

مدى موازنة السلطة المالية

بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية
(دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي الهيئة العامة لضرائب)

إعداد / م.م. مصطفى عبد الحسين علي المنصوري
جامعة المثنى / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

mustafa.abd1983@yahoo.com

المستخلص

يسعى البحث الى بيان مدى نجاح السلطة المالية في ضمان التزامها بالحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين في ضوء التزامها بتطبيق إجراءات الفحص الضريبي . لغرض تحقيق هدف البحث تم دراسة وتحليل اجراءات الفحص في القسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق واخذ حالات عملية للمكلفين ، فضلا عن تصميم استبانة كأداة لجمع المعلومات وتم اختيار عينة من موظفي الهيئة العامة لضرائب . واعتمد الباحث في تحليل النتائج على الوسط الحسابي والانحراف المعياري والارتباط بيرسون لتحليل فقرات الاستبانة باستعمال البرنامج الاحصائي (ssps) . وتوصل البحث الى ان الهيئة العامة لضرائب ملتزمة بسرية المعلومات الضريبية المتعلقة بالمكلفين في الحدود التي اجازها المشرع الضريبي ، ان التشديد في سرية المعلومات الضريبية من قبل المؤسسات الحكومية وغيرها يضر بإجراءات الفحص الضريبي اذ يؤدي ذلك الى نقص المعلومات وبالتالي اللجوء الى وسائل تعتمد على خبرة الفاحص وليس على بيانات فعلية مما قد يضر بالعدالة ويزعزع الثقة ما بين السلطة المالية والمكلف .

Abstract

The research seeks to demonstrate the success of the financial authority to ensure its commitment to maintaining the confidentiality of information relating to taxpayers in light of its commitment to the application of the tax examination procedures. For the purpose of achieving the aim of the research was the study and analysis of screening procedures in the department of companies & control and audit process and taking cases to taxpayers , As well as design a questionnaire as a tool for gathering information was selected sample of the General Authority for tax officials. And adopted a researcher at the analysis results on the arithmetic mean and standard deviation and Pearson correlation analysis paragraphs resolution using statistical program (ssps), he research found that the General Authority for taxes is committed to confidential tax information relating to taxpayers in the border which vacation tax legislator, said the emphasis on confidential tax information by government institutions and other harms tax examination procedures, as it leads to a lack of information and thus resorting to methods rely on the experience of the examiner and not the actual data, which could harm justice and confidence between the financial authority and taxpayer.

المقدمة

ان السلطة المالية تمثل السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها تنفيذ التشريعات الضريبية بما يضمن التنفيذ الامثل لتلك التشريعات ، فضلا عن ضمان التزام المكلفين بتلك التشريعات وحماية حقوقهم .وان من الامور التي على السلطة المالية مراعاتها هو الحد من التهرب الضريبي وفق اساليب ممنهجة لا تؤثر على العدالة الضريبية وسرية المعلومات المقدمة من المكلفين والمتمثلة بإجراءات الفحص الضريبي . اذ ان مشكلة البحث تمثلت في التساؤل هل تعمل السلطة المالية على الموازنة ما بين اجراءات الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين ؟ ولقد جاء الجانب النظري و الجانب العملي للبحث للإجابة عن هذا التساؤل فضلا عن تحقيق اهداف البحث واثبات فرضية البحث ، كما توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول /منهجية البحثاولا : مشكلة البحث

ان التزام السلطة المالية بإجراء عمليات الفحص الضريبي لغرض التحقق من صحة المعلومات المقدمة من المكلفين التي تؤدي الى الإطلاع على كافة المعلومات المرتبطة بنشاط المكلفين والتي اجازها المشرع الضريبي وان تلك العملية تتطلب في بعض الاحيان يتم فحص اضبارة المكلف من خلال سلسلة من الاجراءات قد يقوم بتلك الاجراءات اكثر من موظف مما قد يضر بسرية المعلومات الضريبية وهذا قد ينعكس سلبا على التزام السلطة المالية بالسر و اجراءات الفحص من ناحية أخرى وذلك في ضل سعي السلطة المالية الى كسب ثقة المكلفين وضمان التزامهم الطوعي .لذا تكمن مشكلة البحث في السؤال الاتي :-

هل تعمل السلطة المالية على الموازنة ما بين اجراءات الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين ؟

ثانيا : هدف البحث يهدف البحث الى :

- ١- بيان مدى نجاح السلطة المالية في الموازنة ما بين التزامها بتطبيق اجراءات الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين في ضوء تطور وسائل للتهرب الضريبي.
- ٢- بيان اهمية الموازنة ما بين الالتزام بسرية المعلومات و اجراءات الفحص الضريبي .

ثالثا : اهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أهمية الحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين . اذ ان المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين في ضوء قيام العاملين بالسلطة المالية بالتحري والبحث عن مصادر دخل المكلف والكشف على سجلات ومكان عمل المكلف وحساباته في ضل حق الاطلاع الذي اجازه المشرع الضريبي يمثل احد اهم التحديات التي تواجه السلطة المالية في ضمان ثقة المكلفين بها وضمان التزامهم الطوعي .

رابعا : فرضية البحث

ان السلطة المالية تعمل على الموازنة ما بين التزامها بإجراءات الفحص الضريبي للحد من التهرب والتزامها بالحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بأنشطة المكلفين .

خامسا : حدود البحث

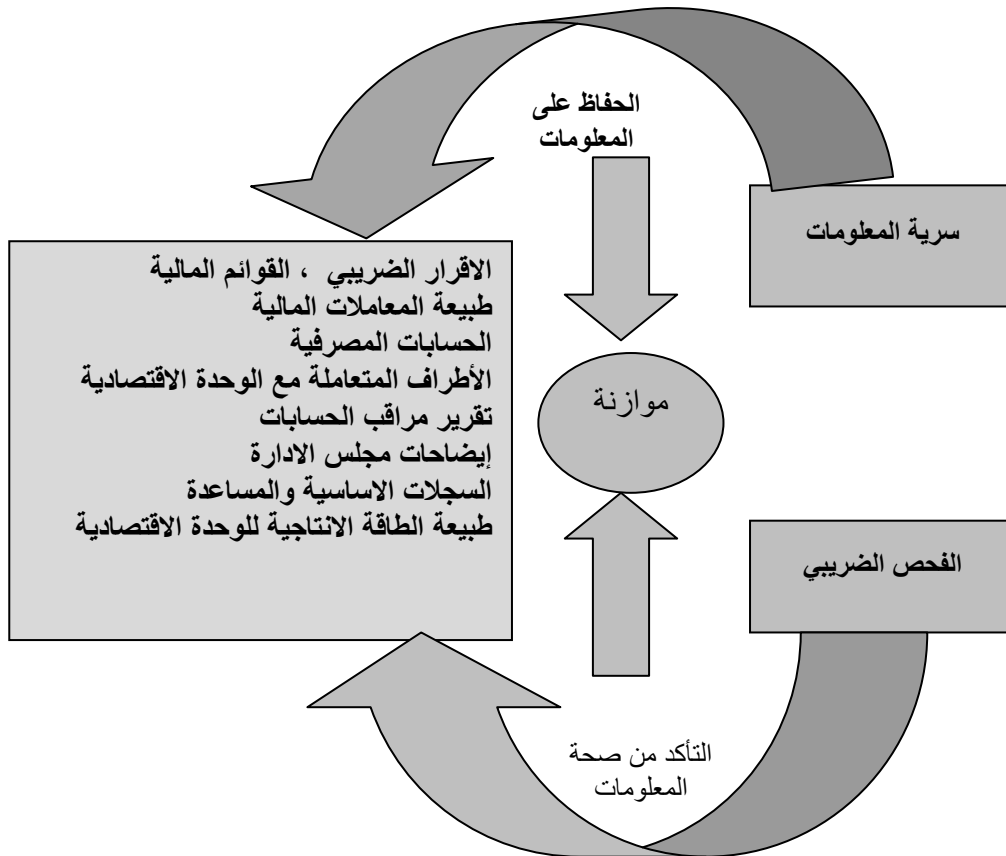
- الحدود الزمانية : تمثلت الحدود الزمانية للبحث بدراسة وتحليل البيانات الختامية للمكلفين لسنة ٢٠٠٧ المالية الحاصل عليها من دراسة (نعيثل : ٢٠٠٩) (الشايع : ٢٠١٠) .
- الحدود المكانية : تمثلت الحدود المكانية للبحث بالهيئة العامة لضرائب اذ تم اختيار عينة من موظفي الهيئة وكذلك دراسة إجراءات الفحص الضريبي في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي .

سادسا : معوقات البحث

تمثلت بقلّة المصادر المتعلقة بسرية المعلومات الضريبية ، فضلا عن صعوبة الحصول على البيانات الفعلية لتحاسب الضريبي للمكلفين لذا استعان الباحث بالدراسات التي تناولت بيانات فعلية وذات علاقة بموضع البحث .

سابعا : النموذج الفرضي للبحث

الشكل رقم (١)
النموذج الفرضي للبحث



المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي لسرية المعلومات الضريبية والفحص الضريبي

المحور الأول / سرية المعلومات الضريبية

اولا : مفهوم سرية المعلومات الضريبية

ان السريته متصل اتصالا وثيقا بالحياة الخاصة للفرد اذ يمثل جانبا من جوانب الحرية الشخصية فلكل فرد الحق في ان يحتفظ باسراة ، كما ان له ان شاء يدلي بها لغيره او يفصح عن جزء منها الى شخص اخر يثق به ، ويتعين على المعهود اليه بالسران يكتمه لان كتمان السرواجب فرضه ابتداءً قواعد الدين ، لما في حفظ الاسرار وكتماها امانة عظيمة يجب الوفاء بها (العجمي : ٢٠١٠ ، ٨) اذ يعرف السري في اللغة هو ما يكتمه الانسان في نفسه . (بكر : ٢٠٠٧ ، ١٩٢) . اما في الاصطلاح القانوني فان السرية هي وصف لامر عمله بسبب مهنته . ووجب عليه عدم إفشائه الا لشخص له صفة معينة . (ثويني ، ٢٠٠٤ ، ٩٧) . ، لذا ينبغي التعامل مع بعض المهن على اساس الحفاظ على السرية المهنية والخصوصية الشخصية وذلك لان العلاقة القائمة بين أطراف مثل هذه التعاملات مبنية على الثقة المتبادلة وبغير ذلك قد تنهار الثقة التي تعتبر الأساس الذي تقوم عليه مثل هذه التعاملات (عبد القادر : ٢٠٠٦ ، ٢٣)

اما السرية الضريبية تعرف بانها كل ما يتعلق بنشاط او دخل الأشخاص الخاضعين لأحكام القانون الضريبي من بيانات وتقارير وقوائم ونسخها وكل معلومة من شأن الإعلان عنها يضر بالمكلفين . (صبار: ٢٠١٣ ، ٢٢٧) . اذ تعد السرية من الأمور المهمة في الضرائب اذ ان لسرية دور مهم في تحقيق الالتزام الطوعي لدافعي الضرائب بالتالي فان على الحكومة معالجة تصورات دافعي الضرائب (المكلفين) عن مدى الحفاظ على سرية المعلومات لغرض ضمان الالتزام الطوعي للمكلفين . www.eattp.org . اذ ان هناك بعض التشريعات تمنح صلاحيات محدودة للوصول للمعلومات وخاصة في ما يتعلق بالملاذات الضريبية. (Devos: ٢٠١٣,٦) الا ان التشريع الضريبي العراقي رفع السرية عن البيانات المتعلقة بأنشطة المكلفين امام العاملين في السلطة المالية الا انه اعتبرها سراً ينبغي المحافظة عليه اذ نصت المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (تعتبر جميع الاوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلف اسراراً محضراً فاشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم .

لذا يتضح من العرض السابق بان السرية الضريبية تتمثل بالحفاظ على سرية القوائم المالية والكشوفات الملحقة والايضاحات المقدمة من قبل مجلس الادارة وتقارير مراقب الحسابات والاقراءات الضريبية وأية بيانات يقدمها المكلف او يتم جمعها عنه من الغير والتي تمثل الامور التي يعتبرها المكلف سراً ينبغي المحافظة عليه وعدم افشائه إلا في الحدود التي اجازها القانون .

ثانياً : الاستثناءات الواردة بقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة المعدل ١٩٨٢ عن مبدأ السرية

أجاز القانون للسلطة المالية ممثلة بالادارة الضريبية تقديم البيانات الضريبية إلى الغير (كدوائر الدولة) ففي مثل هذه الحالة يرتفع الالتزام بالسرية ولا يشكل ذلك خروجاً على السريته ، من ذلك أيضاً تزويد الجهات الرقابية بإقرارات الكشف عن الذمة المالية والبيانات المتعلقة بالدخل غير المشروع وليس للادارة الضريبية الاحتجاج بسرية البيانات . وتجدر الاشارة هنا إلى أن المشرع الضريبي العراقي قد أكد على حق السلطة المالية في تزويد دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي بالبيانات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون أو من أجل تعقب جرم يتعلق بالضريبة كالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي. (صبار: ٢٠١٣ ، ٢٣٢)

ثالثاً : المعلومات التي اجاز المشرع للسلطة المالية الحصول عليها :-

تتمثل المعلومات التي أعطى المشرع الضريبي الحق لسلطة المالية الحصول عليها وفي نفس الوقت منع من إفشائها هي كالاتي :-

- ١- نصت المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بان للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعاً لضريبة او تعتقد خضوعه لها ان يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ ابلاغه بذلك باخطار خطي او بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه او سجله في دوائر ضريبة الدخل او لم يكن .
- ٢- عل كل شخص مسجل او غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه باخطار خطي او بإحدى طرق النشر .
- ٣- ألزم المشرع الضريبي دوائر الدولة تزويد السلطة المالية بالمعلومات والوثائق اللازمة لتنفيذ أحكام القانون الضريبي وليس لهذه الدوائر الامتناع عن تنفيذ هذا الواجب بحجة السرية وذلك وفق المادة (٢٨) التي تنص على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية بطلب منها البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون.
- ٤- للسلطة المالية ان تحصل على أي معلومات تراها ضرورية من خلال التحري والتحقق عن مصادر دخل المكلف اذ اجازة الفقرة الثانية من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ان للسلطة المالية

أن تتحرى أو تتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين .

إذ ينبثق عن هذا الحق إمكانية موظفي السلطة المالية من التحري عن مصادر دخل المكلفين من خلال زيارة أماكن عملهم والاطلاع على طبيعة نشاطهم أو استدعاء المكلف إلى مكان عمل السلطة المالية والاستفسار عن كل ما له علاقة بنشاطهم ، وقد يتسع هذا الحق ليشمل فحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والوقوف على طبيعتها، وجلب ما تراه السلطة المالية مناسباً لها فضلاً عن إلزام المكلف أو من له صلة بالدخل بتقديم التسهيلات لها من أجل تمكينها من انجاز مهامها . (احمد : ٢٠١٢ ، ١٥٤)

المحور الثاني / الفحص الضريبي

اولاً مفهوم الفحص الضريبي

إذا ما أريد التعرف على مفهوم الفحص الضريبي يجب تحديد معنى الفحص لغوياً ومهنيًا بشكل عام إذ يعني الفحص في اللغة البحث عن الشيء . ويعني هذا المصطلح البحث عن الأدلة وتقويمها في مجال اثبات وجود قيمة العناصر المختلفة أو البحث عن الاستفسار عن ربحية الشركة أو المركز المالي لها أو محاولة الوصول لأسباب التلاعب إذا كان هناك أي شكوى حولها . (مشكور وآخرون : ٢٠١٤ ، ١٤٩) . وهناك من يرى بأن الفحص الضريبي عبارة عن جهد مشترك بين الفاحص الضريبي والمدقق وأنه جزء من أعمال التدقيق (١٨ : Frank ، ١٩٨٦) . ويعرف الفحص بأنه إحدى الأساليب المستخدمة من قبل المدقق والتي تتطلب جهداً استثنائياً عن طريق القيام بإجراءات تدقيقية شاملة أو محددة لغرض إخضاع جزء معين من النشاط للفحص بهدف الوصول إلى نتائج محددة يستهدفها المدقق . (Cashin ، ١٩٩١ : ٢) .

ويعرف الفحص بأنه البحث أو التقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي الذي تقدمه الشركة إلى المخمن الضريبي والفاحص بهدف التأكد من صدق تسجيل بيانات الإقرار الضريبي نتيجة العمليات وفق متطلبات التشريعات الضريبية (سلامة: ٢٠٠٢ ، ٦٦) . عرفه (Asmus) التحقق من صحة البيانات المقدمة من قبل المكلفين للتوصل إلى مقدار الضريبة الفعلية للتأكد من دقتها ومصداقيتها بعد أن يطلب الفاحص أسئلة محددة. إذا كانت نتيجة الفحص توضح وجود أمور غير عادية أو مشبوهة، وبذلك يقوم الفاحص بكتابة تقرير إلى السلطة المالية يوضح النتائج التي توصل إليها. <http://finance.zacks.com/tax-examination> كما عرف بأنه مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها الفاحص على وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند إلى الخبرة لتحديد وربط الضريبة المستحقة . (عطا : ٢٠٠٢ ، ١٨)

ثانياً : أهداف الفحص الضريبي :-

ان الغاية من عملية الفحص التي تنصب على دفاتر ومستندات ووثائق الشركات هي للوصول الى أهداف اساسية وأهداف تابعة لها لا تقل أهمية ويمكن اجمالها بالآتي :-

أ : الأهداف الاساسية :- (سلامة : ٢٠٠٢ ، ٦٦)

١. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل وطبقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيود بالسجلات والدفاتر.
٢. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول الى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للشركة.
٣. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل على كافة أنشطة المكلف وتتضمن أرباحه الفعلية منها.
٤. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش وتأثيرها في نتيجة أعمال الشركة

٥. معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة النظر الضريبية.

