political inclusiveness), accountability and transparency, and perceptions of fairness, efficiency, and tax administration.

The descriptive method was mainly used in addition to the comparative method in constructing the problem of this research and developing its hypotheses. Appropriate research tools have also been used, namely: personal interviews with some employees in the tax administration and employers of the taxpayers, a questionnaire tool to collect data from a sample of income taxpayers in Syria, which measures the availability of these determinants, and analysis of data using the statistical program SPSS.

The results of this research showed the dramatic decline in both the level of taxpayer compliance and taxpayers' confidence in tax administration, in addition to the marked weakness of political inclusion, accountability and transparency, perceptions of fairness, and effectiveness.

The study concluded with a set of recommendations that, if applied, could enhance good tax governance and its role in perpetuating the concept of citizenship, and improving the level of taxpayers' compliance. At a time when it can constitute an entry point for the desired tax reform.

Key words: Good Tax governance, Tax System, Tax Compliance.

² Assistant Professor, Accounting, Economics faculty in Tartous, Tartous University, Syria.

مقدمة:

حتى الآن، ركزت أجنادات الإصلاح الضريبي في الدول النامية عموماً على زيادة الإيرادات العامة بطريقة اقتصادية فعالة. ومع ذلك، هناك حجة قوية لربط تعزيز الإيرادات بشكل أكثر صراحة بأهداف الحوكمة الأوسع نطاقاً (Prichard, 2010) (١).

تخلق الإدارة السياسية والنمو الاقتصادي والضرائب عمليات تعزيز متبادلة لبناء الدولة: العوامل المؤسسية والسياسية تشكل النظم الضريبية، في حين أن كيفية زيادة الضرائب تؤثر على فعالية مؤسسات الدولة ومناخ الاستثمار والنمو الاقتصادي. فنمو اقتصادي وإيرادات ضريبية أعلى تدفع بدورها لإدارة عامة أكثر قدرة وسلع عامة أفضل. حيث ينظر المستثمرون إلى نظام ضريبي مستقر وشفاف ومتكافئ باعتباره علامة مستقرة على "سيادة القانون" (Phillips, 2008) (٢).

تعرف دراسة (Ajaz and Ahmad, 2008) (٣) الحوكمة بأنها: "طريقة التنظيم المقترحة للحصول على تنمية اقتصادية واجتماعية ومؤسسية دائمة، وتعزيز التوازن السليم بين الدولة والمجتمع الأهلي والسوق الاقتصادية، وتولد في هذا السياق مشاركة نشطة من قبل المواطنين". إن فهم الضريبة كنظام من هذه الزاوية يتطلب أن يكون فعالاً من الناحية الإدارية، وكفوؤاً من الناحية الاقتصادية، ومنصفاً من الناحية السياسية، وهو ما يولد امتثالاً طوعياً من قبل المكلفين على المدى الطويل يرسخ معه أكثر مفهوم المواطنة ويساهم ببناء الدولة.

وبالتالي يمكن النظر إلى أي إصلاح ضريبي لا يحقق الكفاءة الاقتصادية كبيئة مناسبة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولا يعزز من مفهوم الحوكمة الضريبية الجيدة من خلال إدارة ضريبية مسؤولة ونزيهة ومنصفة تولد استجابة عالية لدى المكلفين، على أنه إصلاحاً قاصراً لا يحقق الأهداف المطلوبة في زيادة مستقرة ومستدامة للإيرادات الضريبية وبالتالي مساهمة فاعلة أكبر في قيام الدولة بأعبائها الجسيمة وخاصة في عمليات إعادة البناء الشاملة.

يميل العمل إلى تقديم الإصلاح الضريبي باعتباره تحدياً تقنياً في المقام الأول، في حين تُعطى الاعتبارات المؤسسية اهتماماً ثانوياً. ومع ذلك، هناك أدلة دامغة على أن التدابير طويلة الأجل لزيادة الحوار والشفافية والإنصاف والتفاوض ضرورية لبناء ثقافة الامتثال الضريبي، وبالتالي لزيادة الإيرادات وتعزيز الانتماء والمواطنة في آن واحد (Prichard, 2010). لذلك ركزت دراسة (Phillips, 2008) على إنشاء أنظمة ضريبية فعالة وعادلة تشكل مكوناً مهماً في أنظمة محكومة ومنظمة بشكل جيد. يتطلب النهج المنظم بناء سياسة ضريبية وإدارتها، من خلال توافر المحددات التالية: الدمج السياسي (الشمولية السياسية)؛ والمساءلة والشفافية؛ والتصورات المتعلقة بالعدالة؛ والفعالية. تم استبدال أحد المحددات بعنصر الإدارة الضريبية لأهميته البالغة على هذا المستوى، مع كونه مكوناً أساسياً ضمن المحددات الأربعة الأخرى.

يسعى هذا البحث إلى التحقق من مدى توافر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري من خلال محددات الحوكمة الضريبية الجيدة. وربما هي الورقة البحثية الأولى التي تناولت هذا المفهوم ومحدداته في البيئة السورية.

مشكلة البحث:

ليس ثمة وقت كبير للبدء بصياغة مشروع الإصلاح الضريبي الكبير في سورية، وليس ثمة وقت يمكن أن يضيع في تنفيذه. وإن هذا المشروع يجب أن يراعي جميع العوامل الهيكلية والمؤسسية في نفس الوقت في محاولة لاختصار الزمن والجهد والتكلفة. فإندونيسيا مثلاً ركزت على الحوكمة وتحديث الإدارة الضريبية في المرحلة الرابعة من

مشروع الإصلاح (٢٠٠١-٢٠٠٨) الذي بدأ منذ ثمانينات القرن الماضي (Rizal, 2010) (٤). تبرز أهمية السعي نحو حوكمة ضريبية جيدة من خلال:

١- التدني العام في الحصيلة الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي، حيث لا تتجاوز ١٠% (الضابط، ٢٠١٩) (٥). وهي في انخفاض مستمر، مع تدني كبير في كفاءة النظام الضريبي القائم والذي يعود لعوامل عدة سواء هيكلية أو مؤسساتية، ذاتية أو موضوعية. تثبت دراسة (الضابط، ٢٠١٩) على سبيل المثال هذا الانخفاض باستخدام مؤشرات فينو تانزي-وتقوم على ثمانية مؤشرات أساسية هي: التركيز والتشتت والتآكل والتراكم الضريبي أو تأخر التحصيل والنوعية والموضوعية والإلزام وتكلفة فرض الضرائب. الأمر الذي يعيق تطبيق العديد من البرامج الاقتصادية والاجتماعية التي تتطلبها المرحلة الحالية في ظروف إعادة الإعمار والإنفاق الاجتماعي وتحريك العجلة الاقتصادية (إنفاق عام منتج).

٢- الدور المطلوب حالياً ليس في تصحيح التشوهات الهيكلية في بنية النظام الضريبي القائم وحسب، بل والمساهمة في تحسين مستوى الامتثال الضريبي وترسيخ مفهوم المواطنة والاستقرار العام، مما يتطلب التركيز على جميع العوامل المؤثرة في هذا المجال ومن أهمها الحوكمة الضريبية الجيدة.

مما سبق يسعى هذا البحث إلى الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي التالي:

ما مدى توافر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري؟

أهمية البحث وأهدافه:

يسعى هذا البحث إلى التحقق من مدى توافر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري من خلال محددات الحوكمة الضريبية الجيدة، والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين مستوى الامتثال الضريبي والحد من التهرب الضريبي وتعزيز الإيرادات الضرورية حالياً وأكثر من أي وقت مضى لتمويل عمليات إعادة البناء. سيتم التركيز على المحددات الخمس التي أشرنا إليها في المقدمة: الإدارة الضريبية والدمج السياسي (الشمولية السياسية)؛ والمساءلة والشفافية؛ والتصورات المتعلقة بالعدالة؛ والفعالية. مع التركيز على إصلاح الإدارة الضريبية وتطويرها، لأن الإدارة الضريبية الضعيفة تشكل عقبة أمام تحقيق أهداف الإصلاح الضريبي. تحتاج إدارة الضرائب إلى تحقيق أعلى درجة ممكنة من الامتثال للمكلفين، وإدارة قوانين الضرائب بكفاءة وفعالية وعدالة، مع أعلى درجة من النزاهة في مواردها البشرية.

منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:

- الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.
- تحديد المحددات الأساسية للحوكمة الضريبية الجيدة.
- استخدام الأدوات البحثية المناسبة وهي: المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية وأرباب العمل من المكلفين، وأداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من مكلفي ضريبة الدخل في سورية والتي تقيس مدى توافر تلك المحددات.
- تطبيق الاختبارات الإحصائية المناسبة.
- الوصول إلى العديد من النتائج واقتراح أهم التوصيات بهذا الشأن.

الدراسات السابقة:

(Phillips, 2008):

يتطلب الاهتمام الجديد بنهج "بناء الدولة" في فرض الضرائب فهماً لكيفية إنشاء أنظمة ضريبية فعالة وعادلة تشكل مكوناً مهماً في أنظمة محوكة ومنظمة بشكل جيد. يتطلب النهج المنظم بناء سياسة ضريبية وإدارتها، والتي يمكن أن تساهم في بناء الدولة بتعزيز مفهوم المواطنة والمشاركة من خلال المحددات التالية: الدمج السياسي (الشمولية السياسية)؛ المساواة والشفافية؛ التصورات المتعلقة بالعدالة؛ الفعالية؛ والالتزام السياسي بالرخاء المشترك. تقدم هذه الورقة دليلاً على هذه المبادئ التشغيلية للإصلاح الضريبي لبناء الدولة. استناداً إلى العمل الجاري في اليمن وسيراليون وفيتنام، تقدم هذه الورقة توصيات حول الإصلاحات المحتملة لتنفيذ مبادئ الضريبة كوسيلة لبناء الدولة.

(Syadullah and Wibowo, 2010) (٦):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير الحوكمة باستخدام بعض المؤشرات، مثل الاستقرار السياسي، وفعالية الحكومة، ونوعية التنظيم، ومساءلة إنفاذ القانون، والسيطرة على الفساد في المنطقة الضريبية من خلال التحليل التجريبي لبلدان رابطة أمم جنوب شرق آسيا. تشير نتائج الدراسة إلى أن متغيرات الفساد والتعبير والمساءلة والاستقرار السياسي لها تأثير سلبي كبير على نسبة الضريبة، في حين أن سيادة القانون وجودة المتغيرات التنظيمية لها تأثير إيجابي على نسبة الضريبة.

(Prichard, 2010):

سعت هذه الورقة إلى رسم حدود جديدة عن طريق ترجمة نتائج البحوث الحالية إلى أجندة عملية للعمل، مع التركيز على التدابير المحددة التي يمكن للحكومات، بدعم من شركاء التنمية، اتخاذها لتعزيز دور الضرائب في بناء الدولة. باختصار تحديد العناصر الأساسية لجدول أعمال الإصلاح الضريبي الذي يركز على الحوكمة. وخلصت الدراسة إلى مجموعتين من التوصيات، اقترحت الأولى منها تدابير محددة لتعزيز وإعادة توجيه جدول أعمال الإصلاح الضريبي السائد، في حين ركزت المجموعة الثانية من التدابير المقترحة هنا على أهمية دعم الجهات الفاعلة في المجتمع الأهلي للمشاركة في النقاشات حول القضايا الضريبية.

(الضابط، ٢٠١٩):

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى كفاءة النظام الضريبي السوري باستخدام مؤشرات V. Tanzi. وتقوم على ثمانية مؤشرات أساسية هي: التركيز والتشتت والتآكل والتراكم الضريبي أو تأخر التحصيل والنوعية والموضوعية والإلزام وتكلفة فرض الضرائب. تتيح الإجابات المنطقية بتطبيق تلك المؤشرات تقييم فعالية النظام الضريبي لبلد معين. وقد تم الاعتماد على أدوات بحثية كالملاحظة والمقابلات الشخصية، والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة على حد سواء. وقد أظهرت نتائج هذا البحث الضعف الشديد في كفاءة النظام الضريبي في سورية لجهة ضعف التركيز وزيادة التشتت وحدوث تآكل مستمر بسبب ضيق القاعدة الضريبية وتطبيق نظام الضرائب النوعي الذي تخلت عن تطبيقه معظم دول العالم، وزيادة حجم التراكم الضريبي، وغياب النوعية على حساب القيمة مفسرة العقلية الجبائية للإدارة الضريبية، مع الضعف الشديد على مستوى الحصيلة

لفقدان الموضوعية في التكليف وضعف الإدارة الضريبية وغياب نظام عقوبات رادع مع سرعة حقوق واضحة للمكلفين، الأمر الذي عمق من حالة عدم الالتزام وفقدان الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

نلاحظ أن جميع الدراسات السابقة قد حاولت أن تقيس الحوكمة الضريبية الجيدة من خلال عناصر محددة وذلك إما لتحسين الإيرادات الضريبية، أو كبرنامج إصلاحي يساهم في بناء الدولة. إن البحث الحالي سيركز على كل من الاتجاهين من خلال تطبيق عناصر الحوكمة الجيدة على النظام الضريبي السوري كما وردت في دراسة (Phillips, 2008)، مع إضافة عنصر الإدارة الضريبية كعنصر هام وحاسم في تنفيذ مشروع الإصلاح الضريبي المنشود، والدور الذي يمكن أن يلعبه في تحسين مستوى امتثال المكلفين.

المناقشة والمحتوى:

١ - الإدارة الضريبية:

يجب أن يهدف إصلاح الإدارة الضريبية إلى زيادة الامتثال لدافعي الضرائب، وتوسيع ثقة الجمهور في إدارة الضرائب. تكمن روح الإصلاح في تنفيذ حوكمة ضريبية جيدة. استناداً إلى الدراسات السابقة والمقابلات التي تم إجراؤها مع بعض مكلفي ضريبة الدخل يمكن مناقشة القضيتين التاليتين على النحو التالي:

١-١ امتثال دافعي الضرائب (المكلفين)

يعرف الامتثال الضريبي بالدرجة التي يلتزم بها دافع الضرائب للقواعد واللوائح الضريبية. أو استعداد الكيانات الفردية وغيرها من الكيانات الخاضعة للضريبة للعمل وفقاً لروح ورسالة قانون الضريبة والإدارة دون تطبيق فعل الفرض. وقد تحولت العديد من النظم الضريبية وخاصة المتقدمة منها إلى فعل الامتثال الطوعي بفضل جسور الثقة والتعاون التي عملت على بنائها الإدارة الضريبية مع المكلفين. ومع ذلك فقد أثبتت الأدلة البحثية المتوفرة أن مشاكل التهرب الضريبي ما تزال تنتشر في جميع أنحاء العالم من البلدان النامية إلى البلدان المتقدمة (Alabede and others, 2011) (٧).

يعتبر مستوى عدم الامتثال في سورية مرتفعاً للغاية، ويفسر إلى حد هام نقص الحصيلة الضريبية، وبالتالي الموارد اللازمة لتمويل الخدمات العامة، في الوقت الذي يزيد فيه العبء الضريبي على الأفراد والشركات الذين يمتلكون لقوانين الضرائب على قلتهم.

يفسر هذا المستوى كما أشرنا ارتفاع معدل التهرب الضريبي الذي يأخذ العديد من الأشكال من أهمها إخفاء كامل أو جزء من وعاء ضريبي، أو التلاعب في نسب الأرباح التي لا تعكس الواقع فعلاً إذا ما تم مقارنة الالتزامات الضريبية المترتبة مع الملاءة المالية للمكلفين الأمر الذي يفقد النظام الضريبي صفة العدالة المبنية أساساً على مبدأ المقدر على الدفع.

بالعموم لا يوجد رغبة فعلاً لدى المكلفين بالالتزام بالضريبة، ويبحثون عن أي طريقة للتهرب الضريبي. لذلك تضيق القاعدة الضريبية. يظهر واقع البيانات الضريبية التي يصرح معظمها عن خسارة عن مدى الرغبة في إغفال حقيقة نتائج الأنشطة الخاضعة معتمدة من محاسبين قانونيين وفق تقارير متحفظة بالغالب، في حين أن قسم هام من المكلفين لا يصرح عن كامل هذه الأنشطة، في الوقت الذي يبقى الكثير من المكلفين ضمن اقتصاد الظل.

١-٢ ثقة المكلفين في إدارة الضرائب

في عام ٢٠٠٣، قامت مجلة Consumer News Magazine، الصادرة عن مؤسسة المستهلك الإندونيسية (Yayasan Lembaga Konsumen Indonesia / YLKI)، باستقصاء ٢٢٣٦ حول سبب عدم رغبتهم في دفع الضرائب. أجاب ٤١٪ منهم أنهم لا يعتقدون أن الضرائب التي دفعوها تعود إليهم. للحصول على ثقة من دافعي الضرائب، تم اقتراح أن تعمل الإدارة الضريبية الإندونيسية على تغيير صورتها نحو منظمة أكثر ودية وإرضاءً لدافعي الضرائب. اقترح رئيس لجنة القضاء على الفساد على الإدارة أن تكبح الفساد من خلال تحسين النظام وليس فقط عن طريق معاقبة موظفي الضرائب الفاسدين الصغار (Rizal, 2010).

إن بعض المكلفين في سورية ليس لديهم ثقة إلى حد معين في نزاهة إدارة الضرائب لأنهم يعتبرون أنفسهم عرضة للإجراءات التعسفية من قبل بعض موظفي الضرائب، في الوقت الذي ليس لديهم فيه ملاذاً للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه. فعلى سبيل المثال لا يؤمنون أنه ولو تعرضوا لخسائر فعلية في إحدى السنوات فإن الدوائر المالية لن تأخذ كلامهم على محمل الجد ولو قدموا الوثائق المؤيدة. مثال آخر هو في عمليات إعادة التقييم التي أصبحت ضرورية في ظل التضخم الجامح لأصول العديد من الشركات، ومع ذلك تخشى التصريح عن قوائم مالية مصححة خوفاً من مغبة اعتبار فوائض إعادة التقييم غير الموزعة أرباحاً رأسمالية وهي ليست كذلك. في مواجهة هذا الموقف وغيرها من المواقف، يجد المكلفون أنه أكثر عملية وأقل خطورة أن يتواطؤوا مع موظفي الضرائب بدلاً من إعلان ما هو مستحق بموجب القانون، وبالتالي نكون أمام طقمين من الدفاتر المحاسبية، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى خسارة الإيرادات للحكومة وفقدان النزاهة لإدارة الضرائب.

٢- الدمج (الشمول) السياسي

إن تفاعل المواطنين ومشاركتهم في عملية بناء الدولة ترتبط ارتباطاً كبيراً مع امتثالهم لدفع الضرائب، وهذا على امتداد مساحة الدولة. والعكس صحيح كلما زاد ميل المكلفين نحو عدم الامتثال والنهرب كلما كانوا أقل نشاطاً وانتفاءً على المستوى السياسي. لذلك لا تكف الحلول التقنية لتصميم الضرائب على أهميتها أو كهدف وحيد للإصلاح الضريبي كما أشرنا سابقاً. إن الفساد مثلاً وكلفة النهرب المنخفضة ساهم في فقدان العديد من الحوافز الضريبية من أهدافها ومضامينها كالقانون ٦١ القاضي بتحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، أو كالحسم الديناميكي... الخ. عادة ما تعتمد المعنويات الضريبية العامة للمكلفين على العائد من السلع والخدمات من جراء دفع الضرائب، وفعالية إدارة الضرائب. يرتبط الأول بمنهجية إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الإنفاق الحكومي، كما يرتبط الثاني بإصلاح تلك الإدارة.

إن توسيع القاعدة الضريبية بالنسبة إلى النظام الضريبي السوري أصبح أمراً في غاية الأهمية، إن تعويض نقص الحصيلة -الذي ازداد بشكل مضطرب من جراء تضرر العديد من القطاعات الاقتصادية بسبب الحرب على الإرهاب- بزيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين أساساً سواء طوعية أو بالإكراه مما يتسبب في الانحسار التدريجي لقاعدة ضريبية هي ضيقة أساساً مقابل هروب أوعية ضريبية أو جزء منها ويؤدي إلى خسارة متزايدة للحصيلة الضريبية والإضرار في كفاءة الأسواق ونموها، وتكريس مفهوم المواطنة بما يحمله من مسؤولية سياسية واجتماعية وبيئية وغيرها.

يجب العمل على معالجة أسباب عدم الانتشار على نطاق أوسع إما عمودياً من خلال الوصول إلى حقيقة الالتزامات الضريبية للمكلفين على اختلاف أنواعهم وفتاتهم، أو أفقياً بإعادة النظر في الإعفاءات والحوافز وإدخال المؤسسات الصغيرة والأفراد في الدائرة الرسمية التي تترافق عادة مع خفض حواجز تكلفة الامتثال أمام إضفاء الطابع

الرسمي. وبالتالي، نحن أمام تحد كبير في عملية البناء، وتعزيز مفهوم المواطنة. مع ما يتخلل العملية من صعوبات وتعب كبيرين، إلا أن النتائج تكون مرضية على هذا المستوى على المدى المتوسط والطويل.

تعد سياسة الإصلاح الضريبي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة عنصراً أساسياً في توسيع القاعدة الضريبية، وتشكل مرحلة وسيطة رئيسة لتحسين الحوكمة والتنمية. وهي ضرورية لتحسين مناخ الاستثمار والمشاركة السياسية في البلدان النامية (Phillips, 2008).

في الحقيقة ما يزال هذا الملف بعيد إلى حد معين من العناية الرسمية، وبالتالي الافتقار إلى وجود سياسات ضريبية وحكومية واضحة تعمل على رعاية هذا القطاع الهام. خاصة أنها تشكل الجزء الأكثر أهمية من الاقتصاد غير الرسمي. ولعل التصنيف التالي قد يكون شبيهاً إلى حد ما بتصنيف المكلفين في سورية في ظل غياب الأرقام الرسمية. تؤكد بيانات صندوق النقد الدولي أنه في إفريقيا، على سبيل المثال، سيمثل قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من أصوات مجتمع الأعمال (Phillips, 2008).

- ✓ الشركات الكبيرة هي ١٪ من دافعي الضرائب ولكن ٧٠٪ من العائدات؛
- ✓ الأعمال متوسطة الحجم ١٠٪ - ٢٠٪ من دافعي الضرائب ٢٠٪ - ٢٥٪ من الإيرادات؛
- ✓ تمثل المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر ما بين ٨٠٪ إلى ٩٠٪ من دافعي الضرائب، ولكنها لا تدر سوى ٥٪ إلى ١٠٪ من الإيرادات في إفريقيا.

تظهر فيتنام نسبة مماثلة من المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر التي تمثل ٩٠٪ من دافعي الضرائب الفعليين والمحتملين ولكن إيراداتها أقل من ١٠٪ من إيرادات الضرائب الحالية - وهي دائرة سياسية أساسية وأيضاً محرك النمو الاقتصادي المحتمل في المستقبل وخلق فرص العمل.

إن الاهتمام بتوسيع القاعدة الضريبية ليشمل هذا النوع من المشروعات ليس لزيادة الحصيلة الضريبية على المدى المتوسط والطويل وحسب، بل ومن أجل تشميلهم سياسياً وانخراطهم ضمن العقد الاجتماعي والمالي للدولة وتكريس مفهوم المواطنة لضمان المشاركة والاستجابة الفاعلة لها، بالإضافة إلى أن الكثير من اقتصاديات الدول الكبرى ومنها ألمانيا مثلاً التي نهضت بفعل هذا النوع من المشروعات وحققته معدلات نمو مرتفعة، وساهمت في التقليل من معدلات الفقر والبطالة.

٣ - المساءلة والشفافية

المساءلة والشفافية هما من القضايا الهامة في بناء الدولة ومعنويات الضرائب. فكيفية إنفاق الضرائب من قبل الحكومة يعزز من ثقة المكلفين عموماً في النظام الضريبي والإدارة الضريبية. من خلال سؤالي لبعض المكلفين عن أسباب عدم الامتثال بشكل عام، كانت بعض الإجابات تتمحور حول التشكيك في فعالية الإنفاق الحكومي. من هنا نجد أن فعالية الإنفاق والحد من الفساد، يعززان من حالة الامتثال الضريبي من قبل المكلفين. وفي هذا المجال يمكن إثارة موضوع إعادة هيكلة الدعم الحكومي بحيث يلامس بشكل أكبر المواطنين الأكثر استحقاقاً، مع حوكمة الإنفاق الحكومي، وتغيير المنهجية المتبعة في إعداد الموازنة العامة للدولة.

مسألة أخرى يمكن إثارتها على هذا المستوى هي في مدى توافر حقوق للمكلفين تكفلها التشريعات الضريبية، وإدارة ضريبية تضمن تطبيقها بشكل فعال دون انتهاك. لقد طورت العديد من الدول شرعة حقوق للمكلفين تقابل الواجبات المترتبة عليهم في آن واحد. لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة حقوق أساسية أجمعت عليها معظم النظم الضريبية هي: الحق في الحصول على المعلومات والمساعدة والإصغاء، وحق الاستئناف، والحق في دفع

ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح للضريبة، والحق في اليقين، والحق في الخصوصية، والحق في السرية والكرتمان (OECD, 1990) (٨). لقد حصل تحول هام بالانتقال إلى مفهوم الزبون أو العميل بدلاً من مكلف، وثقافة خدمة العميل من خلال مكاتب الخدمات المنتشرة في الإدارات الضريبية التي تتمتع بمعدل امتثال مرتفع. ولعل من أهم تلك الحقوق هو الحق في الاعتراض والاستئناف على مرحلتين الأولى أمام الدوائر المالية، وأمام القضاء في مرحلة تالية. لذلك اهتمت النظم بوضع إجراءات عادلة وشفافة لمعالجة المنازعات الضريبية، كما تم إنشاء المحاكم الضريبية المختصة للنظر في تلك المنازعات عند الفشل في توصل كل من المكلف والإدارة الضريبية إلى اتفاق. هذا يصب مرة أخرى في بناء جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

عمدت التشريعات الضريبية في سورية وتحديداً قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته إلى الإشارة بنصوص واضحة وصريحة إلى التزامات المكلف فقط دون التطرق بوضوح إلى حقوقه؛ مما أدى إلى ضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي وانخفاض وعيه فيما يخص حقوقه (الفندي، ٢٠١٧)، وأحدث بذلك خلل في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، والتي تشكل بدورها دعامة أساسية لبناء نظام ضريبي فعال. إن أي محاولة للإصلاح في أي نظام ضريبي لا تأخذ باعتبارها حقوق دافعي الضرائب سوف تتفّر وتثير السخط بين المواطنين (Phillips, 2008).

يغيب عن هذه المنظومة وجود المحاكم الضريبية المختصة، حيث تتولى الدوائر المالية النظر في اعتراضات المكلفين سواء في مرحلة الطعن أو في مرحلة إعادة النظر، كما تشهد العملية مشكلة إجرائية هامة هي غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات الإجراء (الضابط، ٢٠٠٤) (٩):

✓ لقد تم تحديد مهلة زمنية أقصاها خمس سنوات لبدء التكاليف الضريبي إلا أن القانون لم يحدد زمنياً لانتهاه مرحلة التدقيق الضريبي أولاً.

✓ عدم إلزام المراقب بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجنة الطعن بالضريبة.

✓ عدم تحديد مهلة زمنية للبت في الاعتراضات الضريبية.

✓ عدم تحديد مهلة زمنية لرفع القضايا إلى لجان إعادة النظر.

✓ عدم تحديد مهلة زمنية لقيام لجنة إعادة النظر بالبت في الاعتراضات المقدمة إليها.

إن عدم النص على فترات زمنية محددة لمراحل التدقيق والاعتراض، يفسح المجال أمام المكلفين والدوائر المالية لمزيد من التقاعس والتحايل والتهرب من سداد الضرائب المترتبة سيما في مرحلتَي التدقيق ولجنة الطعن بالضريبة، كون الاعتراض أمام لجنة الطعن بالضريبة يوقف التحصيل. بالإضافة إلى الخسائر الحالية التي تتكبدها الإيرادات الضريبية من جراء التأخير في ظل التضخم الجامح الذي تشهده البلاد من جراء الحرب على الإرهاب.

٤ - التصورات المتعلقة بالعدالة

يعد هذا العنصر من أهم العناصر التي يجب توافرها في فرض الضرائب كوسيلة لبناء الدولة. فبقدر تصورات العدالة والنزاهة التي تكون لدى المكلفين في النظام الضريبي بقدر ما تتولد الثقة وتزداد ليس في النظام الضريبي نفسه وحسب بل بالنظام السياسي والاقتصادي ككل.

لقد أظهرت الكثير من الدراسات وجود مشكلة هامة على هذا المستوى في النظام الضريبي السوري. فالمشكلة قائمة بمجرد تطبيق هذا النوع من الأنظمة الذي يقوم على الضرائب النوعية والتي تخلت منه معظم دول العالم. فلا

يمكن الوصول إلى مقدرة الدفع الحقيقية للمكلفين بسبب تشطي الضرائب وعدم وجود وعاء ضريبي واحد تصب فيه جميع أنواع الدخل، مما أفقد النظام المقدرة على تحقيق العدالة الأفقية والعمودية معاً، مع فقدان أي أهمية للحوافز والإعفاءات الضريبية، على مستوى المكلفين أو الاقتصاد ككل، مما خلق تشوهات في الأسواق بغياب الكفاءة الاقتصادية.

كما أظهرت هذه الدراسات الخلل البنوي في أعمال التدقيق الضريبي وجودتها ونظام التقدير الذاتي الذي هو موجود في الشكل فقط، وفي الحقيقة يسود أسلوب التقدير من قبل الدوائر المالية، الذي لا يخلو أحياناً من الجزافية والاستسائية في ظل تفرغ واجبات المكلفين من مضامينها العملية. والدور الشكلي للأطراف الثالثة وخاصة اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين، وعملية الاستعلام التي يشوبها بعض مظاهر التحيز والفساد، بالإضافة إلى افتقار بيئة التدقيق إلى نظام فوترة وضعف شبكة المعلومات وغياب الدراسات السعرية، والتغيرات المستمرة في تمركز الثروات والدخول، كل ذلك يسهم في ضعف النظام الضريبي وانخفاض مقدرته في بناء الدولة. تتنافى بعض أحكام القوانين مع مفهوم العدالة وبشكل واضح، كالقانون ٤١ البيوع العقارية الذي يحابي المالك الجديد على حساب المالك القديم، وتفرض الضريبة على القيمة وليس على الربح وبغض النظر عن قصد المضاربة، ولا يميز بين التاجر وغير التاجر، وقانون ريع العقارات والرواتب والأجور والقانون ٦٠ والدخل المقطوع الذي يشوب تكليفه الكثير من التقدير الجزافي والاستسائب وبعض مظاهر الفساد، مع العلم أن هذه الفئة قد تحملت العبء الضريبي الأكبر في ظروف الحرب.

٥ - الفعالية

حتى مع وجود معنويات ضريبية قوية وإجماع سياسي حول أهمية تقديم المنافع العامة الأساسية، فإن دفع الضرائب سوف يمثل دائماً خطراً أخلاقياً -لذا فإن تحصيل الإيرادات الفعال أمر بالغ الأهمية. عملت الضرائب دائماً كحافز رئيسي للدول لإنشاء إدارات مختصة. تتطلب الضرائب الفعالة القدرة على جمع كميات هائلة من المعلومات بكفاءة: على سبيل المثال، الأمثلة الحديثة للدول التنموية الناجحة مثل اقتصادات "نمور شرق آسيا". هذا التوجه نحو السعة هو جزء مهم من الدائرة الفاضلة للضرائب وبناء الدولة. مع زيادة أنظمة ومهارات هيئة الإيرادات، يزداد غنى الدولة ومقدرتها -وهذا هو جوهر بناء الدولة (Phillips, 2008).

إن منظومة الاستعلام الضريبي التي تعمل وفق القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣، ومع امتلاكها لسلطة الكشف غير المشروطة من خلال جولات مفاجئة، وتسجل ضبوط التهريب في العديد من عملياتها، ومع ذلك لم تنجح في زيادة معدل الردع والامتثال، بل بالعكس من ذلك، يحاول المكلفون دائماً ابتكار طرق جديدة للإخفاء والتهريب. إن تدني فعالية الاستعلام الضريبي على هذا المستوى يؤكد على وجود عوامل أخرى بنفس الأهمية يجب التركيز عليها بالإضافة إلى هذا العامل، كالفساد، والعبء الضريبي المرتفع، والثقة وأداء الإدارة غيرها من العوامل التي يشكل إصلاحها معاً إصلاحاً متكاملاً، بحيث لا تنفع معه الإصلاحات الجزئية.

تبرز هنا مشكلة أخرى تتعلق بجمع المعلومات سواء من القطاع العام أو الشركات أو الأفراد. كما أن هناك مشكلة أيضاً في كيفية استثمار تلك المعلومات في خدمة الكشف وتوسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات وتحقيق العدالة وكفاءة الأسواق.

إن إجراءات مرتفعة الكلفة ومرهقة إدارياً يمكن أن تنتظر المكلفين غير الرسميين إذا ما قرروا الدخول إلى الرسمية والامتثال، حيث تشكل تقريباً بالنسبة إلى المشروعات الصغيرة والمتناهية في الصغر حوالي ١٠-١٥% من

كلفة رأس المال المستثمر (سجل تجاري-غرفة تجارة-ترخيص إداري...)، مع نقص المعلومات لدى هذه الشريحة الهامة حول المتطلبات، وارتفاع العبء الضريبي الذي يمكن أن تتحمله مقارنة مع حجمها، مع الخوف من تسلط وتعسف وابتزاز محتمل من قبل بعض الموظفين.

الدراسة الميدانية:

لاختبار فرضية البحث الرئيسية وهي: "توافر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري"، تم تصميم استبانة مؤلفة من مجموعة من الأسئلة تقيس مدى توافر كل محدد من المحددات المذكورة سابقاً. تم توزيع ٤٠ استبانة على عينة من مكلفي ضريبة الدخل تم اختيارها عشوائياً من مجتمع المكلفين في الساحل السوري. اختبرت الفرضية باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.

الاجابة					الأسئلة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					أولاً: على مستوى الإدارة الضريبية امتثال دافعي الضرائب (المكلفين) ١- ضيق القاعدة الضريبية، مع بقاء جزء هام من الاقتصاد خارج الرسمية لأسباب عديدة
					٢- تكلفة التهرب الضريبي أقل من تكلفة الامتثال والذي يأخذ أشكالاً متعددة
					٣- ارتفاع العبء الضريبي بشكل عام على بعض فئات المكلفين مقابل فئات أخرى
					٤- عدم اليقين في القوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة قد يفسح المجال أمام تهرب مشروع
					٥- وجود إجراءات إنفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، وبالتالي عدم فعالية العقوبات وجدواها، مع غياب واضح بالمقابل لشرعة حقوق للمكلفين
					٦- فعالية الإنفاق الحكومي في ظل المنهجية المتبعة في إعداد الموازنة وتوزيع الاعتمادات وصحة الصرف
					٧- وجود استثنائية في بعض حالات الاستعلام الضريبي
					٨- الرضى عن أداء مديرية الالتزام الضريبي في هيئة الضرائب والرسوم
					انخفاض ثقة المواطنين في إدارة الضرائب
					١- الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة

					الضريبية دائماً خالية من التعسف من قبل بعض موظفي الضرائب
					٢- وجود ملاذ للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه
					٣- الدوائر المالية في الكثير من الأحيان ما تزال تعمل ضمن العقلية الجبائية
					ثانياً: على مستوى الدمج (الشمول) السياسي
					١- إن الفساد الذي يتصور بكلفة التهرب المنخفضة ساهم في فقدان العديد من الحوافز الضريبية من أهدافها ومضامينها
					٢- الإمعان بزيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين
					٣- تزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي لعدم انضواء الكثير من المشروعات خاصة الصغيرة منها والمتناهية في الصغر ضمنه مع ارتفاع عبء الامتثال الذي يحول دون ذلك
					٤- المحسوبة والإكراه بدلاً من علاقات المساءلة القائمة على الحقوق والالتزامات المتبادلة
					٥- قلة المعلومات والتدريب والتعليم بشأن المسائل الضريبية للامتثال
					ثالثاً: على مستوى المساءلة والشفافية
					١- النقص الهام في حقوق المكلفين سواء من حيث التشريع أو التطبيق
					٢- ضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي وانخفاض وعيه فيما يخص حقوقه
					٣- عدم وجود محاكم ضريبية مختصة
					٤- غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات عملية التدقيق والاعتراض
					٥- انخفاض الثقافة الضريبية لدى المكلفين والمواطنين بشكل عام
					رابعاً: التصورات المتعلقة بالعدالة
					١- النظام الضريبي النوعي الذي هو بطبيعته غير عادل
					٢- الخلل البنوي في أعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وجودتها
					٣- عدم فعالية نظام التقدير الذاتي بوضعه الحالي

				٤- التقدير الجزافي الذي يشوبه عادة الحكم المهني الضعيف والتحيز وقلة النزاهة
				٥- الدور الشكلي للأطراف الثالثة وخاصة اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين
				٦- عملية الاستعلام التي يشوبها بعض مظاهر التحيز والفساد
				٧- افتقار بيئة التدقيق إلى: نظام فوترة وضعف شبكة المعلومات وغياب الدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في تمركز الثروات والدخول
				خامساً: الفعالية
				١- انخفاض في فعالية وكفاءة أداء الإدارة الضريبية عموماً
				٢- تدني فعالية الاستعلام الضريبي بمنظومته الحالية
				٣- الضعف البنوي في كمية ونوعية المعلومات واستثمارها من قبل الإدارة الضريبية
				٤- ضعف خدمات المعلومات المقدمة إلى المكلفين

سيتم اختبار الفرضية الرئيسية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية، والاختبار المستخدم هو T-Test. الفرضية (١): تتوفر حوكمة ضريبية على مستوى الادارة الضريبية. ويتفرع عنها الفرضيتان التاليتان:
- الفرضية الاولى: لا يوجد انخفاض شديد في مستوى امتثال دافعي الضرائب.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
-٧.٣٨٦	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أقل من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول يوجد انخفاض شديد في امتثال دافعي الضرائب....

- الفرضية الثانية: لا يوجد انخفاض في ثقة المواطنين في ادارة الضرائب.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
-٢.٤٦٩	٣٩	٠.٠١٨	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول يوجد انخفاض في ثقة المواطنين في ادارة الضرائب....

بالعودة الى الفرضية الرئيسية والتي تنص على توفر حوكمة ضريبية على مستوى الادارة الضريبية

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
-٤.٤١٦	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية على مستوى الادارة الضريبية.

الفرضية (٢): تتوفر حوكمة ضريبية على مستوى الدمج السياسي.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
٨,٧٤٧-	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية على مستوى الدمج السياسي.
الفرضية (٣): تتوفر حوكمة ضريبية على مستوى المسائلة والشفافية.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
١٦.٥-	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية على مستوى المسائلة والشفافية.

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول يوجد حوكمة ضريبية على مستوى المسائلة والشفافية.
الفرضية (٤): تتوفر حوكمة ضريبية على مستوى التصورات المتعلقة بالعدالة.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
١٤.٣٥٩-	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية على مستوى التصورات المتعلقة بالعدالة.
الفرضية (٥): تتوفر حوكمة ضريبية على مستوى الفعالية.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
١٢.٣٥٩-	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية على مستوى الفعالية.

لنتهي الى اختبار الفرضية الرئيسة في بحثنا والتي تنص
الفرضية الرئيسية: توفر حوكمة ضريبية جيدة في النظام الضريبي السوري.

مؤشر الاختبار	درجات الحرية	sig	النتيجة
١٠.٢٧٩-	٣٩	٠.٠٠٠	رفض الفرضية

من خلال هذه الدراسة تبين أن قيمة المعنوية sig. أصغر من مستوى الدلالة ٥% وبالتالي يمكن القول لا يوجد حوكمة ضريبية في النظام الضريبي السوري.

نتائج البحث:

١- على مستوى الإدارة الضريبية

- الانخفاض الشديد في مستوى امتثال دافعي الضرائب الذي يفسر إلى حد كبير انخفاض الحصيلة الضريبية، وزيادة معدل التهرب الضريبي. ويعزى إلى:

✓ ضيق القاعدة الضريبية. مع بقاء جزء هام من الاقتصاد خارج الرسمية لأسباب عديدة.

- ✓ ما تزال كلفة التهرب أقل من كلفة الامتثال والذي يأخذ أشكالاً متعددة.
- ✓ ارتفاع العبء الضريبي بشكل عام على بعض فئات المكلفين مقابل فئات أخرى.
- ✓ عدم اليقين في القوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة والتي تفسح المجال أمام تهرب مشروع، وغياب القواعد المحاسبية الواضحة في إعداد الدفاتر المحاسبية، وانخفاض مستوى الخدمات.
- ✓ ليس ثمة إجراءات إنفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، وفي حال وجودها، ليس ثمة رقابة على التنفيذ، وعدم فعالية العقوبات وجدواها، مع غياب واضح بالمقابل لشرعة حقوق للمكلفين.
- ✓ عدم قناعة البعض بفعالية الإنفاق الحكومي في ظل المنهجية المتبعة في إعداد الموازنة وتوزيع الاعتمادات وصحة الصرف.
- ✓ الاستتبابية في الاستعلام الضريبي والتحيز وعدم الفعالية في استكشاف الأنشطة المكتومة.
- ✓ عدم فعالية الإدارة الضريبية على هذا المستوى على الرغم من وجود مديرية للالتزام الضريبي في هيئة الضرائب والرسوم إلا أنه لم يرشح وجود مثل هذه الدراسات.
- انخفاض ثقة المواطنين في إدارة الضرائب وذلك يعود إلى الأسباب التالية:
- ✓ عدم اليقين في العديد من الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، مع
- ✓ التعرض للإجراءات التعسفية من قبل بعض موظفي الضرائب. في الوقت الذي ليس لديهم فيه ملاذاً للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه.
- ✓ العقلية الجبائية التي ما تزال تعمل من خلالها الدوائر المالية في الكثير من الأحيان، وهو ما يتنافى مع تصور العدالة والنزاهة والموضوعية الذي يجب أن تكون عليه الإدارة الضريبية.
- ٢- على مستوى الدمج (الشمول) السياسي
- ✓ إن الفساد الذي يتصور بكلفة التهرب المنخفضة ساهم في فقدان العديد من الحوافز الضريبية من أهدافها ومضامينها.
- ✓ الإمعان بزيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين مما يتسبب في الانحسار التدريجي لقاعدة ضريبية هي ضيقة أساساً على حساب هروب أوعية ضريبية أو جزء منها الأمر الذي يؤدي إلى خسارة متزايدة للحصيلة الضريبية، والإضرار في كفاءة الأسواق ونموها، وتكريس مفهوم المواطنة بما يحمله من مسؤولية سياسية واجتماعية وبيئية وغيرها.
- ✓ تزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي لعدم انضواء الكثير من المشروعات خاصة الصغيرة منها والمتناهية في الصغر ضمنه مع ارتفاع عبء الامتثال الذي يحول دون ذلك.
- ✓ المحسوبية والإكراه بدلاً من علاقات المساءلة القائمة على الحقوق والالتزامات المتبادلة.
- ✓ قلة المعلومات والتدريب والتعليم بشأن المسائل الضريبية للامتثال.
- ٣- على مستوى المساءلة والشفافية
- ✓ النقص الهام في حقوق المكلفين سواء من حيث التشريع أو التطبيق.
- ✓ ضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي وانخفاض وعيه فيما يخص حقوقه.

- ✓ عدم وجود محاكم ضريبية مختصة.
- ✓ غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات عملية التدقيق والاعتراض.
- ✓ انخفاض الثقافة الضريبية لدى المكلفين والمواطنين بشكل عام.

٤- التصورات المتعلقة بالعدالة

- ✓ النظام الضريبي النوعي الذي هو بطبيعته غير عادل.
- ✓ الخلل البنوي في أعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وجودتها.
- ✓ عدم فعالية نظام التقدير الذاتي بوضعه الحالي.
- ✓ التقدير الجزافي الذي يشوبه عادة الحكم المهني الضعيف والتحيز وقلة النزاهة
- ✓ الدور الشكلي للأطراف الثالثة وخاصة اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين.
- ✓ عملية الاستعلام التي يشوبها بعض مظاهر التحيز والفساد.
- ✓ افتقار بيئة التدقيق إلى نظام فوتره وضعف شبكة المعلومات وغياب الدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في تركز الثروات والدخول.

٥- الفعالية

- ✓ انخفاض في فعالية وكفاءة أداء الإدارة الضريبية بشكل عام كما أشرنا سابقاً.
- ✓ تدني فعالية الاستعلام الضريبي بمنظومته الحالية.
- ✓ الضعف البنوي في كمية ونوعية المعلومات واستثمارها من قبل الإدارة الضريبية.
- ✓ ضعف خدمات المعلومات المقدمة إلى المكلفين.

التوصيات:

١- على مستوى الإدارة الضريبية

- تحسين مستوى امتثال دافعي الضرائب (المكلفين الحاليين والمحتملين) الذي يسهم في زيادة مستدامة في الحصيلة الضريبية، والحد من التهرب الضريبي. وذلك من خلال:
- ✓ توسيع القاعدة الضريبية أفقياً وعمودياً مع إضفاء الرسمية على الاقتصاد غير الرسمي.
- ✓ الحد من الفساد ورفع كلفته وخاصة لجهة تحسين الأداء والكشف والعقوبات لتتجاوز تكلفة الامتثال.
- ✓ إعادة النظر بالمعدلات والشرائح الضريبية والعبء الضريبي على المكلفين ضمن مشروع إصلاح متكامل يضمن الامتثال الطوعي.
- ✓ إعادة النظر بالقوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة والتي تفسح المجال أمام تهرب مشروع، ووضع قواعد محاسبية واضحة في إعداد الدفاتر والقيود المحاسبية، وزيادة الخدمات ذات الصلة المقدمة.
- ✓ وضع إجراءات إنفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، مع تفعيل الرقابة على التنفيذ، وإعادة النظر بالعقوبات إلى الحد التي تمكنها من عملية الردع تشريعاً وتطبيقاً، مع وضع شرعة لحقوق المكلفين وتفعيلها من الناحية العملية.

- ✓ تحسين منهجية إعداد الموازنة وحوكمة الإنفاق الحكومي.
 - ✓ بناء منظومة استعلام ضريبي مستقل ونزيه وفعال.
 - ✓ تفعيل عمل مديريات هيئة الضرائب والرسوم لاسيما مديرية الالتزام الضريبي وتصميم برامج لقياس مدى امتثال المكلفين سنوياً من خلال دراسة الفجوة الضريبية وأسبابها والحلول الكفيلة بتقليصها.
- زيادة ثقة المواطنين في إدارة الضرائب وذلك من خلال:**
- ✓ إزالة عدم اليقين في العديد من الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ويمكن أن تبدأ من القانون المختص نفسه إذا تطلب الأمر.
 - ✓ مراجعة الإجراءات التي يكون فيها للموظف الضريبي احتكاك مع المكلفين، في الوقت الذي يجب فيه تصميم إجراء واضح يمكن المكلف من الشكوى أو الاعتراض، مع ضرورة إصلاح نظام الاعتراض والاستئناف وفق محددات السرعة والمرونة والنزاهة والكلفة المنخفضة.
 - ✓ إعادة تفعيل الأسس والقواعد الفقهية والعلمية في التسجيل والتكليف وربط الضريبة والتحصيل، مع إيجاد بيئة العمل المناسبة من نظام فوترة وقواعد بيانات وغيرها وفق محددات العدالة والنزاهة والموضوعية الذي يجب أن تكون عليه الإدارة الضريبية لمعالجة العقبات الجبائية التي ما تزال تعمل من خلالها الدوائر المالية في الكثير من الأحيان.
- ٢- على مستوى الدمج (الشمول) السياسي**
- ✓ الحد من الفساد الذي يتصور بكلفة التهرب المنخفضة بعد تحديد أسبابه وأماكن تركزه تمهيداً لوضع الإجراءات المناسبة لمكافحته.
 - ✓ تخفيض العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين وتوسيع القاعدة الضريبية والحد من التهرب الضريبي مع تفعيل إجراءات الإنفاذ في ذات الوقت، وتكريس مفهوم المواطنة بما يحمله من مسؤولية سياسية واجتماعية وبيئية وغيرها.
 - ✓ تخفيض حجم الاقتصاد غير الرسمي بضم المشروعات خاصة الصغيرة منها والمتناهية في الصغر مع تخفيض عبء الامتثال عليها والذي يحول دون ذلك.
 - ✓ الحد من المحسوبية والإكراه وتفعيل علاقات المساءلة القائمة على الحقوق والالتزامات المتبادلة.
 - ✓ زيادة المعلومات والتدريب والتعليم بشأن المسائل الضريبية للامتثال.
- ٣- على مستوى المساءلة والشفافية**
- ✓ إصدار شرعة لحقوق المكلفين سواء من حيث التشريع وضمان عدم انتهاكها أثناء التطبيق.
 - ✓ زيادة ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي من خلال تتقيفه فيما يخص حقوقه.
 - ✓ إصلاح نظام الاعتراض والاستئناف الضريبي وإنشاء محاكم ضريبية مختصة.
 - ✓ وضع المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات عملية التدقيق والاعتراض.
 - ✓ زيادة الثقافة الضريبية لدى المكلفين والمواطنين بشكل عام.
- ٤- التصورات المتعلقة بالعدالة**

- ✓ الانتقال إلى تطبيق الضريبة الموحدة، وإصلاح الهيكل الضريبي، وبالتالي باب الإيرادات في الموازنة العامة للدولة.
- ✓ الإصلاح البنوي لأعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وضمان جودتها.
- ✓ تفعيل نظام التقدير الذاتي وتحسينه، وتفعيل أساليب التقدير المبني على الموضوعية والنزاهة.
- ✓ تفعيل دور الأطراف الثالثة وخاصة لجهة خدمة التأكيد في اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين.
- ✓ تصميم نظام استعلام ضريبي فعال ونزيه وعادل، ويتسق مع السياسات الضريبية المقترحة نحو تحسين الامتثال وبناء الثقة.
- ✓ تحسين بيئة التدقيق بتطبيق نظام فورية وتحسين شبكة المعلومات والدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في مركز الثروات والدخول.
- هـ-الفعالية
- ✓ تحسين فعالية وكفاءة أداء الإدارة الضريبية مما ينعكس إيجاباً على تحقيق أهداف النظام الضريبي.
- ✓ زيادة كمية ونوعية المعلومات واستثمارها من قبل الإدارة الضريبية.
- ✓ تحسين جودة خدمات المعلومات المقدمة إلى المكلفين.

المراجع:

- 1- Wilson Prichard: *Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda*, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton BN1 9RE UK, IDS WORKING PAPER 341, 2010.
- 2- Max Everest-Phillips: *Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development*, International Journal of Regulation and Governance, 8(2): 123–154, 2008.
- 3- TAHSEEN AJAZ and EATZAZ AHMAD: *The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues*, the Pakistan Development Review 49:4 Part II pp. 405–417, 2010.
- 4- Yond RIZAL: *LESSONS FROM INDONESIAN TAX ADMINISTRATION REFORM PHASE 1 (2001-2008): DOES GOOD GOVERNANCE MATTER? Limits of Good Governance in Developing Countries*, INDONESIA, 2010.
- هـ- الضابط، مدين: *تقييم كفاءة النظام الضريبي في سورية باستخدام مؤشرات Tanzi*.
- دراسة تطبيقية، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، بحث منشور، ٢٠١٩.
- 6- Makmun Syadullah, Tri Wibowo: *Governance and Tax Revenue in Asean Countries*, Journal of Social and Development Sciences (ISSN 2221-1152), Vol. 6, No. 2, pp. 76-88, June 2015.
- 7- Alabede, and others: *"Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria"*, International Research Journal of Finance and Economics, ISSN 1450-2887 Issue 78 (2011).
- 8- OECD: *Taxpayers' Rights. Obligations–Practice Note*, 1990.

٩- الضابط، مدين: *الاعتراضات الضريبية ومحدداتها في ظل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ - دراسة في التشريع الضريبي المقارن*، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، ٢٠٠٤.