مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية أنموذج مقترح
اسم الكاتب: د. مدين ابراهيم الضابط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5312
تاريخ الاسترداد: 2026/11/04 02:43 +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.

Factors that Can Affect the Behavior of Tax Compliance in Syria A Proposed Model

Dr. Madian Aldabet*

(Received 17 / 7 / 2019. Accepted 22 / 10 / 2019)

□ ABSTRACT □

This paper aimed to study the factors that may affect tax compliance in Syria through a comprehensive review of the literature and previous studies in this field, and try to draw a model for this compliance commensurate with the Syrian environment.

For research purposes, reliance was placed on previous studies in Syria that could be used at this level, and on research tools such as personal interviews, which included many tax administration personnel and taxpayers alike.

The results of this research have shown the possibility of drawing up a model that includes all the factors that can affect the tax compliance, both economic and non-economic, and commensurate with the Syrian environment. Which, if applied later, explains the behavior of tax non-compliance by taxpayers, the loss of trust between them and the tax administration, and hence the high rate of tax evasion, especially in terms of income taxes.

The paper recommends that this model be applied in subsequent studies to determine the potential impact of each of these factors. The tax administration in Syria can benefit from this study and subsequent studies that can measure these effects, especially in the absence of a program to measure the compliance of the taxpayers annually with the same as in many other tax systems.

Key words: Tax compliance behavior, Fischer model, income tax.

* **Associate Professor, Accounting, Economics Faculty In Tartous, Tartous University, Syria.**

العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي في سورية أنموذج مقترح

الدكتور مدين إبراهيم الضابط*

(تاريخ الإيداع 17 / 7 / 2019. قُبِل للنشر في 22 / 10 / 2019)

□ ملخّص □

هدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على الامتثال الضريبي في سورية. وذلك من خلال مراجعة شاملة للأدبيات والدراسات السابقة في هذا المجال، ومحاولة استخلاص أنموذج لهذا الامتثال يتناسب مع البيئة السورية.

ولأغراض البحث، تم الاعتماد على الدراسات السابقة في سورية التي يمكن الاستفادة منها على هذا المستوى، وعلى أدوات بحثية كالمقابلات الشخصية، والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة على حد سواء.

وقد أظهرت نتائج هذا البحث إمكانية استخلاص أنموذج يشتمل على جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر على الامتثال الضريبي سواء الاقتصادية منها وغير الاقتصادية، وبما يتناسب مع البيئة السورية. والذي يفسر على نحو هام، في حال تطبيقه لاحقاً، سلوك عدم الامتثال الضريبي من قبل المكلفين، وفقدان الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، وبالتالي معدل التهرب الضريبي المرتفع وخاصة لجهة الضرائب على الدخل.

يوصي الباحث بتطبيق هذا الأنموذج في دراسات لاحقة، لمعرفة مدى التأثير المحتمل لكل عامل من تلك العوامل. كما يمكن أن تستفيد الإدارة الضريبية في سورية من هذه الدراسة والدراسات اللاحقة التي يمكن أن تتولى قياس هذه الآثار، خاصة في ظل غياب برنامج لقياس مدى امتثال المكلفين سنوياً لديها أسوة بالعديد من الأنظمة الضريبية الأخرى.

الكلمات المفتاحية: سلوك الامتثال الضريبي، أنموذج فيشر، ضريبة الدخل.

* **أستاذ مساعد – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس– طرطوس– سورية.**

مقدمة:

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تحدث في جميع المجتمعات والأنظمة الاقتصادية بما في ذلك البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء. في الولايات المتحدة، تشير التقديرات إلى أن مدى الفجوة الضريبية (الفرق بين الضرائب المستحقة والضرائب المصرح عنها) لعام 2001 بلغ 353 مليار دولار. وفي الصين، أدى التهرب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات إلى خسارة في الإيرادات بلغت 3.88 مليار دولار أمريكي كل عام (Chau and Leung, 2009) (1). لا شك أن هذه الظاهرة تصبح أكثر خطورة في البلدان النامية لحاجتها الماسة إلى الموارد المالية لتنمية اقتصادياتها، وما تسببه من تشوهات هيكلية على مستوى الكفاءة الاقتصادية من جهة، وإعادة التوزيع من جهة أخرى.

لذلك فقد عكفت الحكومات والباحثون منذ بداية السبعينيات من القرن الماضي على دراسة الامتثال الضريبي من قبل المكلفين وأسباب عدم الامتثال في محاولة لتفسير ظاهرة التهرب الضريبي، ومحاولة تقديم إجابات واضحة بناءاً على دراسات نوعية وكمية.

إن أول مراجعة أدبية للأبحاث حول الامتثال الضريبي كانت لجاكسون وميليرون في عام 1986، وتعدّ من أكثر الأوراق العلمية التي تم الاستشهاد بها على نطاق واسع في مجال الامتثال الضريبي (Sawyer, 2001) (2). حيث صنفت المتغيرات الأكثر شيوعًا في أدبيات الالتزام الضريبي إلى أربعة عشر مستقاة من ثلاثة وأربعون بحثاً يتعلق بالامتثال الضريبي.

وفي عام 1992، طوّر فيشر وزملاؤه، أول أنموذج للامتثال الضريبي، حيث صنف تلك العوامل إلى أربع مجموعات: الديموغرافية (على سبيل المثال ، العمر والجنس والتعليم)، وفرصة عدم الامتثال (مثل مستوى الدخل، ومصدر الدخل والمهن)، والمواقف والتصورات (مثل عدالة النظام الضريبي وتأثير الأقران)، والنظام / الهيكل الضريبي (مثل تعقيد النظام الضريبي ، واحتمال الكشف والعقوبات ومعدلات الضرائب). وهكذا فإن نموذج فيشر للامتثال الضريبي يدمج العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية في أنموذج شامل (Gerald and Leung، 2009).

ثم توالت الدراسات التي هدفت إلى تطوير أنموذج فيشر الذي لم يعد يقدم تفسيراً شاملاً لهذه الظاهرة، وخاصة في الدول النامية، لاحتمال وجود عوامل أخرى تؤثر على هذا الامتثال أو الالتزام، وهي غير متضمنة في النموذج المذكور. من هذه الدراسات المهمة دراسة (Alabede, and others, 2011) (3) التي تقترح توسيعاً لأنموذج فيشر للامتثال الضريبي لتضمين جودة الخدمة الضريبية المتصورة وجودة الإدارة العامة والتنوع العرقي، بالإضافة إلى التأثير المعدّل للحالة المالية لدافعي الضرائب وتفضيل المخاطر. يدمج هذا المقترح العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية والثقافية في نموذج شامل واحد يراعي خصوصية البيئة النيجيرية كدولة نامية، وذلك من أجل فهم أفضل لسلوك امتثال دافعي الضرائب الأفراد.

يحاول هذا البحث أن يسلط الضوء على الأنموذج المعدل للالتزام الضريبي كما اقترحته الدراسة السابقة. ومن ثم معرفة مدى ملاءمته لخصوصية البيئة السورية من خلال دراسة العوامل التي يشتمل عليها، ومدى تأثيرها على الامتثال الضريبي في سورية، تمهيداً إما لاعتماد نفس الأنموذج، أو اقتراح أنموذج هو أكثر ملاءمة من الأنموذج المشار إليه سابقاً.

مشكلة البحث:

تنطلق فكرة البحث عموماً من مشكلات مزمنة يعاني منها النظام الضريبي السوري على مستويات الحصيلة وارتفاع معدل التهرب الضريبي، حيث تظهر الأرقام الواردة في الموازنات العامة للدولة وقطع حسابات الموازنة للإيرادات من الضرائب والرسوم وبعض المؤشرات على مستوى الاقتصاد الكلي تدني معدل تمويل الضريبة على الدخل من إجمالي

الإيرادات الضريبية في سورية خلال الخطة الخمسية العاشرة، والذي بلغ بالمتوسط حوالي /17.5%/، ومن الإيرادات غير النفطية معدل /23.3/ ، في حين تبلغ معدل /60%/ في دول منظمة التعاون والتنمية (OECD). والانخفاض الشديد في معدل تمويل الضريبة على الدخل من القطاع الخاص الذي يقل عن معدل /5%/ من الناتج المحلي عن نفس الفترة، على الرغم من أن مساهمته في هذا الناتج تزيد عن /65%/. والارتفاع الكبير في مؤشر التهرب الضريبي الذي تراوحت تقديراته ما بين /6-15%/ من الناتج المحلي، مع العلم أن هناك القليل من الدراسات التي حاولت أن تقيس معدل التهرب الضريبي في سورية، وخاصة في ظل غياب المؤشرات والإحصاءات الرسمية في هذا المجال (الضابط، 2013) (4).

فعلى الرغم من فرض الضريبة بنصوص تشريعية، ووضوح واجبات المكلفين، والتشدد في مجال العقوبات والغرامات على هذا المستوى، نجد الارتفاع الهام في معدل التهرب الضريبي، وتدني مستويات الحصيلة الضريبية بشكل كبير، الأمر الذي يجعل من دراسة العوامل التي تسبب عدم الالتزام أو الامتثال بدفع الضريبة المتوجبة من قبل المكلفين أمراً حاسماً نظراً لطبيعة العلاقة التي تربط بين ظاهرة التهرب الضريبي وعدم الالتزام، خاصة في ظل قلة عدد الدراسات التي تناولت هذا الجانب في سورية بل وندرتها أيضاً، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، غياب وجود برامج مصممة من قبل الإدارة الضريبية في سورية لقياس مدى امتثال المكلفين سنوياً أسوة بالعديد من دول العالم.

والسؤال الهام الذي يطرح نفسه في هذا المجال:

هل يمكن استخلاص أنموذج يشتمل على جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر على الامتثال الضريبي للمكلفين بضريبة الدخل الأفراد سواء الاقتصادية منها وغير الاقتصادية، وبما يتناسب مع خصوصية البيئة السورية؟

أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية هذا البحث من دراسة العوامل التي تؤثر على الامتثال الضريبي من قبل المكلفين، وأسباب عدم الامتثال، في محاولة لتفسير ظاهرة التهرب الضريبي، ومحاولة تقديم إجابات واضحة بناءاً على أنموذج مقترح، في محاولة للحد من هذه الظاهرة.

وتتجلى هذه الأهمية في الدور الحيوي الذي يمكن أن يلعبه مستوى الامتثال الضريبي الجيد في المساهمة في تأمين الموارد المالية الضرورية لعملية إعادة بناء ما دمره الإرهاب طيلة فترات الحرب التي شهدتها سورية خلال الأعوام السابقة، في الوقت الذي يحسن فيه من أداء النظام الضريبي بشكل عام من خلال زيادة ثقة المكلفين بنزاهته وعدالته.

وعليه، فإن هدف البحث يكمن في تبني أنموذج للامتثال الضريبي يتناسب مع البيئة السورية، منطلقاً من أنموذج فيشر الأساسي، ويراعي التحسين الذي حصل على هذا الأنموذج من مراجعة وتلخيص الأدبيات ذات العلاقة.

تصميم البحث:

من أجل تحقيق هدف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:

- مراجعة شاملة للأدبيات والدراسات السابقة في هذا المجال.
- محاولة اقتراح أنموذج للامتثال الضريبي يتناسب مع البيئة السورية يجمع العوامل التي يمكن أن تؤثر على مستوى هذا الامتثال، من خلال الاعتماد على المقابلات الشخصية مع بعض موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء، والتحليل والاستنتاج المستند من عمل الباحث سابقاً في الإدارة الضريبية، والتواصل الدائم مع موظفي الإدارة

الضريبية أو المكلفين، والعديد من الأبحاث والدراسات التي قام الباحث بإعدادها والتي شمل بعضها دراسة بعض هذه العوامل لمعالجة مشكلات أخرى ليست بعيدة عن المشكلة البحثية الحالية.

- تم إتباع التصميم الوصفي في إعداد هذه الورقة البحثية، حيث يسعى إلى وصف الحالة لمتغير أو ظاهرة. لا يبدأ الباحث بفرضية، ولكنه يطور أنموذجًا واحدًا بعد جمع البيانات.

الدراسات السابقة:

1. (Faizal and Others, 2017) (5): تمت دراسة العلاقة بين العدالة والثقة وسلوك الامتثال الضريبي في ماليزيا. أقرت الدراسات السابقة بتصور مفاده أن العدالة لها تأثير على الالتزام الضريبي. ميزت هذه الدراسة بين ثلاثة أنواع من العدالة هي: العدالة الإجرائية والعدالة التوزيعية والعدالة الجزائية. وقامت بفحص تأثير هذه الأنواع الثلاثة من العدالة على الالتزام الضريبي. تؤثر الثقة أيضًا على فعل الامتثال الضريبي ولديها أيضًا علاقة بعنصر العدالة. تم جمع تصورات من دافعي الضرائب الفردية باستخدام استبيانات من الدراسات السابقة. تشير النتائج إلى أن العدالة الإجرائية والثقة تؤثران على الالتزام الضريبي، وكانت العدالة الإجرائية مرتبطة بشكل إيجابي وعميق بالثقة. ومع ذلك، فإن الثقة لا تتوسط العلاقة بين العدالة والامتثال. سيساهم هذا البحث في الأدبيات الضريبية مع توسيع نطاق العدالة في ماليزيا.

2. (Gangl, and Others, 2014) (6): هدفت الدراسة إلى إجراء اختبار ميداني على الامتثال الضريبي في النمسا، مع التركيز على الشركات التي أسست حديثًا. كبداية، تم فحص تأثير إشراف السلطات الضريبية على المدفوعات الضريبية في الوقت المناسب. ومن المثير للاهتمام، أن النتائج لا تظهر أي تأثير إيجابي عام للإشراف الدقيق على الامتثال الضريبي.

3. (Nicoleta, 2011) (7): هدفت الدراسة إلى تحديد متغيرات الالتزام أو الامتثال الضريبي التي قام الباحثون من مختلف البلدان بتحليلها، ومن ثم تكييفها مع الظروف الرومانية لإنشاء نموذج يتضمن العوامل التي تؤثر على قرار الالتزام الضريبي. تمت دراسة الالتزام الضريبي في الاقتصاد من خلال تحليل القرار الفردي للشخص المفترض بين دفع الضرائب والتهرب من الضرائب. في البحوث المتعلقة بالامتثال الضريبي، تم إجراء العديد من الدراسات التجريبية التي أكدت على تأثير مجموعة واسعة من المحددات المحتملة للامتثال الطوعي مع بيان ضريبة الدخل/ الأرباح والالتزامات المصرح عنها. أهم العوامل المحددة هي: العوامل الاقتصادية مثل مستوى الدخل، واحتمالات التدقيق، والتدقيق الضريبي، ومعدل الضريبة، والمزايا الضريبية، والعقوبات، والغرامات. وغيرها من العوامل غير الاقتصادية مثل المواقف تجاه الضرائب، المعايير الشخصية والاجتماعية والوطنية، العدالة المتصورة الخ.

4. (ŞTEFURA, 2011) (8): هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين عوامل محددة مثل فرصة عدم الامتثال وتصورات دافعي الضرائب والخصائص الديموغرافية وبين نية الامتثال. يركز البحث فقط على سلوك الإبلاغ عن الدخل لثلاث فئات من دافعي الضرائب الفرديين: الأطباء والمحامون والمحاسبون الذين يعملون لحسابهم الخاص. تم إجراء دراسة استقصائية من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة من التعداد المستهدف. تبين النتائج أن مصدر الدخل (إمكانية الحصول على دخل لا يمكن تعقبه على الورق) وتصورات دافعي الضرائب لها علاقة كبيرة بنية الامتثال. أيضا، هناك اختلافات كبيرة بين دافعي الضرائب وفقا للمتغيرات الديموغرافية التي تم اختبارها. قد تكون هذه النتائج مفيدة لكل من المنظرين والممارسين.

5. (Alabede, and others, 2011): على الرغم من الإصلاحات الضريبية المختلفة التي أجرتها الحكومة النيجيرية لزيادة الإيرادات الضريبية على مدار العام، فإن الأدلة الإحصائية السابقة تشير إلى أن مساهمة ضريبة الدخل في إجمالي إيرادات الحكومة ظلت منخفضة باستمرار وتتقلص نسبياً. قد يكون هناك عدد من العوامل المسؤولة عن هذه الظاهرة ولكن النموذج الأساسي للامتثال الضريبي قد لا يقدم تفسيرًا مناسبًا لهذه الظاهرة. من أجل الحصول على فهم أعمق للعوامل التي تؤثر على سلوك امتثال دافعي الضرائب الفرديين في نيجيريا، تقترح هذه الدراسة توسيعاً لأنموذج فيشر للامتثال الضريبي لتضمين جودة الخدمة الضريبية المتصورة وجودة الإدارة العامة والتنوع العرقي، بالإضافة إلى التأثير المعدّل للحالة المالية لدافعي الضرائب وتفضيل المخاطر. يدمج الاقتراح العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية والثقافية في أنموذج شامل واحد ويحسب خصوصية الوضع والبيئية لنيجيريا من أجل فهم أفضل لسلوك امتثال دافعي الضرائب الأفراد.

إن البحث الحالي سيركز بشكل أساسي على دراسة نماذج الامتثال الضريبي كما وردت في الأدبيات والدراسات السابقة، مع التركيز أكثر على أنموذج فيشر المعدل كما ورد في دراسة (Alabede, and others, 2011)، كون الدراسة مطبقة في دولة نامية، مع لحظ الفوارق في حال وجودها، واستخلاص نموذج مقترح قابل للتطبيق في سورية.

<u>الجانب النظري للبحث:</u>

الامتثال الضريبي:

من المعروف أن دفع الضريبة هو واجب على كل فرد سواء كان مواطناً أو مقيماً، أفراداً أو شركات، وتستمد سلطتها من تشريع أو قانون. إن هذه الصفة الجبرية للضريبة تفترض التزاماً أو امتثالاً من قبل المكلفين بها، بحيث يكون عدم الامتثال مدعاة لفرض العقوبات والغرامات. وعلى الرغم من ذلك فإن عدم الامتثال، أو انخفاض مستوى الامتثال لهؤلاء المكلفين، يشكل تحدياً كبيراً لجميع الحكومات في العالم، لاسيما في الدول النامية، لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي وتهديدها المباشر لقدرة تلك الحكومات على زيادة الإيرادات العامة.

يشير الامتثال بشكل عام إلى فعل التبعية، وطاعة القواعد، والرغبات، والأنشطة، والقوانين، حتى لو لم تكن مطلوبة. ويمكن تعريف الامتثال الضريبي بأنه الطاعة الطوعية لقواعد وقوانين النظام الضريبي. وهو المصطلح الأكثر حيادية والشمول الذي يصف رغبة الناس في دفع الضرائب (ŞTEFURA, 2011). كما يعرف بالدرجة التي يلتزم بها دافع الضرائب للقواعد واللوائح الضريبية. أو استعداد الكيانات الفردية وغيرها من الكيانات الخاضعة للضريبة للعمل وفقًا لروح ورسالة قانون الضريبة والإدارة دون تطبيق فعل الفرض (Alabede, and others, 2011).

مما سبق، تجمع التعريفات المتعددة على فعل الامتثال الجبري أو الطوعي للمكلفين بالضريبة سواء بالتبليغ عن كامل الوعاء الضريبي، أو بدفع كامل الالتزامات الضريبية المترتبة على حد سواء. وقد تحولّت العديد من النظم الضريبية وخاصة المتقدمة منها إلى فعل الامتثال الطوعي بفضل جسور الثقة والتعاون التي عملت على بنائها 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).

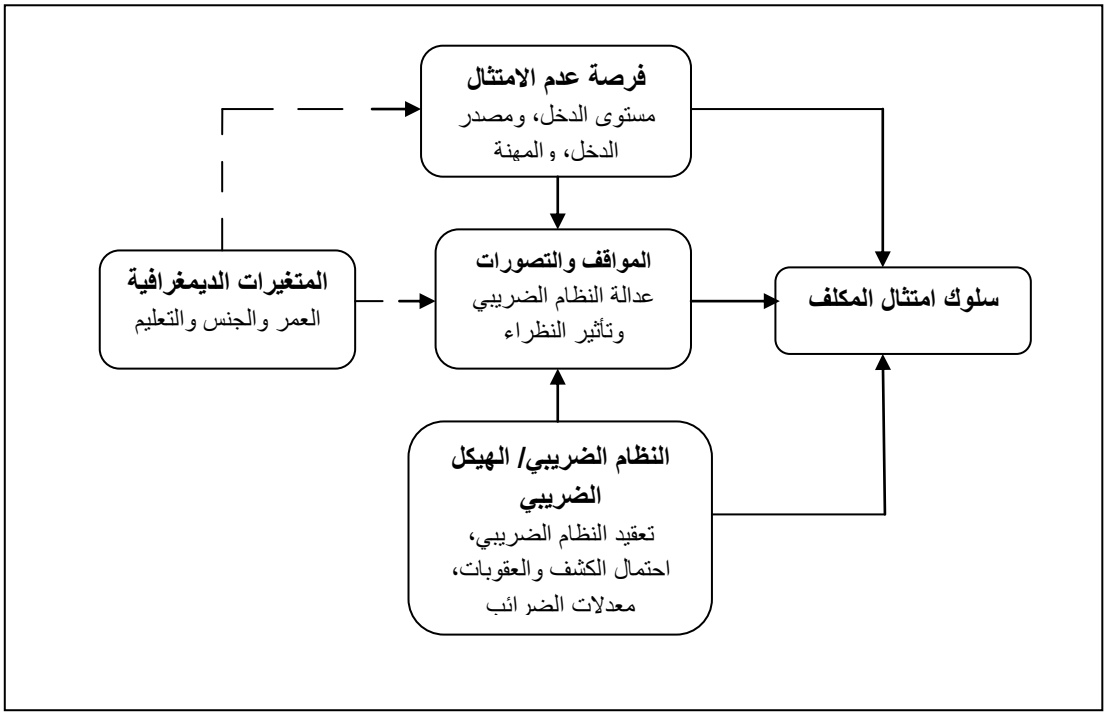
تطور نماذج الامتثال الضريبي:

منذ سبعينيات القرن الماضي تصاعدت الأبحاث المتعلقة بالامتثال الضريبي، حيث كرست الحكومات والأكاديميون اهتمامًا كبيرًا لهذه القضية. تم وضع العديد من الفرضيات من قبل المؤلفين لشرح هذا التحول الدراماتيكي. من الناحية النظرية، قدمت الأدبيات أدلة تشير إلى أن الامتثال الضريبي يتأثر بعوامل عديدة. حدد العلماء هذه العوامل

على أنها عوامل اقتصادية واجتماعية ونفسية (Alabede, and others, 2011).

إن أول مراجعة أدبية للأبحاث حول الامتثال الضريبي كانت لجاكسون وميليرون في عام 1986، وتعدّ من أكثر الأوراق العلمية التي تم الاستشهاد بها على نطاق واسع في مجال الامتثال الضريبي. حيث صنفت المتغيرات الأكثر شيوعًا في أدبيات الالتزام الضريبي إلى أربعة عشر مستقاة من ثلاثة وأربعون بحثاً يتعلق بالامتثال الضريبي، هذه المتغيرات هي: العمر، والجنس، والتعليم، ومستوى الدخل، ومصدر الدخل، والمهنة، وتأثير الأقران، والأخلاق، والعدالة، والتعقيد، وتواصل الإدارة الضريبية مع المكلفين، والعقوبات، واحتمال الكشف، ومعدلات الضريبة (Sawyer, 2001).

وفي عام 1992، طور فيشر وآخرون أنموذجاً للامتثال الضريبي (الشكل رقم 1)، حيث تم تصنيف متغيرات جاكسون وميليرون المذكورة سابقاً في أربع مجموعات رئيسة، وأصبحت تعرف باسم نموذج فيشر للامتثال الضريبي. يتكون هذا النموذج من هيكل النظام الضريبي (معدل الضريبة، والعقوبة، واحتمال الكشف، وتعقيد النظام الضريبي)، والمواقف والتصورات (العدالة والأخلاق وتأثير الأقران)، وفرصة عدم الامتثال (مستوى الدخل ومصادر الدخل والمهنة)، والعوامل الديموغرافية (العمر والجنس والتعليم). أنموذج فيشر هو أنموذج واحد يجمع بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية، وإطار عمل مفاهيمي صالح لفهم سلوك الامتثال الضريبي.

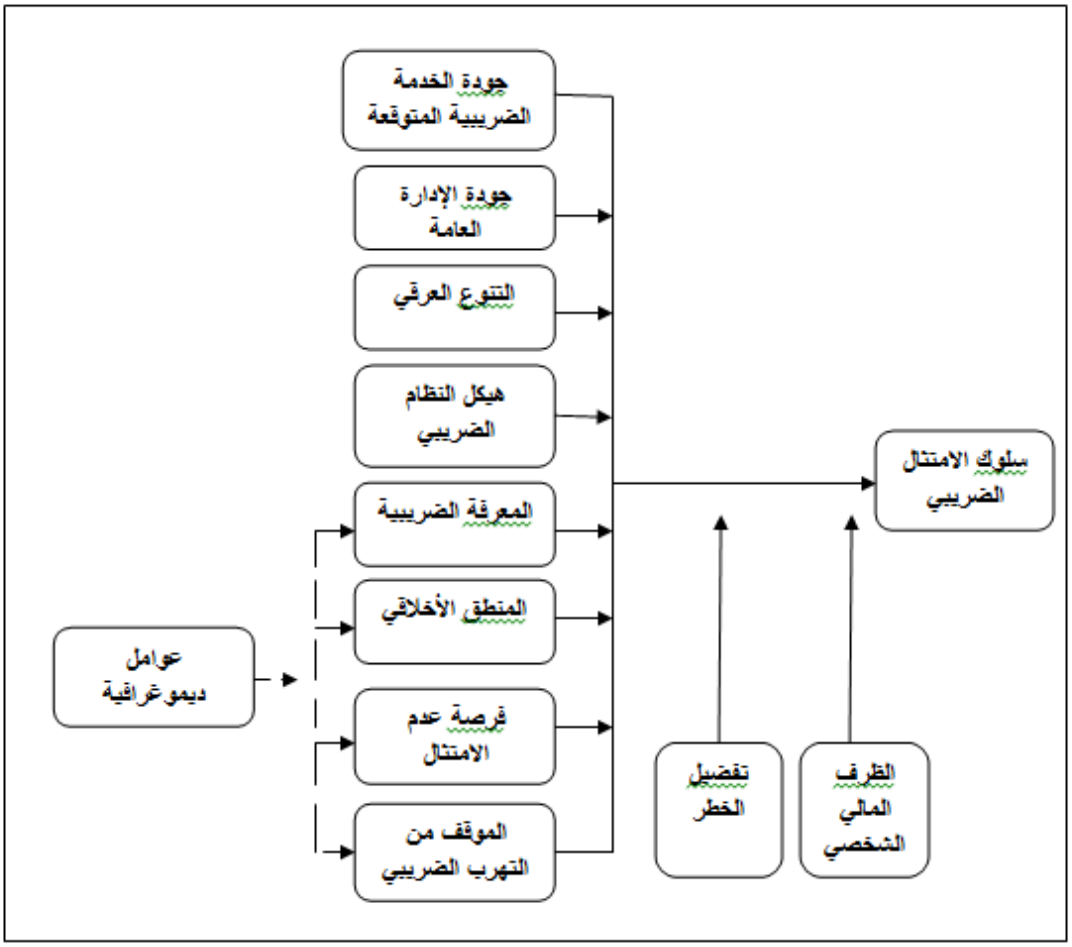


شكل 1 . فيشر وآخرون (1992): أنموذج الامتثال الضريبي.

يشير أنموذج فيشر إلى أن **المتغيرات الديموغرافية** تؤثر بشكل غير مباشر على امتثال دافعي الضرائب من خلال تأثيراتها على فرص ومواقف وتصورات عدم الامتثال. حيث أثبتت الدراسات وجود علاقة إيجابية بين العمر وبين سلوك الامتثال الضريبي، فدافعي الضرائب الشباب أكثر استعدادًا لتحمل المخاطر وأقل حساسية للعقوبات. كما أن الإناث تميل إلى الامتثال الضريبي أكثر من الذكور. وأن مستوى التعليم العام مرتبط بشكل كبير بالتهرب الضريبي وهي علاقة إيجابية. كما يمكن أن تؤثر **فرصة عدم الامتثال** على امتثال دافعي الضرائب بشكل مباشر من خلال

مستوى الدخل ومصدر الدخل والمهنة، وبشكل غير مباشر من خلال المواقف والتصورات. حيث وجد أن أصحاب الدخل المرتفع هم أكثر ميلاً لارتكاب التهرب الضريبي، كما وجد أيضاً أنه كلما انخفض مستوى الدخل كلما ازدادت فرصة عدم الامتثال للميل إلى تخفيض الدخل المصرح عنه والمطالبة بنفقات أكبر من الواقع. كما تبين أن المكلفين الذين يعملون لحسابهم الخاص وبأنشطة ومهن ريعية هم أكثر ميلاً لارتكاب أشكال مختلفة من عدم الامتثال. كما يظهر النموذج المذكور وجود عاملين رئيسيين **لتغيير مواقف دافعي الضرائب وتصوراتهم** تجاه الامتثال للضرائب هما عدالة النظام الضريبي وتأثير الأقران. فاعتقاد المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي من الأسباب الرئيسية لعدم الامتثال. كما ينعكس تأثير النظراء في توقعات الفرد فيما يتعلق بالموافقة أو الرفض لسلوك عدم الامتثال الضريبي. من المعترف به على نطاق واسع أن مدى الامتثال الضريبي في كثير من البلدان النامية آخذ في التناقص. **يعد نظام / هيكل الضرائب** المتخلف أحد الأسباب الرئيسية لهذه الظاهرة. في نموذج فيشر، تتأثر فعالية النظام الضريبي بتعقيد النظام الضريبي واحتمال الكشف والعقوبات ومعدلات الضرائب. فكلما ازداد تعقيد النظام الضريبي كان ميل المكلفين واضحاً لعدم الامتثال، وكلما ازدادت احتمالات التدقيق والكشف والعقوبات القاسية ازدادت معها احتمالات الامتثال الضريبي. وتشير الدلائل التجريبية إلى أن معدل الضريبة التصاعدية مقابل الضريبة الثابتة هو المتغير الهيكلي الهام في الارتباط بسلوك الامتثال الضريبي. كما أن معدلات الضريبة المرتفعة تؤدي إلى انخفاض الامتثال الضريبي (Gerald and Leung، 2009).

ثم توالت الدراسات التي هدفت إلى تطوير أنموذج فيشر الذي لم يعد يقدم تفسيراً شاملاً لهذه الظاهرة، وخاصة في الدول النامية، لاحتمال وجود عوامل أخرى تؤثر على هذا الامتثال أو الالتزام، وهي غير متضمنة في النموذج المذكور. من هذه الدراسات دراسة (Alabede, and others, 2011) التي تقترح توسيعاً لأنموذج فيشر للامتثال الضريبي لتضمين جودة الخدمة الضريبية المتصورة وجودة الإدارة العامة والتنوع العرقي، بالإضافة إلى التأثير المعدّل للحالة المالية لدافعي الضرائب وتفضيل المخاطر. يدمج هذا المقترح العوامل الاقتصادية والاجتماعية والنفسية والثقافية في أنموذج شامل واحد يراعي خصوصية البيئة النيجيرية كدولة نامية، وذلك من أجل فهم أفضل لسلوك امتثال دافعي الضرائب الأفراد (الشكل رقم 2).



شكل 2 . العبيدي وآخرون (2011): أنموذج مقترح للامتثال الضريبي.

تضيف هذه الدراسة **متغير جودة الإدارة العامة** كمتغير مستقل يؤثر على سلوك امتثال دافعي الضرائب. وتثير مجموعة هامة من الدراسات التي ناقشت مدى عمق هذا التأثير من خلال مفهوم العقد النفعي والعقد الاجتماعي بين الحكومة وبين المواطنين. وتجمع على أن ارتباطًا إيجابيًا كبيرًا بين إدراك دافعي الضرائب للفوائد التي يمكن الحصول عليها من السلع السياسية واستعداد دافعي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية. فإذا كان مزيج السلع السياسية الذي تقدمه الحكومة مختلفا جدا عن تلك التي يفضلونها، أو معدل التحويل منخفض بسبب الفساد، قد يشعر دافعو الضرائب بأن جاذبية العقد قد تضاءلت، وقد يؤدي بدوره إلى انخفاض الالتزام الضريبي.

كما تناقش مدى تأثير **جودة الخدمات الضريبية** التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب على مستوى امتثالهم. تمامًا مثل أي مؤسسات أخرى في القطاع العام، تعد مسألة جودة الخدمة أمرًا بالغ الأهمية أيضًا للإدارة الضريبية نظرًا لأنها توفر العديد من الخدمات لدافعي الضرائب، وأن رغبة دافعي الضرائب في التعاون معها ستزداد، إذا رأت الإدارة الضريبية نفسها مؤسسة خدمات وتقدم خدمة جيدة، وتعامل دافعي الضرائب كشركاء، مما يعزز من استعدادهم للامتثال للقواعد الضريبية واللوائح طوعياً، ويسهم في زيادة المستوى العام للامتثال الضريبي.

كما تناقش أيضاً تأثير التنوع العرقي في نيجيريا على الامتثال الضريبي. وأن التنوع العرقي قد يفسر التباين في

مستوى سلوك الامتثال لدافعي الضرائب في مجتمع متعدد الأعراق. كما تضيف الدراسة عاملين هامين ولكن كعاملين معدلين أو وسيطين وهما: **تفضيل الخطر والظرف المالي لدافعي الضرائب**. فعندما يُنظر إلى دفع الضريبة على أنه خسارة، سيكون هناك استعداد لتحمل مخاطر أعلى تؤدي إلى عدم الامتثال مقارنة بدفع الضرائب التي يُنظر إليها على أنها مكسب. كما قد تؤثر الحالة المالية لدافع الضريبة بشكل إيجابي أو سلبي على استعداده للامتثال لأحكام الضرائب. فدافع الضريبة الذي يشعر بأن نفقاته تتجاوز دخله، سيكون أكثر ميلاً لعدم الالتزام على عكس دافع الضريبة الذي يتمتع باستقرار، وحالة مالية سليمة.

الأنموذج الضريبي المقترح للامتثال الضريبي في سورية:

من استعراض النماذج السابقة وخاصة الأنموذج الموسع المطبق في نيجيريا حسب دراسة (Alabede, and others, 2011)، نجد أنه الأنموذج الأقرب للتطبيق في البيئة السورية، وأن أنموذجاً مماثلاً يمكن تطبيقه، ويتفق مع الأنموذج المذكور في جميع العوامل التي تؤثر على امتثال المكلفين في سورية، إلا أن هناك بعض **الفوارق الهامة** والتي تمليها خصوصية تلك البيئة وهي:

1- حذف متغير التنوع العرقي، باعتبار أنه غير موجود في البيئة السورية، وأن المجتمع السوري هو مجتمع متجانس ومتناغم يحمل هوية واحدة من حيث الانتماء الوطني والقومي.

2- المحافظة على نموذج فيشر الأساسي لجهة التأثير غير المباشر للعوامل الديموغرافية على كل من مواقف وتصورات المكلفين والتي تشتمل على العدالة الضريبية، وتأثير الأقران، والتأثير المباشر لمواقف وتصورات المكلفين على سلوك الامتثال الضريبي للمكلفين.

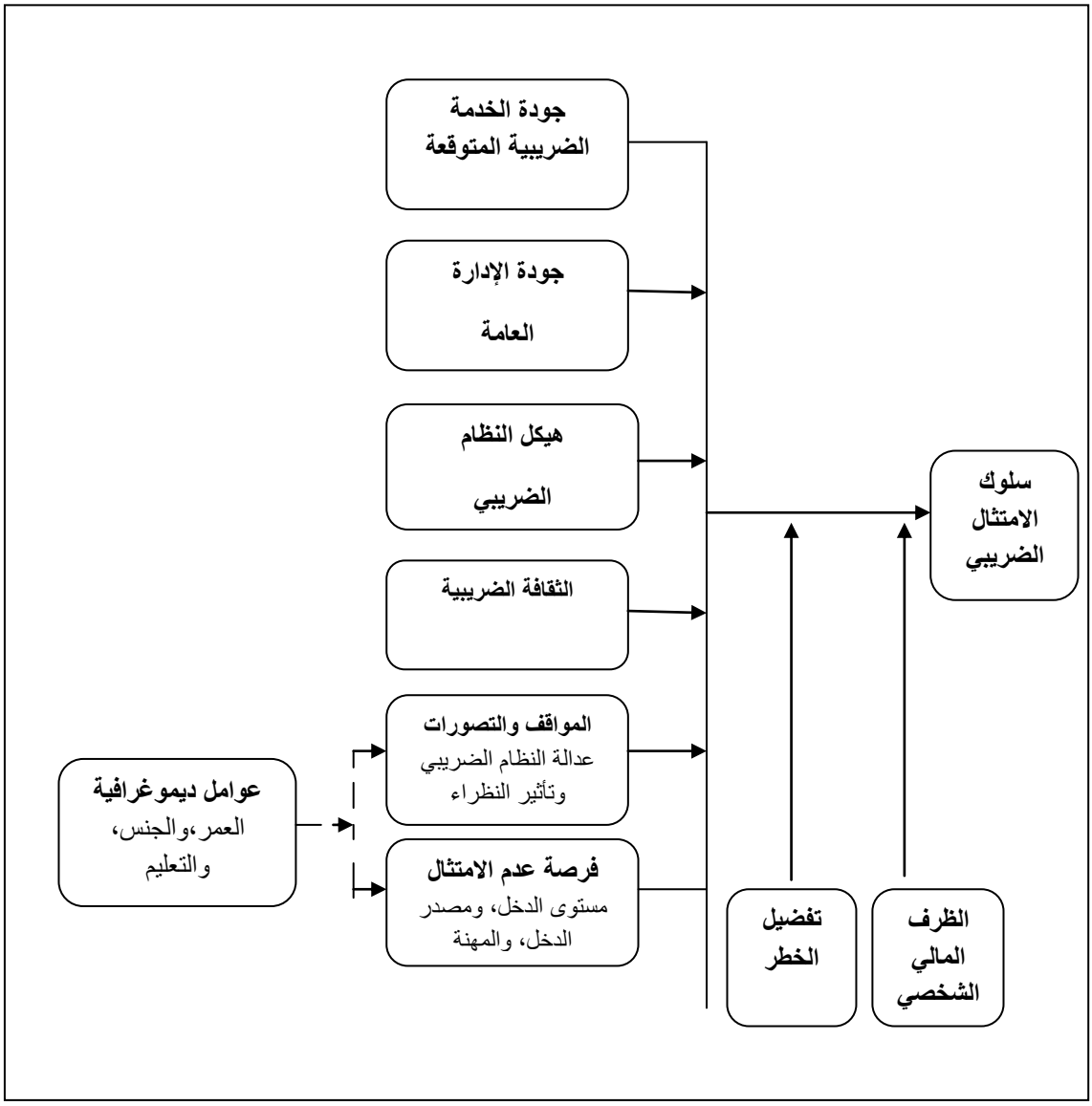
3- تحدد فرصة عدم الامتثال كما وردت في نموذج فيشر الأساسي بالمتغيرات التالية: مستوى الدخل، ومصدر الدخل، والمهنة.

4- استبدال متغير المعرفة الضريبية بمتغير الثقافة الضريبية، كونه أكثر شمولية، وهو لا يقتصر على معرفة المكلفين بالتشريع الضريبي والقواعد والإجراءات ذات العلاقة وحسب، بل ويشتمل على طريقة حياة الأشخاص بما في ذلك الأفكار والمعتقدات والقيم والسلوكيات في المجتمع. لذلك، فإن جميع الظواهر الناتجة عن العلاقة بين اللاعبين في النظام الضريبي، سواء دافعي الضرائب وجامعي الضرائب، تشكل ثقافة الضرائب (Chuenjit، 2014) (9). كما يمكن أن تكون جزءاً لا يتجزأ من مشروع وطني للإصلاح الضريبي في سورية، يهتم بنشر الثقافة الضريبية بأبعادها المختلفة وتكريسها على مستوى المجتمع ككل.

5- يدمج الموقف من التهرب الضريبي مع متغير الأخلاقيات، فالأخلاقيات أيضاً ترتبط بشكل كبير مع موقف المكلفين من التهرب الضريبي، وهي بدورها تصب في استراتيجيات الامتثال لمكافحة التهرب الضريبي (Christians، 2014) (10)، (Torgler and Alm، 2012) (11).

6- إن العوامل الديموغرافية كما وردت في أنموذج فيشر الأساسي هي: العمر والجنس والتعليم، وهي غير محددة في النموذج الموسع.

مما سبق يمكن أن يصبح الأنموذج المقترح للامتثال الضريبي والذي ينسجم مع البيئة السورية على النحو التالي (الشكل رقم 3):



شكل 3 . أنموذج مقترح للامتثال الضريبي في سورية– إعداد الباحث.

الاستنتاجات و التوصيات:

لقد أظهرت نتائج هذا البحث إمكانية استخلاص أنموذج يشتمل على جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر على الامتثال الضريبي سواء الاقتصادية منها وغير الاقتصادية، وبما يتناسب مع البيئة السورية. والذي يفسر على نحو هام، في حال تطبيقه لاحقاً، سلوك عدم الامتثال الضريبي من قبل المكلفين، وفقدان الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، وبالتالي معدل التهرب الضريبي المرتفع وخاصة لجهة الضرائب على الدخل.

يوصي الباحث بتطبيق هذا الأنموذج في دراسات لاحقة، لمعرفة مدى التأثير المحتمل لكل عامل من تلك العوامل. كما يمكن أن تستفيد الإدارة الضريبية في سورية من هذه الدراسة والدراسات اللاحقة التي يمكن أن تتولى قياس هذه الآثار، خاصة في ظل غياب برنامج لقياس مدى امتثال المكلفين سنوياً لديها أسوة بالعديد من الأنظمة الضريبية الأخرى.

المراجع:

1- Chau and Leung:" *A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis",* Journal of Accounting and Taxation Vol.1 (2), pp. 034-040, July, 2009.

2- Sawyer:" *A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects – Tables*", Article in Australian Tax Forum · June 2001.

3- 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).

4- الضابط، مدين. *تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية- دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري*، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، بحث منشور، 2014.

5- Faizal, and Others*: "Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia",* Kasetsart Journal of Social Sciences*,* 38, 2017, 226- 232, Contents lists available at Science Direct.

6- Gangl, and Others: *" Effects of supervision on tax compliance: Evidence from a field experiment in Austria",* Economics Letters, 123, 2014, 378- 382, Contents lists available at Science Direct.

7- Nicoleta: " *A Review of Factors for Tax Compliance",* Annals of "Dunarea de Jos", University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics, Years XVII – no1/2011, ISSN 1584-0409.

8- ŞTEFURA: " *THE ROLE PLAYED BY ECONOMIC AND NONECONOMIC VARIABLES IN THE ANALYSIS OF TAX COMPLIANCE* ", Volume 4, Issue 2, pp. 105-120, 2011.

9- Chuenjit: "*The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration*", Journal of Population and Social Studies, Volume 22 Number 1 January 2014: 14-34.

10- Christians*: "Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality",* Washington University, Journal of Law & Policy, V44, 039, 2014. https://openscholarship.wustl.edu/law_journal_law_policy/vol44/iss1/8

11- Alm, and Torgler: " *Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*", Tula ne Economics Working Paper Series, 1207, July, 2012.