ب : الأهداف الثانوية :-

١. يعتبر احد الوسائل الرادعة للتهرب الضريبي وذلك لمعرفة المكلف بان اجراءات الفحص التي تجري على البيانات المقدمة من قبله سوف تخضع لاجراءات لاحقة مما يتولد لديه الخوف من اكتشاف ذلك وماسوف يتعرض له بعد ذلك من عقوبات. (Edward:١٩٨٩,٥٠٧). وبالتالي فان الفحص الضريبي يعمل على الحفاظ على الايرادات الضريبية اذ ان التهرب من دفع الضرائب يمثل تهديدا للإيرادات الحكومية في جميع أنحاء العالم. وتشير تقديرات مجلس الشيوخ الأمريكي الى خسائر كبيرة في الإيرادات تصل الى (١٠٠ مليار دولار سنويا)، وفي كثير الدول الأوروبية ايضا . (٤, ٢٠١٠: Nethercott & Anamourlis)
٢. توفير الحماية للمكلفين من محاولات التلاعب بسجلاتهم بسبب قيام السلطة المالية بالفحص الضريبي للقوائم المالية او المعلومات الاضافية المقدمة من قبل المكلفين ، لذا فان الفحص تمثل حالة ردع للمكلف الذي لديه مثل هذه النية .
٣. الزام المكلفين بالاهتمام بعناصر القوائم المالية والتأكد من توفر المستندات المؤيدة لصحتها قبل عرضها على مراقب الحسابات . (مشكور واخرون :٢٠١٤ ، ١٥٠)
٤. حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح الشركات.
٥. امكانية تحقيق العدالة الضريبية والابتعاد عن التقدير الجزافي وذلك من خلال التقدير الاتفاقي وانهاء فرص المنازعات بين السلطة المالية والمكلفين.
٦. اهتمام مراقب الحسابات من خلال بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد سلوك المهنة عند التدقيق والمصادقة على البيانات المالية للمكلف.
٧. توفير الحجة المستندة الى الادلة والقرائن الثبوتية للسلطة الضريبية في حالة اعتراض المكلف على التقدير وعرض الموضوع على لجان الاعتراض. (الدليمي : ٢٠٠٥ ، ٣٩)

ثالثا : مقومات الفاحص الضريبي :-

١ - الفاحص الضريبي:

تتجلى أهمية الشخص القائم بالفحص في الوصول الى قياس دقيق للدخل بتوافر مقومات ومؤهلات علمية وعملية تؤهله للقيام بعمله على افضل صورة، كالمعرفة النظرية (للمحاسبة -التدقيق - القوانين - الانظمة - التعليمات الضريبية) ، اذ يجب ان يكون الفاحص حريصاً على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يتفهم طبيعة كل حدث مالي سجل في دفاتر الوحدة الاقتصادية ، وأن يكون هناك تعمق بالمعالجات المحاسبية والاساس الذي اتبعته الوحدة والا اصبحت عملية الفحص التي يقوم عملية آلية أو سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ اهداف التدقيق. اما فيما يتعلق بالممارسة العملية فهي استنتاج قواعد علمية من خلال التطبيقات المعتمدة وتحسين الأداء وانجاز الاعمال المتكررة وبالتالي زيادة الخبرة المكتسبة نتيجة الممارسة حيث يمكن تعريف الخبرة بأنها المعرفة أو المهارة التي يمكن الحصول عليها بالممارسة أو المعاينة والاحداث التي تعطي مثل هذه المعرفة أو المهارة. (عطا : ٢٠٠٢ ، ٤٢). ويرى البعض بانه ينبغي اجراء الفحص الضريبي وفق معايير محدد لهذا الغرض أي لفص الضريبي وعلى ان يقوم بتنفيذ الفحص شخص مختص يمتلك المعرفة والخبرة بالمعايير المهنية وعلى علم ودراية بالاجراءات المحاسبية والتدقيقية وذلك لتجنب المشاكل التي قد تنشأ مع المكلفين . وكذلك ينبغي ان يكون محايد وبعيد عن العلاقات الشخصية مع المكلفين كما ينبغي ان لا يكون له أي مصلحة مالية او صلة قرابة في الشركات التي يجري الفحص على بياناتها . <http://www.tax.ny.gov/pdf>

٢ - القانون الضريبي :

ان القانون الضريبي يتضمن إجراءات مُحكمة وممكنة للتطبيق وتتلخص هذه الإجراءات بالآتي:-

أ - حصر المكلفين سواءاً كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين الخاضعين للضريبة.

ب- فحص حالات المكلفين الخاضعين للضريبة من واقع المستندات والسجلات المقدمة منهم والبيانات التي تتجمع عنهم والمعاينة لمواقع نشاطهم.

ت- ربط الضريبة ويشمل تعيين المكلف بتحمل الضريبة ودفعها وتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه ومكان وميعاد دفعها.

ث- تحصيل الضريبة ويشمل الخطوات التنفيذية لاستيفاء الضرائب المستحقة على المكلفين بدفعها.

ج- الغرامات والعقوبات نتيجة مخالفة الاحكام الخاصة بتطبيق الضريبة وادائها. (عطا: ٢٠٠٢ ، ٤٨٧)

٣- توافر المعلومات والبيانات عن الوعاء الضريبي:

اذا ما توفرت الخبرة العلمية والعملية للفاحص وكان القانون الضريبي مراعيًا لقواعد الضريبة بحيث لا يسمح للمكلف بتهرب من الضريبة، لا بد من تمكن السلطة المالية بفرض رقابتها والحصول على المعلومات عن الدخل باعتبارها الاساس للقيام بالفحص وتحديد نوع ونطاق الفحص.

وهناك عدة مصادر للمعلومات تحصل عليها السلطة المالية لغرض الاعداد للفحص وتحديد الوعاء الضريبي:-

أ- معلومات من المكلف نفسه (الاقرارات الضريبية/ التقدير الذاتي).

ب- معلومات من دوائر الدولة والشركات المختلفة التي يتعامل معها المكلف (تجهيز / مقاولات).

ج- معلومات من الاشخاص أو المخبرين.

اذ ينبغي مراعاة العناية المهنية الواجبة في عملية الفحص الضريبي الفاحص ، وفي اعداد التقرير النهائي ، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وتوفر وكفاية أدلة الإثبات ، وموضوعية تقرير الفحص ، كما يجب أن يتجنب الفاحص كمهي الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل إلى الحكم المثالي في كافة الاحوال (لطفي : ٢٠٠٩ ، ١٧٨)

٤- الوعي الوطني والضريبي للمكلفين:

ان البعد الوطني للضريبة يضع اداءها في مقدمة واجبات المواطنة و واجب اطاعة القانون وتنفيذ احكامه، وبالتالي فأن الاخلال بهذا الواجب الوطني لا بد ان ينظر اليه على انه موقف اخلاقي يتنافى مع المسؤولية الاجتماعية والوطنية للفرد تجاه المجتمع والوطن، فضلاً عما يترتب عليه من تبعات قانونية، والتأكيد على ان التهرب من الضريبة يعني اعتداء على حقوق افراد المجتمع كافة، وهذا يعني ان تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة على انها قيمة وطنية واخلاقية عليا، وعندما تكون النظرة الى الضريبة كذلك فأن مهمة فرضها وتحصيلها ممن تستحق عليهم هي الأخرى ستكون مهمة وطنية مثلما هي قضية فنية تنفذها ويؤديها نظام التحاسب الضريبي و بضمنه نظام التقدير الذاتي. (الخرسان : ٢٠٠٢ ، ١٠١).

خامسا : اجراءات الفحص الضريبي

ويمكن تقسيم اجراءات عملية الفحص الضريبي لملفات المكلفين إلى عدة مراحل وهي :

١. المرحلة التمهيدية .

٢. المرحلة التحضيرية .

٣. مرحلة إعداد التقرير.

١. المرحلة التمهيدية :

تتضمن هذه المرحلة إعداد الملف ودراسته بصورة دقيقة للوقوف على حالة المكلف وموقفه الكامل من

السلطة الضريبية من خلال الإجراءات الآتية :

أ. ادراج المعلومات الشخصية والاجتماعية عن المكلف ومصادر الدخل الرئيسية والفرعية بالاقرار الضريبي.(في

حالة كون الشركات تعبر عن الاشخاص المالكين لها).

ب. التأكد من استلام البيانات المالية ضمن الفترة المحددة وعدم تأخر المكلف لمعرفة شموله بالغرامات من عدمه.

- ج. التأكد من مصادقة مراقب الحسابات وتأييد المصادقة من قبل الجهة التنظيمية التي ينتمي إليها مراقب الحسابات. (نقابة، ديوان الرقابة المالية).
- د. تحديد مصادر الدخل الرئيسية للمكلف والتي يغلب عليها الثبات النسبي وبصورة دقيقة. (النعيمي: ٢٠٠٨، ٢٩).
- هـ. التأكد من تحاسب المكلف عن مصادر دخله الفرعية بشكل جيد خشية عدم التحاسب أو تكراره بسبب عدم ثباتها.
- و. الرجوع إلى التقديرات الضريبية للمكلف عن السنوات السابقة وتحديد كيفية محاسبته عن مصادر الدخل الرئيسية والفرعية، وما هي الأسس التي اعتمدت في التقدير والتأكد من عدم تجاوز الصلاحيات المخولة للمخمن وهل تم استكمال الموافقات الأصولية في حالة التجاوز على الصلاحية مع ملاحظة مدى انسجام هذه التقديرات مع نصوص قانون الضريبة والأنظمة والضوابط والتعليمات النافذة. (الحديثي، ١٩٩٨، ص ٣٨).
- ز. ملاحظة طريقة تسديد الضرائب المتحققة على المكلف فيما إذا كانت دفعه واحدة أو بطريقة التقسيط إذ يتم التأكد من تأشير التسديدات وهل تم تسديد الأقساط مع الفوائد أم لا؟
- ح. يجب تحديد فيما إذا كان المكلف مقيماً أو غير مقيم بالرجوع إلى (الفقرة ١٠ من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل) إذ يترتب على ذلك تحديد النسب الضريبية التي يشمل بها المكلف مع السماحات .
- ط. دراسة تقرير الضريبة المقدم من لدن المكلف ومقارنة ما ورد فيه من معلومات مع السنوات السابقة للاطلاع على الموقف الضريبي للزوجة والأولاد من حيث تحديد السماحات في حالة وفاة الزوجة أو حدوث طلاق أو ما يخص الأولاد ممن بلغوا سن الثامنة عشرة أو أصبح لهم دخول مستقلة مشمولة بالضريبة، كما يحجب السماح عن الأبناء بسبب إكمالهم أو تركهم الدراسة، أو زواج البنات كما ورد ذلك في (المادة ١٢) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل التي تنظم السماحات .
- ي. تنظيم جدول بالمعلومات (المقتبسات) الواردة لاسيما لو كانت كثيرة العدد ولكل سنة على حدة والتأكد من أخذها بنظر الاعتبار كل حسب السنة المتعلقة بها مع مراعاة هل أن الدخول المتحققة للمكلف مشمولة بالإعفاء الضريبي أم لا؟ وهل تم تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات بصورة صحيحة .
- ك. في حالة كون المكلف مشمول بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض الضريبة الرقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل يتطلب تنظيم كشوفات تفصيلية لغرض مقارنة المعلومات (المقتبسات) الواردة على المكلف مع المعلومات المستخرجة من قوائمه المالية للمخمن ويفضل أن تكون هذه المقارنة لعدة سنوات أو حسب السنوات المطلوب فحصها. (الكعي، ٢٠٠٨، ٩٥-٩٦)
٢. المرحلة التحضيرية
- بعد ما تم التوصل إليه في المرحلة التمهيدية وتحديد موقف عن أمانة المكلف والتزامه بالتحاسب الضريبي تبدأ المرحلة التحضيرية في إتباع الخطوات الآتية :
- وبعد الانتهاء من المرحلة التمهيدية لتجميع البيانات والمعلومات عن الشركة موضوع الفحص تبدأ هذه المرحلة بأهم الخطوات الآتية :-
- أ. دراسة البيانات المالية وتقرير مراقب الحسابات الذي صادق عليها والأخذ بنظر الاعتبار التحفظات في تقريره ويجب ان يولي أهمية خاصة لها وأن يوضح ذلك في تقرير الفحص .
- ب. التحقق من أن الشركة قدمت الاقرارات الضريبية ومرفقاتها طبقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والانظمة والتعليمات النافذة .
- ج. اجراء المقارنات بين اقرارات المكلف للسنة موضوع الفحص مع السنوات السابقة .
- د. التأكد من معالجة جميع الإيرادات والمصروفات طبقاً لوجهة النظر الضريبية على سبيل المثال قد تكون هناك تبرعات ولكنها لا تُعتمد لأنها لم ترد في احكام قانون ضريبة الدخل

- هـ. طلب الايضاحات وتوجيه الاستفسارات الشفهية والتحريرية التي يراها الفاحص ضرورية لطرحها على المكلف عند الحاجة اليها عند قيامه بالفحص للبيانات المالية للشركة .
- و. الاطلاع على طبيعة اعمال المكلف وفحص دفاتره ومستنداته ومراسلاته استناداً الى المادة (٦ / اولاً) من نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .
- ز. التأكد من عدم قيام الشركة بتخفيض قيمة بضاعة آخر المدة أو جرد جزء من البضاعة واسقاط الجزء الآخر وذلك لتحقيق الآتي :

أ- تكوين احتياطي سري لمواجهة انخفاض الأرباح في السنوات القادمة لأي سبب كان.

ب- التلاعب في تخفيض قيمة المبيعات في السنوات القادمة بقيمة التخفيض عند جرد وتقييم البضاعة الحالية.

ح. الحصول على تفاصيل المصروفات المختلفة ومقدار الاندثارات المحتسبة والاحتياطيات المكونة حتى يتسنى للفاحص تحديد المصروفات التي يرى القانون الضريبي أضافتها أو استبعادها من الأرباح . (النعيمي : ٢٠٠٨ ، (٣٥)

ط. مراعاة الضوابط والتعليمات والتأكد منها للسنة موضوعة التقدير لان الهيئة العامة للضرائب دأبت على تطوير تلك الضوابط من سنة لأخرى وفقاً للمؤشرات الاقتصادية للبلد مع ما يقابلها من مؤشرات متعلقة بنشاطات المكلفين وطبيعة أعمالهم .

ي. التأكد من الصحة الحسابية والتي تتعلق بالأمور الآتية :

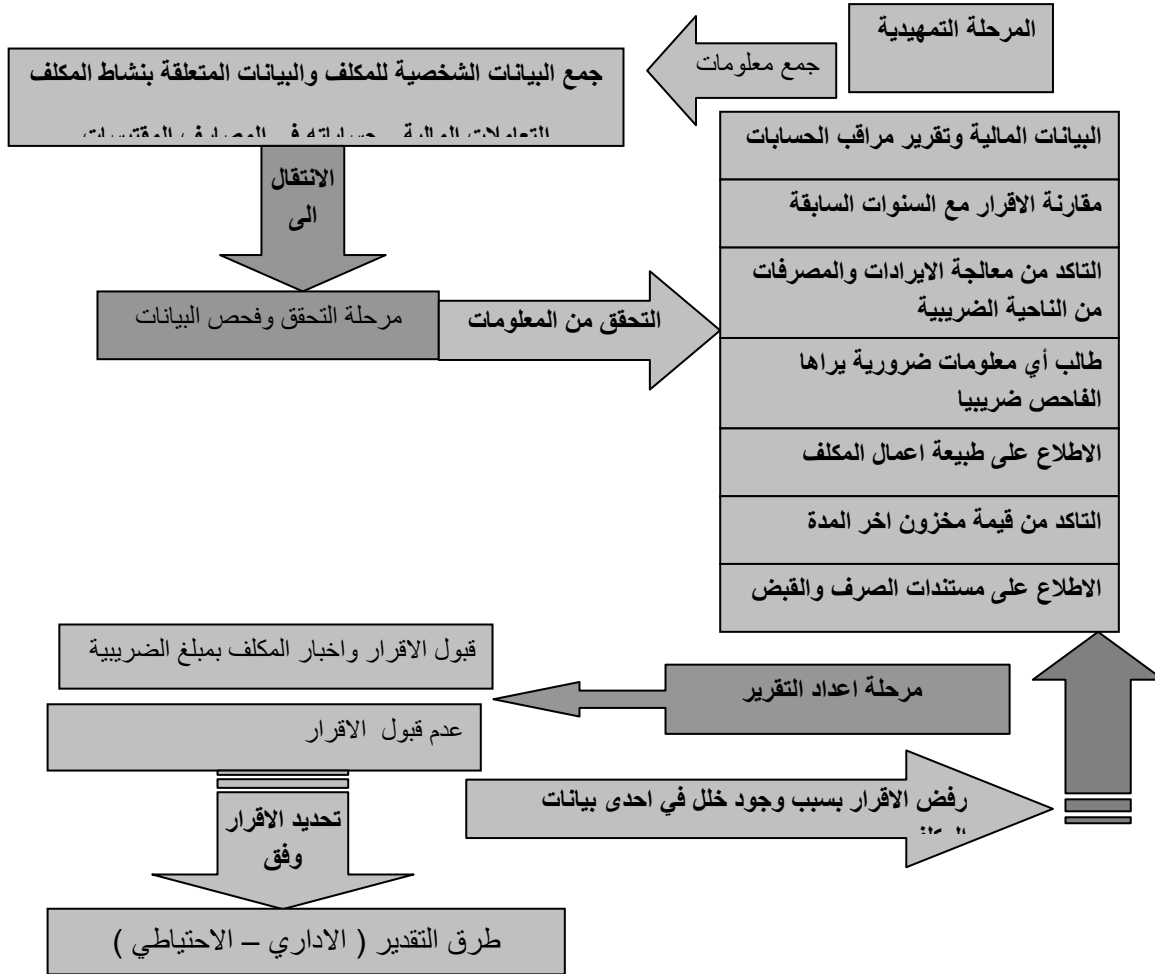
- صحة نقل المعلومات من تقرير ضريبة الدخل أو من المقتبسات أو من الحسابات (بالنسبة للمشمولين بتقديرها) إلى مذكرة التخمين .
- مراجعة نتائج المبالغ المثبتة في التقرير من خلال إجراء العمليات الحسابية كمبالغ المبيعات وغيرها.
- مراجعة احتساب السماح القانوني للمكلف بدقة بعد ملاحظة التغيرات الناتجة خلال السنة المالية التي يعتمد عليها احتسابه.
- التأكد من ملاحظة صحة احتساب التزييلات (المصروفات) .
- إعادة احتساب الدخل الخاضع للضريبة بدقة وذلك من خلال احتساب الدخل المحاسبي معدلاً إلى الدخل الضريبي أو باحتساب الإيرادات المقبولة ضريبياً مباشرة فقط للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة. (العبيدي : ٢٠١٠ ، ٤٦ - ٤٧)

٣. مرحلة إعداد التقرير

بعد الانتهاء من عملية الفحص للبيانات المالية على الفاحص الضريبي أن يقوم بإعداد تقرير الفحص الذي يوضح نتائج الفحص من خلال الإشارة إلى فترة الفحص والمستندات الأساسية التي اعتمدها الفاحص للحصول على المعلومات اللازمة لأداء عمله وعرض تفاصيل المعلومات التي توصل إليها الفاحص نتيجة عملية الفحص . (جمعة: ١٩٩٩، ٣٠١) ، وهناك نتائج محتملة لعملية الفحص الضريبي :-

النتيجة الاولى : قبول التقدير وفق البيانات المقدمة من المكلف بعد التحقق من صحتها .

النتيجة الثانية : قد تقترح السلطة المالية تغييرات على الإقرار الضريبي الخاص بك، يمكنك إما توافق وقبول التغييرات أو الاعتراض على التقدير والتمسك بالحسابات . (TurboTax : ٢٠١٤)

الشكل رقم (٢)
اجراءات الفحص الضريبي

المصدر : من اعداد الباحث

من خلال العرض السابق للمبحث الثاني يتضح بان كلا من سرية المعلومات واجراءات الفحص الضريبي يشتركان في عنصر اساسي لوجودهم وهو القانون الذي ينضم طبيعة العلاقة بين الاخرين اذ يتمثل ذلك بتحديد البيانات الغير مسموح بتسريتها ومنهم الاشخاص المسموح لهم بالاطلاع عليها وكذلك نجد الفحص الضريبي يكون بحاجة للقانون لغرض تحديد المعلومات التي يمكن الحصول عليها ومنهم الاشخاص المسموح لهم بالقيام بذلك ، فضلا عن مصادر الحصول عليها . كما ان الغرض الأساس للفحص الضريبي وفق ما نراه في أهدافه ليس فقط تحصيل الإيرادات الضريبية بل ينبغي ان يكون الهدف في مدى قدرة الفحص الضريبي في المساهمة في تحسين مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين عموماً. (Brid&Casanegra:١٩٩٢,P.٢٨٧-٢٨٨)

المبحث الثالث الجانب العملي للبحث

المحور الأول / الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

اولا : اجراءات الفحص في الهيئة العامة للضرائب

ان عملية الفحص ترتبط بتوفير الاقرار الضريبي وفي ضوء ذلك تبدأ عملية الفحص، اذ الزم المشرع الضريبي جميع المكلفين الذين لديهم دخول بتقديم اقرار ضريبي سنويا اذ تنص المادة (٢٧) فقرة الثانية من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ في عام ١٩٨٢ المعدل بأنه على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنه التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى

طرق النشر خلال الفترة (١/١ - ٥/٣١) من كل عام ، وبالتأكيد فان هناك نوعين من المكلفين هما (الشخص الطبيعي (الافراد) والشخص المعنوي (الشركات ذات الشخصية المعنوية) .

اذ ان النوع الاول من المكلفين يقدم اقرارا يوضح فيه فقط الدخول الخاضعة لضريبة والوضع الاجتماعي للمكلف متزوج ام لا وهل الزوجة ربة بيت وكم عدد الاولاد واعمارهم وهل هم مستمرين على الدراسة .

اما النوع الثاني يتضمن اقراره الدخول المتحققة خلال السنة والنفقات التي انفقت في سبيل الحصول على الدخل اذ يقدم الاقرار تضريري ويرفق معه القوائم المالية واي مستندات تثبت صحة الايرادات والمصروفات . بعد ذلك يقوم المخمن الضريبي باجراء الفحص للتأكد من مصادقة مراقب الحسابات ونقابة المحاسبين لشركات التي يكون مطلوبا منها ذلك وكذلك تقديم أي بيانات او ايضاحات تطلبها السلطة المالية من المكلف . وبعد تحديد موعد مع المكلف يتم مناقشة المكلف بما تضمنه الاقرار وما عرضته القوائم المالية من ايرادات ومصاريف وبعد التأكد وتحقق من البيانات اما ان يتم تحديد مقدار الدخل وفق القوائم المالية او تقدير الدخل احتياطيا او اداريا . وكذلك يتم الفحص في مكان اخر الا وهو قسم التدقيق والرقابة في حالات معينة وهذه الحالات تتمثل بالاتي :-

١- تحال الى قسم الرقابة والتدقيق اضابير المكلفين لغرض الفحص في حالة اعتراض المكلف على نتيجة التقدير ويتمسك بحساباته ويعلن رفضه لمقدار الضريبة المفروضه عليه بالرغم من رفض المخمن البيانات التي قدمها اذ عليه ان يقدم اعتراضا على نتيجة التقدير بعد مصادقة المدقق ومدير الفرع او القسم بعد ذلك تحال الى قسم الرقابة والتدقيق لغرض التحقق من مدى صحة البيانات وكتابة تقرير بنتائج الفحص والتي قد تكون اما بقبول الاعتراض والحكم لصالح المكلف والتقدير وفق حساباته او الحكم ضد المكلف والابقاء على التقدير او يتم التقدير بمبلغ اكبر .

٢- الاخبار في حالة وصول معلومات تفيد بان هناك حالة تهرب من دفع الضرائب او ان احد المكلفين يخفي جزا من دخله يتم الكبس في مكان عمل المكلف ويتم التحفظ على سجلات المكلف . ولغرض بيان تلك الاجراءات والاسس التي يستند اليها الفاحص في عملية الفحص ، سوف نعرض حالتين عمليتين كما في الفقرة ثانيا من هذا المحور .

ثانيا : حالات عملية لفحص البيانات المالية للمكلفين

الحالة الاولى : (استنادا الى البيانات المتوفرة في ملاحق دراسة (نعيثل : ٢٠٠٩)

شركة (x) للوساطة في بيع وشراء الأوراق المالية المحدودة / بغداد / ٢٠٠٧

١: معلومات عامة .

١. تأسست الشركة في ١٩٩٣/٥/٢٣ .

٢. رأسمال الشركة ٣٠٠٠٠٠٠٠ دينار وقد تم زيادته إلى ٣٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار. وقد أريد من مسجل الشركات .

٣. ليس للشركة أي مشاركات مع شركات أخرى .

٢: نشاط الشركة .

بلغت إيرادات الشركة (عمولة مستلمة) للسنة المالية ٢٠٠٧ مبلغ ٨٥٦٢٠٠٧٤ دينار.

(مذكرة تخمينية)

أسم الفرع: الشركات			
رقم المخمن: بلا		السنة ٢٠٠٨	
رقم المخمن: بلا		التقديرية	
أسم المكلف: شركة رقم (x) للوساطة في بيع وشراء الأوراق المالية - بغداد			
المهنة ومصدر الدخل: الأوراق المالية			
رقم الأضبارة: بلا		نوع التقدير: احتياطي	
المقتبسات			
المبلغ بالدينار	نوع العمل (تجهيز، مقاوله ..)	أسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
٨٥٦٢٠.٧٤	الإيرادات بموجب الحسابات		
٢٠٤١٩٧٨٤	الربح بموجب الحسابات		
٣٩٠٦٧٩٨٤	الربح المحاسبي المعدل		
٣٤٢٤٩٠٠٠	الربح حسب الضوابط		
أحتساب الدخل الخاضع للضريبة		المصاريف المرفوضة	
١. أيفاد وسفر		٦٥٠٠٠٠٠	
٢. أنتماءات وأشتراكات		٢٥٠٠٠	
٣. مكافآت لغير العاملين		٤٣٤١٥٠٠	
٤. مصروفات خدمية متنوعة		٧٧٨١٠٠٠	
المجموع		١٨٦٤٧٥٠٠	
مبلغ الدخل / دينار	السماح / دينار	الدخل الصافي / دينار	مبلغ الضريبة / دينار
٣٩٠٦٧٩٨٤	-	٣٩٠٦٧٩٨٤	٥٨٦٠١٩٧,٦
موافقات الدائرة			
السيد المدير: قدرت الشركة احتياطياً للسنة ٢٠٠٨ التقديرية وحسب الأرباح المبينة وحسب تفاصيل		١. تبلغت وموافق على التقدير	
الأحتساب المبينة في المرفق بالمذكرة للتفضل بالإطلاع ... مع التقدير.		وسأدفع خلال المدة القانونية	
المخمن / موقع		الأسم: المدير المفوض	
التاريخ / بلا		التوقيع: موقع	
		التاريخ: بلا	

يتضح من خلال مذكرة التخمين اعلاه بان المخمن الضريبي في قسم الشركات قام برفض بعض بنود الحسابات المقدمة من الشركة (x) اذ قام باحتساب صافي الربح الضريبي المعدل وفق التشريعات الضريبية ، وذلك باضافة المصاريف غير المقبولة ضريبيا الى صافي الربح المحاسبي كما موضح في المذكرة اذ اشار الى ذلك ضمن بند المصاريف المرفوضة ضريبيا. فضلا عن انها تبين بان المكلف قد قبل بنتائج التقدير وانه موافق .

الاجراءات التي قام بها المخمن تتمثل بالاتي :-

- ١- تدقيق القوائم المالية وتحري عن مدى صحة البيانات .
- ٢- احتساب مقدار الربح المعدل ضريبيا من خلال اضافة المصاريف غير المقبولة ضريبيا لعدم ارتباطها بنشاط المكلف .

٣- احتساب مقدار الارباح وفق الضوابط الضريبية وهي تمثل ٤٠% من اجمالي الإيرادات .

ومن ثم قام المخمن بتقدير الدخل الخاضع للضريبة على اساس صافي الربح المعدل ضريبيا وذلك لعدم وجود فروق ذات اثر كبير ما بين الارباح بموجب الضوابط والربح المعدل ضريبيا .

الحالة الثانية: (استنادا الى البيانات المتوفرة في ملاحق دراسة (الشايح : ٢٠١٠))

شركة (y) لتجارة السيارات والمكائن والمعدات المحدودة / بغداد - ٢٠٠٧

١: معلومات عامة عن الشركة:

- ١- تأسست الشركة في ٢٢/٤/٢٠٠٤، رأس مالها (٢) مليون دينار، يقع مركز الشركة في بغداد وليس لديها فرع آخر، كما إن الشركة لا تملك أسهما في شركات أخرى تتجاوز نسبتها ١٠% من رأس مالها.

٢- هدف الشركة: تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني والإسهام في استثمار رؤوس الأموال في مجال تجارة السيارات والمكائن والمعدات وأدواتها الاحتياطية وتقديم خدمات ما بعد البيع وفقا للقوانين والتعليمات النافذة.

أسم الفرع: الشركات			
رقم المخمن: بلا			
السنة ٢٠٠٨ التقديرية			
أسم المكلف : شركة (ص) لتجارة السيارات والمكائن والمعدات المحدودة - بغداد			
المهنة ومصدر الدخل: تجاري			
رقم الاضبارة: بلا			
نوع التقدير: احتياطي			
المقتبسات			
المبلغ بالدينار	نوع العمل (تجهيز. مقاوله..)	أسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
٩٤٥٢٥٩٨٠٠	الإيرادات بموجب الحسابات		
٢١٨٩٨٩٤٤٤	الفائض بموجب الحسابات		
احتساب الدخل الخاضع للضريبة			
السيد المدير العام / السيد مدير قسم الشركات			
دققت وفق تقدير الشركة احتياطيا لسنة ٢٠٠٨			
التقديرية بموجب نتائج الحسابات لتمسك الشركة			
بسجلاتها وإحالة الاضبارة إلى قسم الرقابة والتدقيق			
الداخلي مع مطالبة الشركة بالتحليل الواردة أدناه ..			
مع التقدير			
المدقق / موقع			
التاريخ / بلا			
مبلغ الدخل / دينار	السماح / دينار	الدخل الصافي / دينار	مبلغ الضريبة / دينار
٢١٨٩٨٩٤٤٤	----	٢١٨٩٨٩٤٤٤	٣٢٨٤٩٠٠٠
موافقات الدائرة: فقط مائتان وثمانية عشر مليون وتسعمائة وتسعة وثمانون ألف وأربعمائة وأربعة وأربعون دينارا لا غير.			
تبليغ المكلف أو وكيله:			
السيد المدير:			
للتفضل بالموافقة على تقدير الشركة حسب نتائج الحسابات لسنة ٢٠٠٨ التقديرية			
وذلك لتمسك الشركة بحساباتها لهذه السنة مع إحالة الاضبارة لغرض تدقيقها			
ومطالبة الشركة بالتحليل المطلوبة لغرض إكمال دراسة الحسابات ... لطفًا			
المخمن / موقع			
التاريخ / بلا			
الاسم: المدير المفوض			
التوقيع/ موقع			
التاريخ/ بلا			
١- تبليغت وموافق على			
التقدير وسأدفع خلال المدة			
القانونية			

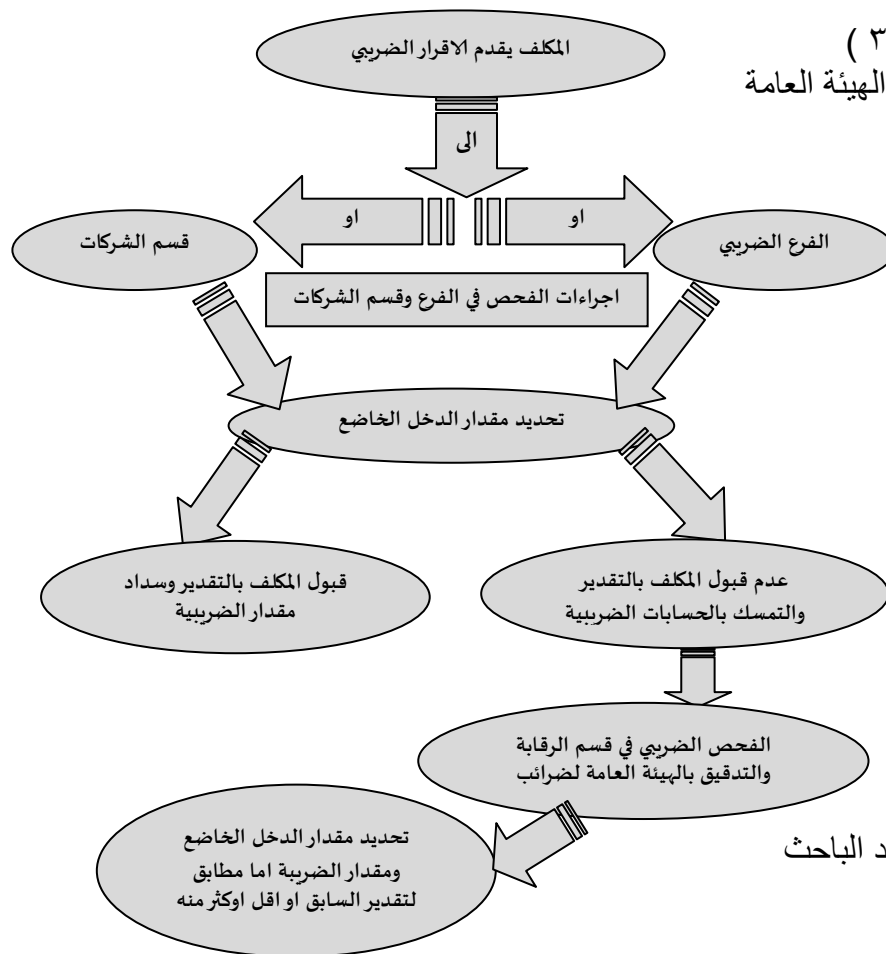
يتضح من مذكرة التخمين اعلاه ان المخمن قام برفض الحسابات والاعتماد على الضوابط في احتساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة . اذ تمسك المكلف بحساباته ورفض نتيجة التقدير وكما موضح تم احالة الاضبارة الى قسم الرقابة والتدقيق لغرض اجراء الفحص . اذ ان الضوابط تحدد الربح على اساس ١٨% من اجمالي الايراد وكان الربح وفق الضوابط بمقدار (١٧٠١٤٦٧٩٦٤) دينار

وقدمت الشركة السجلات والمستندات الآتية:

- سجل اليومية العامة مصدق من كاتب العدل.
- سجل الأستاذ العام.
- سجل المصروفات.
- سجل الرواتب والأجور.
- بوكس فايل يحتوي على سندات القيد والصرف.

قام الفاحص الضريبي (المدقق) بالتركيز أثناء عملية الفحص على الفقرات المؤشرة في مذكرة التخمين ، وبعد تقديم ما يثبت صحة البيانات المالية حدد الفاحص الضريبي التقدير بنسبة ٩,٥% من اجمالي الايراد أي من واقع المعلومات المقدمة من المكلفة .

يتضح مما سبق ان عملية الفحص التي تتم في الهيئة العامة للضرائب تعتمد بشكل اساسي على خبرة الفاحص اذ ليس هناك اجراءات ثابتة ومحددة لذا فان عملية الفحص سواء كانت في الفرع او قسم الشركات وكذلك في حالة رفعها الى قسم الرقابة والتدقيق تبقى المعوقات نفسها امام الفاحص والتي تتمثل بقلّة الكادر المختص مقارنة بزيادة عدد المكلفين فضلا عن عدم امتثال بعض المكلفين بتوفير معلومات دقيقة عن النشاط او تقديم سجلات غير مرتبة ولا يمكن الاعتماد عليها . لذ سوف يتم التطرق لتلك المعوقات في استمارة الاستبيان وكذلك معرفة مستوى الالتزام بسرية المعلومات ومدى مراعاة تلك السرية بإجراءات الفحص ويمكن ايضاح الفحص الضريبي واماكن اجرائه في الهيئة العامة للضرائب من خلال الشكل رقم (٣)



المصدر : من اعداد الباحث

المحور الثاني / تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

اولا : عينة البحث والاساليب الاحصائية المستخدمة

تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة مكونة من ١١٥ وتم استرجاع ١٠٠ استمارة وتم استبعاد البقية لعدم ملاءمتها او نقص المعلومات فيها وبعد جمع المعلومات أدخلت الى البرنامج الإحصائي SPSS والحصول على النتائج الخاصة بالاستبانة وتحليله إحصائيا للتعرف على اهم خصائص المتغيرات المتضمنة في عينة البحث، وقد شملت النتائج الإحصاءات الوصفية وخصائص المتغيرات التي تم اخذها بنظر الاعتبار، والإحصاء التحليلي لاستمارة الاستبانة بغية معرفة مدى موازنة السلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) بين سرية المعلومات الضريبية وإجراءات الفحص الضريبي ، وقد شمل التحليل مجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة بأسلوب الارتباط بيرسون والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الفا كرونباغ .

ثانيا : صدق الاتساق الداخلي وثبات فقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة البحث ، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما في الجداول رقم (٢) و(٣) .

١- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (سرية المعلومات الضريبية)

الجدول رقم (٢)

يوضح معامل الارتباط ما بين فقرات محور سرية المعلومات الضريبية

المتغيرات	X١	X٢	X٣	X٤	X٥	X٦	X٧	X٨	X٩	X١٠
X١	١	.٧٩٣**	.٩٥٤**	.٩٥٠**	.٩٠٤**	.٧٦٣**	.٧٥٨**	.٥١٤**	.٨٩٢**	.٥٨٠**
X٢	.٧٩٣**	١	.٨٢٤**	.٧٨٩**	.٧٥٣**	.٩٣٨**	.٨١٩**	.٧٣٢**	.٧١٨**	.٧٤١**
X٣	.٩٥٤**	.٨٢٤**	١	.٩٣٥**	.٩٣٤**	.٧٥٢**	.٧٣٤**	.٥٣٦**	.٨٧٦**	.٥٧٧**
X٤	.٩٥٠**	.٧٨٩**	.٩٣٥**	١	.٩٠١**	.٧٧٦**	.٧٩٢**	.٦٣٧**	.٩٠٩**	.٦٨٩**
X٥	.٩٠٤**	.٧٥٣**	.٩٣٤**	.٩٠١**	١	.٦٦٩**	.٦٧١**	.٥٣٩**	.٨٢٢**	.٦٠٩**
X٦	.٧٦٣**	.٩٣٨**	.٧٥٢**	.٧٧٦**	.٦٦٩**	١	.٨٥٨**	.٨٢٣**	.٧٢٩**	.٨١٧**
X٧	.٧٥٨**	.٨١٩**	.٧٣٤**	.٧٩٢**	.٦٧١**	.٨٥٨**	١	.٦٦٩**	.٧٣٩**	.٧٠٥**
X٨	.٥١٤**	.٧٣٢**	.٥٣٦**	.٦٣٧**	.٥٣٩**	.٨٢٣**	.٦٦٩**	١	.٦٢٦**	.٩٥٠**
X٩	.٨٩٢**	.٧١٨**	.٨٧٦**	.٩٠٩**	.٨٢٢**	.٧٢٩**	.٧٣٩**	.٦٢٦**	١	.٦٩٢**
X١٠	.٥٨٠**	.٧٤١**	.٥٧٧**	.٦٨٩**	.٦٠٩**	.٨١٧**	.٧٠٥**	.٩٥٠**	.٦٩٢**	١

**مستوى الدلالة ٠,٠١.

جدول رقم (٢) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (سرية المعلومات الضريبية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠١) اذ تراوحت ما بين (٠,٥١٤ - ٠,٩٥٤) ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

الجدول رقم (٣)

يوضح معامل الارتباط بين فقرات الاستبانة لمحور الفحص الضريبي

المتغير	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X20	X21	X22	X23	X24	X25	X26	X27	X28	X29
X11	١	.٧٦٦**	.٨٩٢**	.٨٣٤**	.٨١٥*	.٦٥٦**	.٦٣٨**	.٦٣٨**	.٦٤.٠**	.٦٧٦**	.٦٦٩**	.٧٠.٤**	.٥٨٨**	.٥٤٢**	.٧٠.٣**	.٥٩٨**	.٦٤٥**	.٦٧٣**	.٤٦١**
X12	.٧٦٦**	١	.٨٥٨**	.٧٩٧**	.٧٨.٠*	.٦٢١**	.٦٠.٣**	.٦٠.٣**	.٦٠.٦**	.٦٣٩**	.٦٣٢**	.٦٧.٠**	.٥٥١**	.٥٠.٣**	.٦٦٥**	.٥٦٣**	.٦٠.٧**	.٦٣٤**	.٤٢٣**
X13	.٨٩٢**	.٨٥٨**	١	.٨٩٢**	.٧٧٨*	.٧٣٥**	.٧٣١**	.٧٣١**	.٧٣٣**	.٧٧٦**	.٧٦٧**	.٧٩٤**	.٦٩٢**	.٥٧٧**	.٧٥٤**	.٦٩١**	.٦٩٥**	.٦٨٧**	.٥٥٩**
X14	.٨٣٤**	.٧٩٧**	.٨٩٢**	١	.٨٥٧*	.٨٢.٠**	.٨٠.٩**	.٨٠.٩**	.٨١.٠**	.٨٥٧**	.٨٤٧**	.٨٥٦**	.٧٥٦**	.٦٥٩**	.٨٤١**	.٧٦٥**	.٧٩٣**	.٧٨٤**	.٦٠.٨**
X15	.٨١٥**	.٧٨.٠**	.٧٧٨**	.٨٥٧**	١	.٧١٩**	.٧٠.٠**	.٧٠.٠**	.٧٠.٢**	.٧٤٣**	.٧٣٤**	.٧٢٣**	.٦٥٢**	.٥٥٤**	.٧٢١**	.٦٦.٠**	.٦٦١**	.٦٧٢**	.٥٢.٠**
X16	.٦٥٦**	.٦٢١**	.٧٣٥**	.٨٢.٠**	.٧١٩*	١	.٩٨١**	.٩٥١**	.٩٦٦**	.٨٨٨**	.٨٧٧**	.٨٩٦**	.٨٨٢**	.٧٠.٢**	.٨٨١**	.٩٦١**	.٧٠.٦**	.٧٨٣**	.٧٥.٠**
X17	.٦٣٨**	.٦٠.٣**	.٧٣١**	.٨٠.٩**	.٧٠.٠*	.٩٨١**	١	.٩٤.٠**	.٩٥٥**	.٨٩٤**	.٨٩٩**	.٩١٨**	.٩٠.٦**	.٧١٥**	.٨٥٦**	.٩٥١**	.٧١٣**	.٧٨٧**	.٧٦٣**
X18	.٦٣٨**	.٦٠.٣**	.٧٣١**	.٨٠.٩**	.٧٠.٠*	.٩٥١**	.٩٤.٠**	١	.٩٨٥**	.٨٩٤**	.٩٣١**	.٨٨٧**	.٨٤١**	.٦٤٥**	.٨٣٩**	.٩٢.٠**	.٧١٣**	.٧١٧**	.٧١٣**
X19	.٦٤.٠**	.٦٠.٦**	.٧٣٣**	.٨١.٠**	.٧٠.٢*	.٩٦٦**	.٩٥٥**	.٩٨٥**	١	.٨٩٤**	.٩١٥**	.٩٠.٢**	.٨٥٦**	.٦٦.٠**	.٨٥٥**	.٩٣٥**	.٦٩٧**	.٧٣٢**	.٧٢٦**
X20	.٦٧٦**	.٦٣٩**	.٧٧٦**	.٨٥٧**	.٧٤٣*	.٨٨٨**	.٨٩٤**	.٨٩٤**	.٨٩٤**	١	.٩٢٧**	.٩١٦**	.٨٩٧**	.٧٥٨**	.٨٧٧**	.٨٥١**	.٧٤٤**	.٨٣٦**	.٦٩٢**
X21	.٦٦٩**	.٦٣٢**	.٧٦٧**	.٨٤٧**	.٧٣٤*	.٨٧٧**	.٨٩٩**	.٩٣١**	.٩١٥**	.٩٢٧**	١	.٩١٢**	.٨٨٥**	.٧١٩**	.٨٧٤**	.٨٩.٠**	.٧٨.٠**	.٨٠.٥**	.٧٤٤**
X22	.٧٠.٤**	.٦٧.٠**	.٧٩٤**	.٨٥٦**	.٧٢٣*	.٨٩٦**	.٩١٨**	.٨٨٧**	.٩٠.٢**	.٩١٦**	.٩١٢**	١	.٨٧٤**	.٧١٥**	.٨٨١**	.٨٦٢**	.٧٤٢**	.٨٣٣**	.٧٠.٣**
X23	.٥٨٨**	.٥٥١**	.٦٩٢**	.٧٥٦**	.٦٥٢*	.٨٨٢**	.٩٠.٦**	.٨٤١**	.٨٥٦**	.٨٩٧**	.٨٨٥**	.٨٧٤**	١	.٨٣.٠**	.٨٥٣**	.٩١٩**	.٧٠.٩**	.٨٦٩**	.٧٤٨**
X24	.٥٤٢**	.٥٠.٣**	.٥٧٧**	.٦٥٩**	.٥٥٤*	.٧٠.٢**	.٧١٥**	.٦٤٥**	.٦٦.٠**	.٧٥٨**	.٧١٩**	.٧١٥**	.٨٣.٠**	١	.٧٩٤**	.٧٤٣**	.٧٦٧**	.٨٣٦**	.٧٣.٠**
X25	.٧٠.٣**	.٦٦٥**	.٧٥٤**	.٨٤١**	.٧٢١*	.٨٨١**	.٨٥٦**	.٨٣٩**	.٨٥٥**	.٨٧٧**	.٨٧٤**	.٨٨١**	.٨٥٢**	.٧٩٤**	١	.٩٠.١**	.٨٠.٤**	.٨٧٣**	.٧٢٣**
X26	.٥٩٨**	.٥٦٣**	.٦٩١**	.٧٦٥**	.٦٦.٠*	.٩٦١**	.٩٥١**	.٩٢.٠**	.٩٣٥**	.٨٥١**	.٨٩.٠**	.٨٦٢**	.٩١٩**	.٧٤٣**	.٩٠.١**	١	.٧٢٤**	.٧٩.٠**	.٨٠.٨**

X٢٧	.٦٤٥**	.٦٠٧**	.٦٩٥**	.٧٩٣**	.٦٦١*	.٧٠٦**	.٧١٣**	.٧١٣**	.٦٩٧**	.٧٤٤**	.٧٨٠**	.٧٤٢**	.٧٠٩**	.٧٦٧**	.٨٠٤**	.٧٢٤**	١	.٧١٠**	.٧٠١**
X٢٨	.٦٧٣**	.٦٣٤**	.٦٨٧**	.٧٨٤**	.٦٧٢*	.٧٨٣**	.٧٨٧**	.٧١٧**	.٧٣٢**	.٨٣٦**	.٨٠٥**	.٨٣٣**	.٨٦٩**	.٨٣٦**	.٨٧٣**	.٧٩٠**	.٧١٠**	١	.٦٦٨**
X٢٩	.٤٦١**	.٤٢٣**	.٥٥٩**	.٦٠٨**	.٥٢٠*	.٧٥٠**	.٧٦٣**	.٧١٣**	.٧٢٦**	.٦٩٢**	.٧٤٤**	.٧٠٣**	.٧٤٨**	.٧٣٠**	.٧٢٣**	.٨٠٨**	.٧٠١**	.٦٦٨**	١

**مستوى دلالة ٠,٠١

جدول رقم (٣) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (اجراءات الفحص الضريبي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١) اذ تراوح معامل الارتباط بين (٤٢٣ - ٩٨١) ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

٢- ثبات الاستبانة :

تعد معاملات الثبات لبيانات الاستمارة من الامور المهمة التي ينبغي ان تاخذ بنظر الاعتبار وغالبا ما يتم استعمال معامل (الفا كرونباخ) لهذا الغرض الذي تقع قيمته بين الصفر والواحد الصحيح فاذا كانت قيمته صفرا دل ذلك على عدم ثبات اسئلة الاستمارة وعلى العكس اذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته مساوية للواحد الصحيح اما القيم بينهما فتدل على مستوى قوة ثبات ومصداقية اسئلة الاستبانة وبالاتي امكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على المجتمع المدروس، اذ اوضحت نتائج التحليل بان معامل الفا كرونباخ للاستبانة ككل كان بمقدار (٠.٩٨٢) . مما يدل على ثبات البيانات المتحصل عليها وامكانية تعميمها على المجتمع الذي اختيرة منه العينة .

ثالثا : تحليل نتائج الاجابة على فقرات الاستبانة :

إذ تم ترميز فقرات الاستبانة بهدف لمعالجتها ابتداءً من التحليل الاولي للبيانات المتعلقة بكل محور من محاور الاستبانة باستعمال الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ولكل فقرة من فقرات الاستبانة ولغرض تحديد درجة استجابة عينة البحث تم تصميم الجدول رقم (٤) (٥)

الجدول رقم (٤)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات عينة البحث
عن المحور الاول سرية المعلومات الضريبية

حجم العينة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	فقرات الاستبانة
١٠٠	١.١٤٥٩٢	٣.٨٠٠٠	x١
١٠٠	١.١٧٣٦٢	٣.٥٨٠٠	x٢
١٠٠	١.٢٢٣١٤	٣.٦٧٠٠	x٣
١٠٠	١.١٣١٥٠	٣.٨٥٠٠	x٤
١٠٠	١.٢٣٠٠٥	٣.٦١٠٠	x٥
١٠٠	١.١٣٢٦٢	٣.٧٠٠٠	x٦
١٠٠	١.٢٠٤٨٣	٣.٧٣٠٠	x٧
١٠٠	١.١٥٢٠٣	٣.٨١٠٠	x٨
١٠٠	١.١٧٢٥٤	٣.٨٣٠٠	x٩
١٠٠	١.١٣١٥٥	٣.٨٢٠٠	X١٠

تشير اجابات افراد العينة الى الاتفاق حول التزام الهيئة العامة بسرية المعلومات اذ كانت جميع فقرات استمارة الاستبيان حصلت على وسط حسابي اعلى من المعدل الفرض للمقياس والبالغ (٣) مما يