مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية
اسم الكاتب: د. سليمان الدالي، رواد داؤد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4636
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 15:36 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (1) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (1) 2015

دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي
دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية

الدكتور سليمان الدالي*

رواد داؤد**

(تاريخ الإيداع 27 / 8 / 2014. قُبِل للنشر في 19 / 1 / 2015)

□ ملخّص □

يعد التدقيق الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، إذ إن الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة، وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي.

ويسعى هذا البحث إلى تبيان واقع إجراءات التدقيق الضريبي في الدوائر الضريبية في سورية وأثر ذلك على التهرب الضريبي، ولغرض الوصول للنتائج استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة أداةً للدراسة، تم توزيعها على عينة من مراقبي الدخل ورؤساء الدوائر في مديريات المال بمحافظة اللاذقية ، حيث تكونت من 82 فرداً تم اختيارها بشكل عشوائي، وبعد الدراسة والتحليل تم التوصل إلى النتائج الآتية:

1- يتم القيام بعملية التخطيط لأعمال التدقيق من قبل الإدارة الضريبية قبل البدء بتلك العملية، حيث يوجد علاقة ارتباط طردية بين تخطيط التدقيق الضريبي وإمكانية اكتشاف التهرب الضريبي.

2- ضعف قيام بعض مراقبي الدخل بإجراءات التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع عدد كافٍ من الأدلة والقرائن، يسهم في تخفيض تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي، و تخفيض إمكانية اكتشاف التهرب الضريبي.

3- إعداد مراقب الدخل للتقرير النهائي بشكل يتضمن إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع مواد القانون الضريبي، وكذلك الالتزام بالمعايير المقبولة عموماً، يساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الضريبي، التهرب الضريبي، البيان الضريبي، مراقب الدخل.

*مدرس – قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد – جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

** طالب دراسات عليا (ماجستير) - قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (1) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (1) 2015

The role of the tax audit in detecting tax evasion A field study in the districts money Lattakia province

Dr. Soliman Aldali *
Rowad Daood**

(Received 27 / 8 / 2014. Accepted 19 / 1 / 2015)

□ ABSTRACT □

The tax audit of the most important means of tax administration to make sure of the fact that the tax revenue generated, as the role of the auditor is to being a means and not an end aimed at Tax Administration Service in determining the tax base as a scientific organizer maintains the assigned rights and the state along In addition to increasing the level of commitment to the provisions of tax legislation and compliance with, and reflected the importance of ensuring the accuracy of the books came in charge of the accounting items and checks of all aspects to ensure the integrity of cases of fraud and tax evasion.

This research seeks to demonstrate the reality of the tax audit in tax circles in Syria and its impact on tax evasion procedures, for the purpose of access to the results, the researcher used descriptive analytical approach was to identify a tool for the study design, were distributed to a sample of income monitors and heads of departments in the districts money Latakia province where consisted of 82 individuals have been selected at random, and after the study and analysis was reached the following conclusions:

1- are doing the planning process for the audit by the tax administration before starting that process, where there is a positive correlation between the tax audit planning relationship and the ability to detect tax evasion.

2- weakness the income observer verification of accounting books and records and to collect sufficient number of evidence and clues procedures, contribute to the reduction of strengthening the credibility of the tax audit, thereby reducing the ability to detect tax evasion.

3- Prepare the income of the final report includes an observer in a clear reference to the extent to which the financial statements with generally accepted accounting principles, and with the tax law materials, as well as the commitment to generally accepted standards, help in the discovery of tax evasion.

Key words: tax audit, tax evasion, tax statement, income observer.

***Assistant Professor, Accounting Department, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
****Postgraduate student, Department of the Faculty of Economics Mahasph, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، كما يعد من الجرائم الاقتصادية لما يحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني، فضلاً عن أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين. ولأن التهرب الضريبي يحد من قدرة الحكومات على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية ، وفي الوقت ذاته يضع عبئاً إضافياً على المكلفين، فإن تلك الدول تسعى للحد من هذه الظاهرة، وتلجأ إلى الكثير من الوسائل لمكافحتها، من خلال القوانين الضريبية، وزيادة الوعي الضريبي وتشديد الرقابة والتدقيق ومكافحة الفساد وغيرها.[1]

فقد أقرت التشريعات الضريبية التدقيق كوسيلة للحد من هذه الظاهرة من أجل تحسين الإيرادات الضريبية للدولة، بحيث تسعى من خلال عملية التدقيق إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

مشكلة البحث:

إن التهرب الضريبي يعد من المشاكل التي تعاني منها جميع الدول التي يجب دراستها، ذلك لما ينطوي عليه من آثار سيئة على الهيكل الاجتماعي والاقتصادي والمالي في الدولة، حيث يخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية على المكلفين. أما في سورية فإن هذه الظاهرة تستفحل عاماً بعد آخر، مما يؤثر سلباً على موارد الدولة والأداء الاقتصادي فيها، إضافة إلى البنية الأخلاقية للمجتمع. لذلك يسعى القانون الضريبي إلى إيجاد الحلول المناسبة لهذه الظاهرة بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربة التهرب الضريبي، ومنها وسيلة التدقيق الضريبي، بحيث يسعى المدقق من خلال إجراءات عمل تهدف إلى معرفة الواقع الفعلي للوضع المالي، ونتيجة الأعمال للمكلفين، حيث إن المدقق ملزم قانونياً ومهنياً في إظهار الواقع الحقيقي، والتأكيد على التمثيل العادل للبيانات المالية التي يصدرها وفق قواعد ومعايير تتطلب التخطيط والتنفيذ لإجراءات تدقيق معينة للتوصل إلى درجة معقولة من القناعة بأن البيانات المالية لا تتضمن أية أمور جوهرية غير صحيحة. و تكمن مشكلة البحث في دراسة أداء التدقيق الضريبي وإجراءاته المتمثلة بالتخطيط لعملية التدقيق الضريبي، جمع الأدلة والبراهين، تحليل وفحص الانحرافات، تحديد الإجراءات التصحيحية والتقرير عن نتائج التدقيق وبيان دورها في اكتشاف التهرب الضريبي، فالتدقيق يحتل مكانة مهمّة ضمن السياسة الضريبية، لكونه الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي.

انطلاقاً مما سبق يسعى الباحث في هذا البحث الإجابة على التساؤلات الآتية:

أ- ما آلية ممارسة إجراءات التدقيق الضريبي في سورية ؟

ب- ما دور عملية التدقيق الضريبي بمختلف مراحلها في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي في سورية؟

أهمية البحث وأهدافه:

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي في سورية. و تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:

1- بيان أثر إجراءات التدقيق الضريبي في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي.

2- تحديد الصعوبات التي تواجهها عملية التدقيق الضريبي في سورية.

3-اقتراح الآليات التي تدعم عملية التدقيق الضريبي لاكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

إن أهمية هذا البحث تنبع من أن عملية التدقيق الضريبي المعتمدة على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة، لها دور مهمّ في اكتشاف التهرب الضريبي الذي يشكل موضوعاً مهماً كونه يؤثر على الاقتصاد الوطني ككل، حيث تشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الضريبة أهم مورد للخزينة العامة للدولة، ومنها سورية. -أيضاً -تبرز أهمية البحث من خلال المساهمة في تقييم الواقع الضريبي، فيما يتعلق بدور التدقيق الضريبي في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه.و ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة.

فروض البحث:

الفرض الرئيس:

" يوجد علاقة ارتباط مباشرة بين إجراءات التدقيق الضريبي ، واكتشاف عمليات التهرب الضريبي في سورية "

ويتفرع من هذا الفرض ما يأتي:

الفرضية الأولى : يوجد علاقة ارتباط بين تخطيط عملية التدقيق الضريبي ،وإمكانية الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية : يوجد علاقة ارتباط بين التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات الأخرى، وإمكانية الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثالثة: يوجد علاقة ارتباط بين المبادئ والمعايير المقبولة عموماً التي يستند عليها مراقب الدخل في عملية تحقق الضريبة،وأداء أعمال التدقيق الضريبي، وإعداد تقريره وإمكانية الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

منهجية البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، أو منهج تحليل المحتوى لأهم ما كتب في المراجع والبحوث المتعلقة بموضوع البحث، حيث اعتمد الباحث على القيام بدراسة ميدانية تتمثل بتوزيع استبانة ومقابلات (شخصية) مع الأطراف الملزمة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي ،(أي إجراء استبيان ومقابلات مع الموظفين الماليين في دائرة الأرباح الحقيقية وقسم الاستعلام الضريبي في مديريات المال بمحافظة اللاذقية ومناطقها). مستعرضاً بذلك الأجهزة القائمة على التدقيق الضريبي ،وأهم الطرائق والإجراءات المستخدمة لها، وبيان دورها في اكتشاف التهرب الضريبي. هذه الاستبانه تم تصميمها من خلال الرجوع إلى الإطار النظري والدراسات السابقة التي تدور حول موضوع الدراسة، وقد تكونت من جزأين:

-الجزء الأول: يحتوي مجموعة من الاستفسارات عن الخصائص الديموغرافية لأفراد مجتمع الدراسة المجيبين على أسئلة الاستبانة، وقد تضمنت هذه الخصائص (المسمى الوظيفي ونوع الدائرة، المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، عدد الدورات المتبعة في مجال التدقيق والضرائب).

-الجزء الثاني: يحتوي أربع مجموعات من الأسئلة مكوّنة من 76 فقرة ، بهدف قياس المحاور التي تدور حول فرضيات الدراسة موزعة كما يأتي:

المحور الأول: مدى وجود عملية تخطيط للتدقيق الضريبي في الدوائر المالية:

تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور عملية تخطيط التدقيق الضريبي في تحسين درجة مصداقية وصحة البيان الضريبي، ويتكون المحور من (23) عبارة، وقد طلب من أفراد العينة الإجابة عليها ،وذلك لمعرفة مدى قدرة برنامج التدقيق الضريبي، خاصة المخطط والمنفّذ بشكل فعّال، أن يعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي واكتشاف التهرب الضريبي والحد منه.

المحور الثاني: مدى وجود عملية تحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات:

تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور عملية التحقق من الدفاتر والسجلات والمحاسبية في جمع أدلة الإثبات اللازمة لتحسين درجة مصداقية وصحة البيان الضريبي ويتكون المحور من (21) عبارة، طلب من أفراد العينة الإجابة عليها ذلك لمعرفة مدى أهمية ومقدرة أدلة الإثبات التي حصل عليها مراقب الدخل في التأثير على عملية التدقيق الضريبي، وهذا ما ينعكس على تصريحات المكلفين و اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه.

المحور الثالث: مدى استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره:

وقد تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي في تحسين درجة مصداقية،وصحة البيان الضريبي ويتكون المحور من (21) عبارة، طلب من أفراد العينة الإجابة عليها، وهذا لمعرفة مدى أهمية وقدرة العنصر البشري بكفاءته وخبرته المستندة على المعايير المقبولة عموماً في التأثير على عملية التدقيق الضريبي ، وهذا ما ينعكس على أداء إجراءات التدقيق الضريبي و اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه.

المحور الرابع: مدى إمكانية الكشف عن التهرب الضريبي:

وقد تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على إمكانية اكتشاف التهرب الضريبي، ويتكون المحور من (11) عبارة، طلب من أفراد العينة الإجابة عليها، وذلك لمعرفة مدى إمكانية إجراءات التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه. حيث إنه يصعب قياس حجم التهرب الضريبي بدقة، ولكن بعض الدراسات حاولت أن تقيسه من خلال بعض الطرائق نذكر منها:

-في دراسة (د. منذر الشرع، 2014) يحاول الباحث قياس حجم التهرب الضريبي بالإشارة إلى أن الطرائق المستخدمة في قياس حجمه، تتنوع بين طرائق مباشرة، بحيث يتم الحصول على البيانات المتعلقة بالضرائب والمكلفين من خلال دائرة ضريبة الدخل والاستعلام الضريبي، ومن ثم القيام بتقدير حجم التهرب الضريبي، وطرائق غير مباشرة، أبرزها تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، حيث ترتبط ظاهرة التهرب الضريبي بمدى اتساع الاقتصاد غير الرسمي أو اقتصاد الظل وانتشاره. كما أشار الباحث أن الدراسات المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي قليلة واقتصرت في معظمها على تحليل أسباب ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل وأثرها على الاقتصاد، ولم يتم تحديد قيمة للتهرب الضريبي أو حجمه بشكل عام في تلك الدراسات، أو التركيز على مسألة التهرب من الضرائب غير المباشرة إلا في حدود ضيقة، وقد اعتمدت على تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، ومن ثم لجأت إلى قياس حجم التهرب الضريبي بناء على تقديرات حجم الاقتصاد غير الرسمي.[2]

-أما في محاضرة (د.مدين الضابط،2011) فأشار إلى أن العنصر الأهم، من حيث قياس حجم التهرب الضريبي سواء على مستوى الفعاليات والأنشطة الخاضعة للضريبة، أو تلك غير المكتشفة، وحجم القطاع غير الرسمي، والقصور الواضح في فعالية السياسة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي وزيادة الالتزام الطوعي، يكمن

في قياس العبء الضريبي على القطاع الخاص من خلال نسبة الحصيلة من ضرائب الدخل والأرباح إلى مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي ،حيث بلغت في عام 2005، 1.9%، وفي عام 2006، 1.6%.[3]

كما أنه تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية SPSS في تحليل البيانات، باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، وكذلك تم الاعتماد على اختبار T لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم استخدام معامل المصداقية (ألفا كرونباخ) لقياس درجة مصداقية الإجابات على فقرات الاستبانة.

وعند تطبيق هذا الاختبار على العينة كانت نتيجته (0.812) وهي نتيجة جيدة ومقبولة إحصائياً.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع رؤساء الدوائر ومراقبي الدخل العاملين بالتدقيق ومكافحة التهرب الضريبي في مديريات المال في محافظة اللاذقية وريفها، أما عينة الدراسة فقد قام الباحث بتوزيع 82 استبانة واسترداد (68) استبانة منها ،أي كانت نسبة الاستجابة (82.9%) وهي نسبة جيدة ومقبولة.

الدراسات السابقة:

1-دراسة (بولخوخ،2004)، بعنوان: "**الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي دراسة تطبيقية.**"[4]

هدفت بصفة عامة إلى دراسة وتحليل الرقابة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، وإمكانية الاعتماد على آليات الرقابة للحد من التهرب الضريبي، كما تناولت الغش والتهرب الضريبي وأسبابهما، والآثار المترتبة عليهما.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

أ- ضرورة تكثيف الرقابة المحلية والتحقيق المحاسبي واعتماد طرائق بحث عن المعلومات الجبائية التي تعد عاملاً أساسياً في نجاح الرقابة.

ب- ضرورة وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة، كما يجب أن تشمل جميع المتعاملين من دون استثناء، إضافة إلى الوجود الحقيقي بالميدان بصفة مستمرة.

ت- تلقين الأعوان المحققين بالمواد الأساسية والمعتمدة في التحقيق، كالمبادئ المحاسبية والتحليلية وإلمامهم بمختلف العلوم الجبائية والمالية.

2-دراسة (حوسو، 2005)، بعنوان:" **التدقيق للأغراض الضريبية**".[5]

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال .ذلك عن طريق دراسة العلاقات البنيوية بين معايير النظام الضريبي، ومعايير التدقيق لمختلف أوجه أنشطة التدقيق الممارسة حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعدّ الضرائب أحد مصادرها.

وقام الباحث بمراجعة أدبية موسعة لهذا الموضوع، وخاصة ما تعلق منها بعلم التدقيق والمحاسبة والضرائب، لتحقيق غرضه بإنشاء نظام تدقيق ضريبي فعال، قائم على أسس علمية ومنهجية للوصول إلى تحقيق الضريبة من الأشخاص المكلفين بها في الوقت المناسب والمكان المناسب بأسلوب علمي حضاري قائم على الأخلاق والعدل.

ولغرض الوصول إلى النتائج المتوخاة، استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواء في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية أو الدول المجاورة، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقعه العملية كمدقق حسابات قانوني مجاز في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة ضريبية في وزارة المالية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

وكان من أبرز التوصيات التي أوصى بها الباحث مايأتي:

أ-أن يتم التنسيق بين التشريعات الضريبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين، بإيجاد مواد قانونيه متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسميه حسب القانون.

ب-أن تراعي التشريعات الضريبية مبدأ الفصل بين السلطات لموظفي الإدارة الضريبية لضمان الحيادية والنزاهة بالعمل. كما يجب تبني مبدأ المساءلة القانونية لموظفي الإدارة الضريبية، وربطها بأعلى مستويات الرقابة في الدولة.

ت-ضرورة تبني الإدارة الضريبية مبدأ التصالح التاريخي بين المكلف الفلسطيني وولائه الضريبي لإزالة مخلفات الاحتلال.

ث-يجب حماية المدققين بشكل كافٍ من الضغوطات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل موضوعي، ولضمان قدرتهم على الإقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعية، ودون خوف من انعكاساتها السياسية والإدارية. ويجب أن يكون الفاحصون بقدر الإمكان خاضعين لنظام خاص تكون فيه للحوافز، والتدريب، والالتزام الوظيفي، والتقدم الوظيفي، أسس مبنية على أساس من الجدارة والاستحقاق.

3-دراسة (عكروش وزهيري، 2005)، بعنوان: " **دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية**".[6]

حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة التهرب والتهريب في سورية، من حيث أشكال التهرب والتهريب وتقدير حجم هذه الظاهرة واستعراض أهم أسبابها والآثار المترتبة عليها وكيفية مكافحتها، حيث تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية المناسبة مثل المعدلات والنسب المئوية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تناقضاً في الأنظمة الضريبية ،من حيث ارتفاع معدلات الضرائب، كما أنّ قدم التشريعات والقوانين وتضاربها فيما يخص ظاهرة التهرب والتهريب وعدم وضوحها أفسح المجال أمام الاجتهاد الشخصي، هذا فضلاً عن ضعف كفاءة الكادر الضريبي، من حيث التأهيل والتدريب والتجهيزات، وعدم كفاءة الإجراءات المتخذة من قبل الدولة لقمع ظاهرة التهرب.

وقد أوصى الباحث بضرورة حل التناقض الموجود في الأنظمة الضريبية، وذلك بتخفيض معدلات الضرائب وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها، مما يزيد عائدات الخزينة العامة، كذلك لابد لمكافحة التهرب الضريبي من تشريعات واضحة وإجراءات شفافة، وضرائب معتدلة، وجهاز كفء ونزيه، وعقوبات شديدة، وضرورة علاج قضية الرواتب والأجور المتدنية، ووجود رقابة متعددة ومفتوحة وشفافة.

4-دراسة (حداد، 2009) بعنوان:" **دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرائق مكافحته**".[7]

هدف الباحث من دراسته عرض أسباب التهرب الضريبي وأشكاله في سورية، والوقوف عند أهم الآثار المترتبة على التهرب الضريبي، وما طرائق مكافحة التهرب الضريبي في سورية والتقليل من آثاره؟، واقتراح الحلول المناسبة، التي كانت على أربعة محاور:

المحور الأول: تبسيط مضمون النظام الضريبي الحالي من خلال ضم مكوناته وإعادة هيكلتها، والابتعاد عن العبارات العامة في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة بشكل لا يفسح المجال للاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان أن هنالك على الأقل ثلاث عقبات رئيسة، يمكن أن تواجه مشروع الإصلاح الضريبي وهي:

- الأولى هي مستوى الإيرادات الضريبية التي ينبغي على كل عملية إصلاح الحفاظ عليه ،مما يطرح هنا مشكلة التوقيت الملائم لتنفيذ الإصلاح.
- الثانية هي المكلف نفسه ليس فقط من ناحية وجوب استيعاب الأحكام الضريبية الجديدة فقط ،ولكن المشاركة في عملية الإصلاح على اعتبار أن الضريبة لا تمثل عبئاً يحاول جاهداً التهرب منه ،بل كوسيلة عادية للمساهمة في الإنفاق المشترك.
- تظهر العقبة الثالثة على مستوى الإدارة، إذ إن الإدارة الضريبية ينبغي أن تستخدم وسائل كافية على الصعيد الإنساني والمادي على حد سواء لتتمكن من تطبيق الإصلاح المأمول وبأفضل شروط ممكنة.

المحور الثاني: إن إصلاح وتقويم نظام فرض الضرائب يسمح بالتوصل إلى توزيع أكثر للعبء الضريبي وفق قدرات وإمكانيات المساهمة الحقيقية، وتبعا لذلك تفعيل قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003، ومحاسبة المقصرين من الإدارة الضريبية والمتهربين على حد سواء.

المحور الثالث: يمثل إصلاحاً للبنى الإدارية في الإدارة الضريبية بما يكفل تكييف الكادر الإداري الأساسي والجباية والمراقبة والتدقيق وتهيئتها لتتلائم مع نظام ضريبي مبسط ودقيق ومتناسق بما يحقق مردودية الضرائب وعدالتها.

المحور الرابع: تنشيط وإصلاح مالية الدولة من خلال العمل على إيجاد التوافق والترابط بين مستوى الاقتطاع الضريبي واستخدام النفقات العامة.

5- دراسة (عبد العزيز، 2009) بعنوان:" **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين- حالة الجزائر من 2003 إلى 2008**".[8]

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة مشكلة التهرب والغش الضريبي، حيث تطرق الباحث إلى تحليل هذه الظاهرة مع طرائق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية. فمعظم الدول يجعل من الرقابة الجبائية أسلوباً للمكافحة، وذلك باستخدام أدواتها وأجهزتها للحد من تلك الظاهرة، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على الغش والتهرب الضريبيين وحدها، إنما يجب الاستعانة بطرائق أخرى مثل استخدام الطرائق الوقائية قبل حدوث تهرب ضريبي، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، ليتم أخيراً تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث عدد الملفات المدروسة والنتائج المقدمة.

وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

أ- تعد الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين بالضريبة. وعدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات.

ب- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، نظراً لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية لفيتوتانزي، إضافة إلى النتائج التي حققتها، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة التي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

6- دراسة (Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs، 2007)

"Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East".[9]

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الأوسط. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة أنّ السبب في انخفاض التحصيلات الضريبية هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأن هذا الأمر جعل المكلفين لا يثقون بهذه الحكومات، مما دفعها إلى عدم الالتزام الضريبي، وخرجت هذه الدراسة أيضاً بأن هناك بعض أنواع الضرائب تأثرت بهذا العامل أكثر من غيرها، وهذه الضرائب هي التي يتطلب التفاعل والإيصال المتكرر بين سلطات الضرائب والأفراد (ضريبة الدخل)، وخلصت هذه الدراسة بتوصية أنه إذا أرادت الحكومات أن ترفع من معدل الإيرادات الضريبية، فإن ذلك يتم من خلال معالجة الفساد، وزيادة الرفاه الاجتماعي للمواطنين عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكلفين من خلال نصوص التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة والسارية المفعول داخل الدولة نفسها.

7- دراسة (Mesfin Gebeyehu, 2008)

"Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration." [10]

حيث تناول الباحث أهمية المراجعة الضريبية بوصفها امتداداً لعملية المراجعة، في إبداء الرأي لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الضريبية مع تبيان مختلف طرائق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الضريبية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية.

وخلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الضريبية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

إلا أن هذه الدراسة تحمل شيئاً مختلفاً عن باقي تلك الدراسات فهي تركز أكثر على دراسة إجراءات التدقيق الضريبي ،ودورها في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه، و قدرتها على زيادة الحصيلة الضريبية، معتمداً على جانب عملي تمثل بدراسة ميدانية ومقابلة مراقبي الدخل ورؤساء الدوائر المكلفين بعملية التدقيق الضريبي في مديريات المال بمحافظة اللاذقية للوقوف والتعرف على إجراءات التدقيق التي يقومون بها والصعوبات التي رافقتها.

الإطار النظري

مفهوم التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي بأنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها.[11]

آثار التهرب الضريبي:

يترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة تنعكس في عدة جوانب، منها : الاقتصادية، المالية، الاجتماعية.

1- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وذلك من عدة جوانب:[12]

أ –أثر التهرب الضريبي على توجيه الاستثمارات: إن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهذا ما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، كما أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، وهذا ما ينتج عنه ركود اقتصادي ،وذلك بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

ب – أثر التهرب الضريبي على قواعد المنافسة: حيث تصبح المؤسسات المتهربة من الضريبة أفضل من تلك التي تؤديها من حيث إمكانية تحسين الجهاز الإنتاجي، وتقوية مكانتها في السوق. إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، يحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تكون أكثر إنتاجاً أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً، وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنةً مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة، و تنافسها بطريقة غير متكافئة، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبة على التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق.[13]

ت – أثر التهرب الضريبي على اقتصاد الظل: إن جانباً من الدخل المتولد داخل اقتصاد الظل(وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال دفع الضرائب أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته).[14] لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يكشف الأفراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الضريبية، وكلما كان حجم اقتصاد الظل كبيراً فإنه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة للدولة ،وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي ، مما يجعل من النظام الضريبي القائم على ضريبة الدخل في ظل وجود حجم كبير لاقتصاد الظل غير عادل، الأمر الذي يولد ضغوطاً كبيرة باتجاه تبني الضرائب غير المباشرة التي قد تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.[15]

2-الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث تخسر جزءاً مهمّاً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عجزها في القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه، و تصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.[16]

3-الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة وفي أضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة، ويلاحظ أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة.[17]

طرائق التهرب الضريبي:

تتمثل في الأشكال والطرائق االآتية:

1- كتمان النشاط كلياً:

بحيث لا يصل عن المكلف أي معلومات موثقة للدوائر المالية و لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق ،وهذا أكثر أشكال التهرب أماناً.

2- إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال (أي جزئياً):

حيث يتم إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقيةجميعها، وهذا يحدث خاصةً في النشاطات الداخلية التي لا تدخل فيها الدولة كطرف، ولا تمر هذه النشاطات على أي دائرة حكومية لأي سبب كان. وهو يتضمن أغلب فعاليات التجار فيما بينهم (تجار الجملة- تجار المفرق).

3- التهرب في المستندات:

إن المستندات هي قرينة الإثبات التي يتم بموجبها القيد في الدفاتر المحاسبية، وتعد مستندات الشراء والبيع والمصروفات من أهم المستندات التي يجب على مراقب الدخل التحقق منها، ومن طرائق التهرب في المستندات ما يأتي:

أ- التهرب في مستندات الشراء: إن عدم توفر مستندات الشراء لدى المكلفين للتحقق من صحة قيودهم في الدفاتر يدل على صورية مشترياتهم، و تضليل مراقب الدخل عن طريق مستندات مفتعلة من قبل المكلف تمكنه من التلاعب والتهرب الضريبي.

ب- التهرب في مستندات البيع: تعد مستندات المبيعات من المستندات التي يقوم التاجر بتحريرها وإصدارها داخلياً، وبناء على ذلك، فإنه من السهل إصدار عدة مستندات لعملية واحدة بسهولة ويسر، وتختلف طرائق التلاعب في هذه المستندات، كإصدار فاتورتين إحداهما أصلية والأخرى مزورة،أو وهمية، حيث تكون الأولى قد احتوت على الكمية والسعر الحقيقي، بينما الثانية احتوت كمية وهمية وسعراً غير صحيح.

ت- التهرب في مستندات المصروفات: تتعرض بنود المصروفات للزيادة، وذلك بتوزيع الأرباح عليها رغبة من المكلف في تضخيمها، بقصد تخفيض وعاء الضريبة، وذلك عن طريق إدراج مصروفات وهمية، أو زيادة فواتير المصروفات.

4- زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي:

حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية أو زيادة نسبة الهدر والتلف، وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة، وبالتالي سداد ضرائب أقل.

5- تخفيض الإيرادات:

حيث يتم تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات كل ما أمكن ذلك، فسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير، ويلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع، حيث الكمية المستوردة موثقة لدى المالية في بياناتهم.

تعريف التدقيق الضريبي:

يعرف التدقيق الضريبي بأنه مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرّب من دفع الضريبة وتقويمها.[18]

كما يمكن تعريفه بأنه: " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد ، فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات التدقيق من قبل مدقق أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية ".[19]

إجراءات التدقيق الضريبي:

تعتمد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة للتوصل إلى مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين وتشتمل على إجراءات التدقيق عن محاسبة المكلف الذي يكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتدقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة.

إذ يسمح هذا التدقيق للإدارة الضريبية بالتأكد من صحة وقانونية الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع الوضع الحقيقي للنشاط الممارس، حيث يخرج التدقيق عن محاسبة المكلف من إطاره الضيق المتمثل في الفحص الشكلي للملفات إلى فحص لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية، وهذا ما أكدته الفقرة (أ) من المادة 24 من قانون الدخل" تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعد التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك ".[20]

ومن ثم يبدأ المراقب المدقق دراسة الوثائق والقيود الحسابية ويتبع فيها المراحل الآتية:

1-فحص قائمة التشغيل للنشاط الصناعي.

2-فحص قائمة الدخل.

3-فحص قائمة المركز المالي.

خطوات إعداد التدقيق الضريبي:[21]

1- التخطيط:

إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن الشركة تحت التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الأحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار، ورسم برنامج التدقيق اللازم والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني. حيث يتم وضع الاستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت، ونطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة، والأداء المناسب من قبل الفاحص الضريبي، لذلك يجب على الفاحص أن يضع خطة شاملة، ويوثقها (خطة مكتوبة) شارحاً فيها نطاق عمليات التدقيق، والتنفيذ المتوقع، وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كاف، ساعدت على وضع برنامج للفحص الضريبي وتنفيذه بشكل ملائم.

2- إجراءات التحقق:

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية ، والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسيه للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة. وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات الآتي:

أ- اختبار سلامة النظام المحاسبي.

ب- اختبار حسابات محددة.

ت- إجراء اختبارات التحقق من أي مبيعات أو إيرادات غير معلنة.

ث- اختبار كشف ممارسات الغش والتحايل.

3- مرحلة اختتام التدقيق وعمل التقرير النهائي:

إن إعداد تقرير التدقيق النهائي يعد خلاصة العمل للزيارات المتكررة لمنشأة المكلف، والملخص بأوراق عمل موثقه من قبل المدقق، حيث يجب الاحتفاظ بتلك الأوراق، كي تكون سجلاً تفصيلياً للأنشطة الرئيسة للتدقيق ونتائجه وجزءاً من الملف الدائم للمكلف إذ إن هذه المعلومات في أوراق العمل تفيد بوجه خاص بما يأتي

أ- بينه ثبوتيه عند الطعن في التقديرات من قبل المكلف.

ب- تكون دليل على عبء الإثبات لأن عبء الإثبات يقع على الفاحص الضريبي في حالة المطالبة بفروقات ضريبية.

ت- تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة.

ت- تعد وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين.

كما يعد تقرير الفاحص الضريبي المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق الضريبي، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية، ويتمثل الهدف الأساسي في إعداد التقرير في تحديد ما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة، قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، كما يجب أن يبين تقرير التدقيق الضريبي ما إذا كانت القوائم المالية المقدمة للفاحص الضريبي، قد أعطيت وفق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يتأتى من خلال دراسة الفاحص الضريبي للنظام المحاسبي المعمول به في المنشأة.

مقارنة بين الفحص الضريبي في كل من: فلسطين، والأردن، ومصر، وسورية.

أولاً: في فلسطين.

فيما يتعلق بإجراءات عملية العمل الميداني لعملية الفحص الضريبي في أراضي السلطة الفلسطينية يتم تقدير ضريبة الدخل في فلسطين بصورة ذاتية من المكلف، من خلال تقديم إقرار من قبل الشخص الطبيعي، أو المعنوي، مرفقاً بحسابات ختامية، أو أن يتم التقدير من قبل مأمور التقدير، ويسمى بالتقدير الإداري في حالة عدم تقديم المكلف بإقرار ضريبي، أو عدم قبول التقدير الذاتي بصورة كلية.

كما تبين المادة (17) موعد تقديم الإقرار الضريبي **(حيث يتعين على المكلف أن يقدم إقراراً وفق الكشف، أو النموذج المقرر، بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف، وتعد كجزء من الإقرار إلى الدائرة خلال الأربعة الأشهر الآتيةمن نهاية سنته المالية، مبيناً التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي، وتنزيلاته، ودخله الصافي، وإعفاءته، ودخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة، ويقدم الإقرار مقابل إيصال، أو يرسل بالبريد المسجل خلال المدة المذكورة أعلاه، ويترتب على المكلف دفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه).**

كما توضح هذه المادة الغرامات المترتبة على التأخر في تقديم الإقرار، ودفع الضريبة المستحقة عليه، لذلك يجب على الفاحص أن يلم بهذا القانون، حتى يوضح للمكلف أهمية التزامه بهذه المواعيد، ومخاطر تخلفه عنها، كما يوضح القانون الفلسطيني مرفقات الإقرار الضريبي، حيث توضح المادة (18) هذه المرفقات لكل من الشركات المساهمة العامة والخاصة والشركات العادية وأي مكلف آخر.

كما وتبين المادة (19) عمل الفاحص الضريبي حين يتلقى الإقرار الذاتي من المكلف، وله الحق في قبوله، أو رفضه، أو قبوله بشروط، حيث نصت المادة نفسها لمأمور التقدير قبول، أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً، بصورة كلية، أو جزئية إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة، وملحقاته، ويقع على مأمور التقدير إثبات عدم صحة البيانات، ويعد الإقرار المقدم من المكلف مقبولاً بشكل مبدئي من قبل مأمور التقدير عند تسلمه له، ويجوز لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل، والضريبة المقدرة ذاتياً من قبل المكلف، بصورة كلية، أو جزئية، على أن يتم إبلاغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار، إذا تبين لمأمور التقدير نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً تستجوب تعديل الإقرار كلياً، أو جزئياً، فإنه يتعين عليه إرسال مذكرة خطية للمكلف خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار الضريبي، تتضمن ملاحظاته، وموعداً لمناقشة ما فيها، وبناء على ذلك: إذا وافق المكلف على التعديل، أو التصحيح، أو التقدير، تحدد الضريبة بناء عليه، ويكون قرار التقدير غير قابل للطعن، كما تكون الضريبة واجبة الأداء، ويبلغ المكلف بإشعار خطي، أما إذا لم يوافق المكلف على التعديل، أو التصحيح، أو التقدير، أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة له مسبقاً، فإنه يجوز لمأمور التقدير أن يصدر قراره بتقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة ، والضريبة المستحقة عليه، لذلك يبدأ الفحص الضريبي بعد عملية تقديم الإقرار، بحيث يتم تحديد جلسة مع المكلف، ويقوم الفاحص الضريبي بفحص الإقرار المقدم له، وفي الجلسة يتم النقاش عن مدى صحة النفقات المصرح عنها، وهل هي منطقيه أم لا ؟ وفي حال اقتناع الفاحص الضريبي بصحة البيانات المقدمة يتم المحاسبة عليها، بناءً على النسب، والشرائح المقررة في القانون المختص، ويحسب الدخل المصرح عنه، والدخل الخاضع للضريبة، ويتم احتساب ضريبة الدخل، وإنهاء الملف للسنة الضريبية، وفي حالة عدم اقتناع الفاحص الضريبي بالإقرار المقدم، يتم سؤال المكلف، أو المحاسب القانوني عن الدخل الوهمي، أو المخفي، وعمليات تخفيض الإيرادات، وزيادة النفقات، ودائماً تتركز عمليات الفحص الضريبي في حالة عدم اقتناع الفاحص الضريبي بالإقرار الضريبي، من خلال قيام الفاحص بتقدير الربح الحقيقي، عن طريق : تقدير المبيعات، وتدقيق الفواتير، وزيارة الشركات، ويطلع على الفواتير، وعلى المخازن ، وعلى كشوف الرواتب، ومن ثم يتم عقد جلسة أخرى مع المكلف، أو من ينوب عنه. وهنا يجب على المكلف إثبات صحة أوراقه، وإذا لم يستطع ذلك يقدّر الفاحص الضريبي، ويتم إعلان المكلف بالتقدير الإداري , ويتم تسليم المكلف أو من ينوب عنه (المحاسب القانوني) إشعاراً دائناً، يتم دفعه في البنك. حيث جاءت المادة (22) مدللة على كيفية الفحص الضريبي، ومراجعة السجلات، حيث يجب على المكلف أن يحتفظ بسجلات، ومستندات مالية منظمة، حسب الأصول، والقوانين المرعية، ولمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل، عند توفر أدلة، أو بيانات لدى مأمور التقدير، ويحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين، ومكاتبهم، وأن يدخل إلى مكان العمل ، لفحص البضائع المخزونة، والسجلات، والمستندات الضرورية، لأغراض تطبيق هذا القانون، ولمدة لا تزيد على ثلاثين يوماً، تُجَدّد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية، ووفقاً لأحكام القانون، وللمدير، أو أي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون، وهذا كله في وجود إقرار ضريبي.

أما في حالة عدم وجود إقرار ضريبي، فكما أوضحت المادة (20) من هذا القانون ، فإنَّ إجراءات الفحص الضريبي في حالة عدم وجود إقرار، وإذا لم يقدم المكلف الإقرار المنصوص عليه في المادة (18) من هذا القانون في الموعد المحدد، يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير على ذلك الشخص على ضوء المعلومات المتوفرة، ويبلغه إشعاراً

خطياً بدخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ومدة الطعن فيه، ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه.

أما المادة (21) فقد أشارت إلى حتمية إجراءات الفحص الضريبي، وربطها في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي، حيث تنص المادة ذاتها على: " **أنه إذا لم يتقدم المكلف بطلب الإعفاءات التي نص عليها القانون خلال أربعة أشهر على نهاية السنة الضريبية، يعد التقدير نهائياً، ونلاحظ أن القانون الفلسطيني حدَّد صلاحيات الفاحص الضريبي في قبول الإقرار الذاتي للمكلف، أو رفضه، أو تعديله، بالإضافة إلى إجراءات الفحص الضريبي من خلال الاطلاع على السجلات، والمستندات المالية اللازمة، وهذه الصلاحيات غير مطلقة، وإنما مقيدة بنصوص القانون.** " [22]

ثانياً: في الأردن.

أما عملية الفحص في القانون الأردني فتتم بعد أن يقدم المكلف كشفاً يتعلق بذمته المالية، وعندها إما أن يقبل الفاحص الضريبي الكشف كما هو، ويجري التقدير على أساسه، أو أن يقوم الفاحص بتقدير الضريبة المستحقة، مستعملاً في ذلك" فطنته ودرايته" إذا كان لديه أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأن هناك تلاعباً في الإقرار المقدم له.

وقد أشارت المادة (29) من قانون ضريبة الدخل الأردني (25) المعمول في العام 2002 إلى أنه: " أ- للمقدر تدقيق الكشف المنصوص عليه في المادتين (26 و 27) من هذا القانون، فإذا ظهر نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً توجب عدم قبول الكشف كلياً، أو جزئياً يرسل مذكرة خطية بملاحظاته إلى المكلف، ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته فيها، ونتيجة لهذا: إذا وافق المكلف على تعديل كشفه، تحدد الضريبة على هذا الأساس، ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي، وإذا رفض المكلف تعديل كشفه، فيصدر المقدر قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، وذلك في ضوء المعلومات المتوافرة لديه ، والمذكرة المنصوص عليها في الفقرة(أ) من هذه المادة معللاً كل بند من بنود قراره على حدة ، ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف، وإلا عدّ ذلك البند موافقاً عليه، ويبلغ المكلف بذلك خطياً، ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه.

ب – إذا لم ترسل المذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة إلى المكلف بعدم قبول تقديره الذاتي خلال سنة من تاريخ تسلم الكشف من قبل الدائرة، فيعد التقدير الذاتي موافقاً عليه من قبل المقدر." أما في حالة التقدير عند التخلف عن تقديم الكشف فقد أوضحت المادة :(30) أنه " في الأحوال التي لا يقدم فيها المكلف الكشف المنصوص عليه في المادتين (26 و 27) من هذا القانون في الموعد المحدد، يقوم المقدر بإجراء التقدير على ذلك المكلف، في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ويبلغه إشعاراً بالضريبة المستحقة عليه." [23]

ثالثاً: في مصر.

أما في قانون ضريبة الدخل المصري، فلم يشر المشرع المصري إلى تعريف الفاحص، أو المقدر الضريبي، واكتفي بالإشارة إلى الشروط الواجب توافرها فيه، من خلال المادة (141-6) التي أشارت أن المجلس الضريبي في مصر يمارس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية " 6- دراسة مدى الكفاءة الفنية، والمالية للجهات الإدارية القائمة على شؤون الضرائب، بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية، والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة ، وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن."

وتتم عملية الفحص الضريبي في مصر من قبل مصلحة الضرائب وفق المادة (94) التي تنص على أنه " على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً، من خلال عينة تصدر بقواعد، ومعايير يتم تحديدها بقرار من الوزير، بناء على عرض رئيس المصلحة."

كما أشارت المادة (95) إلى وجوب إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص، ومكانه، قبل فترة ما، وهذا ما أشار إليه نص المادة " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه، مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص، ومكانه، والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ، ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة، ممن لهم صفة الضابطة القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر، ومستندات، ومحررات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضابطة القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة، ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها، ما لم تتكشف حقائق جوهرية توجب إعادة الفحص ".[24]

رابعاً: في سورية.

لجأ المشرع السوري إلى تقسيم طرائق التقدير الضريبي إلى ثلاثة أقسام، حسب مصادر الدخل كما يأتي:

1- تقدير ضريبة المهن والحرف الصناعية: حيث يقدم المكلف كشفاً يوضح فيه مجموع دخله المتحقق خلال سنة مالية، وقد حدد القانون الضريبي السوري المدة الواجب تقديم الكشف فيها. وتكون صلاحية الفاحص الضريبي بعد تقديم الكشف من قبل المكلف في قبوله كما هو، أو تعديله، شأنه في ذلك شأن المشرع الأردني، والفلسطيني.

2- تقدير ضريبة الرواتب والأجور: حيث يقدم رب العمل بياناً بها، وفي حال تخلف رب العمل عن تقديم البيان تلجأ دائرة الضريبة إلى التقدير الجزافي، وذلك ما يجري في التشريع المصري، والأردني، والفلسطيني.

3- تقدير ضريبة ريع الأموال المنقولة: ويقصد بها فوائد الأسهم والسندات، ويفترض في رب العمل اقتطاع الضريبة المستحقة عليها مباشرة، كما هو الحال في التشريع الأردني، والمصري، وإلا يتم التقدير الجزافي من قبل دائرة الضريبة السورية.

ونقدم فيمايأتي شرحاً لآلية التدقيق المتبعة حالياً:

أ- بعد تبلغ مراقب الدخل الأمر الإداري الذي يحدد لكل مراقب أسماء المكلفين الواجب إعداد تكاليف ضريبية بفعالياتهم وأنشطتهم لسنةٍ ما، يقوم باستلام تكاليف هؤلاء المكلفين الضريبية للسنة السابقة.

ب- يتصل مراقب الدخل بالمكلف موضوع التكليف الضريبي ، ويطلب منه الدفاتر والقيود والوثائق.

ج- يحضر المكلف إلى الدائرة المالية ويُحضر معه الدفاتر والقيود والوثائق ويوقع على محضر زيارة في الدائرة المالية، وفي حالات أخرى يقوم المراقب بزيارة المكلف في مقر عمله ويوقعه على محضر زيارة ويطلب منه الدفاتر والقيود والوثائق.

د- بعد هذه المرحلة، يقوم مراقب الدخل بنسخ تكليف السنة السابقة في معظم الأحيان، فيشير إلى شخصية المكلف القانونية ،ونتيجة البيان الذي تقدم به وفحصه للدفاتر والقيود وفيما إذا كانت تتطابق من حيث النتيجة مع محتويات البيان.[25]

النتائج والمناقشة:

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

أولاً: تحليل دور الدورات التدريبية وسنوات الخبرة في إمكانية الكشف عن التهرب الضريبي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين في مجال الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي تعود للدورات التدريبية والنتائج مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1)ANOVA

المحاور		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تخطيط التدقيق الضريبي	Between Groups	3.796	3	1.265	7.260	.000
	Within Groups	11.155	64	.174		
	Total	14.951	67			
التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية	Between Groups	1.886	3	.629	2.770	.049
	Within Groups	14.527	64	.227		
	Total	16.413	67			
استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموما عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره	Between Groups	1.808	3	.603	3.870	.013
	Within Groups	9.968	64	.156		
	Total	11.776	67			
إمكانية كشف التهرب الضريبي	Between Groups	3.424	3	1.141	6.504	.001
	Within Groups	11.230	64	.175		
	Total	14.654	67			

قيمة F الجدولية عند درجات حرية 64 – 3 ومستوى دلالة 5% تساوي إلى 2,72

حيث تشير نتائج الجدول رقم (1) إلى أن قيمة مستوى الدلالة لمحاور " تخطيط التدقيق الضريبي " و" التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية " و" استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره" و " إمكانية كشف التهرب الضريبي" تساوي إلى 0.00، 0.04 ، 0.01 ، 0.001 على الترتيب وهي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لتلك المحاور 7.26 ، 2.77 ، 3.87 ، 6.50 على الترتيب وهي أكبر من قيمة F الجدولية التي تساوي (2,72)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين في كل تلك المحاور تعود للدورات التدريبية، وقد يرجع ذلك إلى أن المراقبين الذين خضعوا لدورات تدريبية قليلة (دورة واحدة – أقل من 3 دورات) ، هم بأمس الحاجة لأن يكونوا على علم ودراية بكل ما يتعلق بأعمال الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

أما فيما يتعلق باختبار الفروق بين إجابات المبحوثين في مجال الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي فتعود لعدد سنوات والخبرة والنتائج مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2)ANOVA

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares		المحاور
.004	4.935	.936	3	2.809	Between Groups	تخطيط التدقيق الضريبي
		.190	64	12.142	Within Groups	
			67	14.951	Total	
.026	3.309	.735	3	2.204	Between Groups	التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية
		.222	64	14.209	Within Groups	
			67	16.413	Total	
.032	3.121	.501	3	1.503	Between Groups	استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموما عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره
		.161	64	10.273	Within Groups	
			67	11.776	Total	
.047	2.792	.565	3	1.696	Between Groups	إمكانية كشف التهرب الضريبي
		.202	64	12.958	Within Groups	
			67	14.654	Total	

قيمة F الجدولية عند درجات حرية 64 – 3 ومستوى دلالة 5% تساوي إلى 2,72

حيث تشير نتائج الجدول رقم (2) إلى أن قيمة مستوى الدلالة لمحاور " تخطيط التدقيق الضريبي " و" التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية " و" استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره" و " إمكانية كشف التهرب الضريبي" تساوي إلى 0.004، 0.026 ، 0.032 ، 0.047 على الترتيب، وهي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لتلك المحاور 4.935، 3.309 ، 3.121 ، 2.792 على الترتيب ،وهي أكبر من قيمة F الجدولية التي تساوي (2,72) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين في كل تلك المحاور يعود لسنوات الخبرة، وقد يرجع ذلك إلى أن بعض المراقبين لديهم عدد سنوات خبرة قليلة في مجال الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الأولى: فيما يتعلق باختبار العلاقة بين عملية تخطيط التدقيق الضريبي ،وبين إمكانية الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي، فقد استخدم الباحث معامل الارتباط بيرسون فكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3)**Correlations**

إمكانية كشف التهرب الضريبي	تخطيط التدقيق الضريبي		
.617**	1	Pearson Correlation	تخطيط التدقيق الضريبي
.000		Sig. (2-tailed)	
68	68	N	
1	.617**	Pearson Correlation	إمكانية كشف التهرب الضريبي
	.000	Sig. (2-tailed)	
68	68	N	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يشير الجدول رقم (3) إلى أنّ العلاقة بين عملية تخطيط التدقيق الضريبي وإمكانية كشف ظاهرة التهرب الضريبي هي علاقة ذات دلالة إحصائيّة ولكّنها طردية، أي أنّه كلّما وجدت عملية تخطيط للتدقيق الضريبي في الدوائر المالية أمكن ذلك إلى كشف التهرب الضريبي، حيث إنّ قيمة معامل الارتباط بيرسون تساوي إلى 0.617 وتعد جيدة ودالّة إحصائيّاً، كما أنّ مستوى الدلالة المحسوب (0) أصغر من مستوى الدلالة الجدولي (0.01) ،باحتمال ثقة 0.995، ودرجات حريّة 67.

اختبار الفرضية الثانية:

أما فيما يتعلق باختبار العلاقة بين عملية التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات الأخرى وبين إمكانية الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي فقد استخدم الباحث معامل الارتباط بيرسون فكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4) Correlations

			إمكانية كشف التهرب الضريبي
التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية	Pearson Correlation	1	.528**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	68	68
إمكانية كشف التهرب الضريبي	Pearson Correlation	.528**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	68	68

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يشير الجدول رقم (4) إلى أنّ العلاقة بين عملية التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية ،وجمع أدلة الإثبات الأخرى وبين مدى إمكانية كشف التهرب الضريبي هي علاقة ذات دلالة إحصائيّة ولكّنها طردية، أي أنّه كلّما قام مراقب الدخل بالتحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية ، وقام بجمع أدلة الإثبات الكافية أمكنه ذلك من كشف التهرب الضريبي، حيث إنّ قيمة معامل الارتباط بيرسون تساوي إلى 0.528 ،وتعد جيدة ودالّة إحصائيّاً، كما أنّ مستوى الدلالة المحسوب (0) أصغر من مستوى الدلالة الجدولي (0.01) باحتمال ثقة 0.995، ودرجات حريّة 67.

اختبار الفرضية الثالثة:

أما فيما يتعلق باختبار العلاقة بين عملية استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره ،وبين إمكانية كشف التهرب الضريبي فقد استخدم الباحث معامل الارتباط بيرسون فكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5) Correlations

البنود		استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره	إمكانية كشف التهرب الضريبي
استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره	Pearson Correlation	1	.508**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	68	68
إمكانية كشف التهرب الضريبي	Pearson Correlation	.508**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	68	68

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يشير الجدول رقم (5) إلى أنّ العلاقة بين استناد مراقب الدخل على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره وبين مدى إمكانية كشف التهرب الضريبي هي علاقة ذات دلالة إحصائيّة ولكّنها طردية، أي أنّه كلّما قام مراقب الدخل بالاستناد على المعايير المقبولة عموماً عند أداء أعمال التدقيق الضريبي وإعداد تقريره أمكنه ذلك من كشف التهرب الضريبي، حيث إنّ قيمة معامل الارتباط بيرسون تساوي إلى 0.508 وتعد جيدة ودالّة إحصائيّاً، كما أنّ مستوى الدلالة المحسوب (0) أصغر من مستوى الدلالة الجدولي (0.01) ،باحتمال ثقة 0.995، ودرجات حريّة 68.

تحليل بيانات ونتائج الدراسة المتعلقة بالمحور الرابع– إمكانية كشف التهرب الضريبي:

الجدول رقم (6) One-Sample Test

الفقرات	Mean	Std. Deviation	T	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Test Value = 3	
						95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
الفقرات من 1-11	3.9657	.41924	18.996	.000	.96574	.8643	1.0672

يوضح الجدول رقم (6) نتائج اختبار عبارات المحور الرابع ، وقد تم استخدام اختبار T حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى دلالة الاختبار يساوي إلى 0.00 وقيمة T تساوي إلى 18.996 ، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05، مما يعني بأنه على الرغم من إدراك مراقبي الدخل بشكل عام للكثير من حالات الغش أو الخطأ، فإنهم يقرّون بفشلهم في اكتشاف حالات الغش والخطأ في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين في

ضوء آلية التدقيق المتبعة واتخاذ الإجراءات المناسبة بهذا الخصوص، هذه الآلية التي تفتقد إلى بعضٍ من حلقات وإجراءات التدقيق كدراسة النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للمكلف موضوع التدقيق، أو إهمال النتائج الواردة في قيود ودفاتر المكلفين حتى ولو كانت غير صحيحة كالتصريح عن نسب أرباح أقل من الواقع ودون مبرّر، واللجوء إلى التقدير المباشر وفق نسب أرباح جاهزة بغض النظر عن واقعة الغش والخطأ التي تنطوي عليها عملية التصريح عن تلك النسب من قِبل المكلفين.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

من خلال الدراسة العملية يمكن استخلاص النتائج الآتية:

1- يتم القيام بعملية التخطيط لأعمال التدقيق من قبل الإدارة الضريبية قبل البدء بتلك العملية. حيث إن وضع خطة سليمة ، وشاملة ، وموثقة، ومبيَّن فيها طبيعة، ونطاق، وزمن الفحص الضريبي، الذي سيقوم الفاحص بإجرائه، بالإضافة إلى إلمام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط، وعمل المكلف، يساعده في الكشف عن التهرب الضريبي. وكذلك فقد أقر بعض مراقبي الدخل بشكل نسبي أن ما تم وضعه من أهداف وسياسات في أثناء القيام بعملية التدقيق الضريبي لا يتم إنجازه بالطريقة المخطط لها في أثناء التنفيذ لأن تلك الأهداف تكاد تكون غير موضوعية وغير قابلة للتحقق ضمن الإمكانيات المتاحة.

2- إن مراقب الدخل يقوم بزيارة المكلف ومناقشة العاملين لديه وأصحاب الاختصاص ،وغير ذلك، بحيث يحصل على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق الضريبي. وكذلك فقد أشار بعض مراقبي الدخل أنهم يعتقدون بفعالية الدورات التدريبية التي خضعوا لها فكانت الإجابة نسبية، وأن الإدارة الضريبية لا تحثهم بأن يتابعوا بشكل دائم النشرات والندوات والمجلات والبيانات والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي.

3-أشار مراقبو الدخل إلى أنه يتم التأكد من هوية وعنوان المكلف وطبيعة نشاطه ومقارنتها مع المعلومات المقدمة من جهاز الاستعلام الضريبي، كما يتم دراسة مرفقات البيان الضريبي من حسابات نتائج وميزانية وحسابات استهلاك ومعرفة بنودها والأهمية النسبية لعناصرها، وكذلك يتم مقارنة بنود الحسابات الختامية مع مثيلاتها في السنوات السابقة لمعرفة انحرافاتها، حيث إن بعض المعلومات المستخرجة من البيان الضريبي لا تطابق الواقع الفعليولا تتميز بصحتها وسلامتها. وعليه فإنه يجب أن يتم دراسة، وتحليل، وتقييم للقوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، وذلك بالاستناد على مواد القانون الضريبي ووفق القواعد، والأصول، والمبادئ، والسياسات المحاسبية المتعارف عليها مهنياً، من أجل التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة في البيان الضريبي، المعد من قبل المكلف، والمعتمد من قبل المحاسب القانوني. وإن ضعف الالتزام بتلك الإجراءات، يسهم في عدم دقة مخرجات عملية التدقيق الضريبي، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى عدم الكشف عن حالات التهرُّب الضريبي والحد منه.

4- بالرغم من وجود علاقة ارتباطية بين عملية التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات الأخرى وبين مدى إمكانية كشف التهرب الضريبي، إلا أن هناك قصوراً في قيام بعض مراقبي الدخل بجمع وتقييم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها من إجراءات التدقيق الضريبي، لأن الهدف منها التوصل إلى الاستنتاجات التي يعتمدون عليها في إبداء الرأي، وأن هذه الأدلة تشمل المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية الأساسية لإعداد القوائم المالية والمعلومات ذات العلاقة.

5-لو ألزمت الإدارة الضريبية وفرضت عقوبات بحق معدي ومقدمي القوائم المالية المتضمنة أخطاء، فإن المحاسب القانوني بدوره سيسعى لتقديم قوائم صحيحة تجنباً للعقوبات المفروضة من جهة، وحفاظاً على سمعته المهنية من جهة أخرى. حيث إنه على الرغم من مسك معظم المكلفين دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة لكنها لا تتفق مع متطلبات الإدارة الضريبية.

6-إن تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي من خلال جمع عدد كافٍ من الأدلة والقرائن يساعد مراقب الدخل في الكشف والحد من التهرب الضريبي.

7-إن مراقب الدخل يقوم ببعض الإجراءات، مثل: زيادة إجراءات التحقق إلى درجة كافية في حال ثبات انخفاض معدلات امتثال المكلفين ،أو ظهور الشك في ذلك وجمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية لاستخلاص النتائج وتحديد الالتزامات الضريبية الحقيقية للمكلفين، إلا أنهم لم يقوموا بدراسة وتقييم وفهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية للمكلف. كما تطلب الإدارة الضريبية من مراقبي الدخل أن يتضمن تقريرهم النهائي إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع مواد القانون الضريبي.

التوصيات:

وفي ضوء ما سبق يوصي الباحث ما يأتي:

1-ضرورة قيام مراقب الدخل بوضع خطة شاملة لعملية التدقيق الضريبي وأن يتم توثيقها وإشراك أطراف أخرى في تخطيط تلك العملية ،لأن الوصول إلى الأرباح الحقيقية للمكلفين من خلال إجراءات التدقيق الضريبي لا يتم إلا بالتخطيط السليم.

2-على مراقب الدخل أن يكون حائزاً على التدريب الفني الملائم والكفاية اللازمة في التدقيق الضريبي وأن يشترك بالندوات والدورات التي تعقدها المنظمات المهنية، بحيث ينعكس ذلك إيجاباً على الأداء ويقلل من التهرب الضريبي.

3-ضرورة مساعدة المكلف على أن تكون البيانات التي يقدمها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لأن ذلك يعطي مؤشراً إيجابياً عن مصداقية البيان الضريبي المقدم من المكلف. وضرورة تنظيم الدفاتر، والسجلات، والحسابات، بصورة تساعد المدقق الضريبي في استخراج النتائج الصحيحة، وإجراء عملية الفحص الضريبي بشكل أفضل، وأكثر دقة.

4-ضرورة قيام المدقق الضريبي بالحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع في أثناء الفحص، ولا بد له من طلب البيانات، والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند الفحص، بحيث لا تطول مدة الفحص.

5- إزالة الحاجز النفسي بين الإدارة الضريبية وأجهزة الاستعلام الضريبي وبين المكلفين، وخلق الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلف،إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة للدوائر المالية،فإن ذلك لن يؤدي إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم ، لذلك يعمدوا إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة إنفاقهم.

6-إن على مراقبي الدخل أن يتأكدوا من صحة البيانات الضريبية للمكلفين قبل اعتمادها من حيث مطابقتها لدفاترهم التجارية وتمثيلها للواقع والحقيقة، وذلك وفق قواعد المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها، وأن يثبتوا ملاحظاتهم

في تقرير إيضاحي يرفق مع البيان المقدم إلى الدوائر المالية تحت طائلة ملاحقتهم قضائياً عن النواحي التقصيرية في حال ثبوت اعتمادهم للبيانات ، أو تقديم تقارير، أو شهادات تغاير الحقيقة، أو لا تتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها بهدف التهرب الضريبي.

7- يجب إعادة تأهيل كوادر التدقيق ووضع آلية للتدقيق الضريبي تحكمها مجموعة من المعايير تضمن العدالة والموضوعية والنزاهة في التكليف، كما تضمن حكماً مهنياً مميزاً يحدد الالتزامات الضريبية الفعلية التي يجب على المكلفين تأديتها بما يكفل عدم ضياع حقوق الخزينة.

المراجع:

1- د. السامرائي، يسرى مهدي حسن (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد 4 العدد 9.

2- د. الشرع، منذر(2014). التهرب الضريبي في الأردن (أسبابه، وطرقه، وحجمه)، المجلس الاقتصادي الاردني. عمان، الاردن.

3- الضابط، مدين ابراهيم (2011، شباط، 2). السياسات المالية بين النظرية والتطبيق والمصلحة الوطنية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق.

4- بولخوخ، عيسى (2004). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة.كلية الاقتصاد، جامعة باتنة: الجزائر.

5- حوسو، محمد محمود ذيب (2005). التدقيق للأغراض الضريبية. جامعة النجاح الوطنية: فلسطين.

6- د.عكروش، محمد؛ وزهيري، علاء الدين(2005). *دراسة تحليلية لواقع التهرب في سورية وأثره على التنمية*، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد" 27 " ، ع1 .

7- حداد، الياس سليمان(2009). دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق.

8- عبد العزيز، قتال (2009). أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين- حالة الجزائر 2003 إلى 2008، رسالة ماجستير غير منشورة. معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة المدية: الجزائر.

9- Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs.(2007).Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East. International Monetary, Fund. from: http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf

10- Mesfin Gebeyehu, Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration, For The Partial Fulfillment Of Msc.In Accounting And Finance, Addis Ababa University, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa, 2008.

11- د. الخطيب، خالد. التهرب الضريبي(2000). مجلة جامعة دمشق. مجلد16 (ع2).

12- لطفي، أمين السيد احمد. فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل. الدار الجامعية، الإسكندرية: مصر،2007.

13- العيداني، محمد عاشور(2004). التهرب والغش الضريبي في الجزائر. مذكرة تخرج ليسانس، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر.

14- Pyle, D. 1989. "Tax Evasion and the Black Economy "The Macmillan Press Ltd

15- اتجاهات الاقتصاد السوري: نشرة صادرة عن/ismf /بتمويل من الاتحاد الأوروبي، إعداد د.جيرارد دوشبين ود.أسامة نجوم، 2007.

16- عصفور، محمد شاكر. أصول الموازنة العامة. دار المسيرة. عمان: الأردن، 2008.

17- المهايني، محمد خالد(1996). تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية. مجلة جامعة دمشق. المجلد 12، ع1.

18- نجاة، نوي(2003). فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر بين عامي 1999 – 2003. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الجزائر: الجزائر.

19- الضابط، مدين إبراهيم(2006). مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية ، رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.

20- الفقرة (أ) من المادة (24) من قانون ضريبة الدخل لعام 2003.

21- Ernest & Young (1999). Enhanced Accountancy & Audit training.

22- عبد الرزاق حسين، رولى (2010). مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

23- أبو كرش، شريف مصباح (2004). إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل وتحصيل الضرائب، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع.

24- قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 .

25- الضابط، مدين ابراهيم(2006). مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية ، رسالة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.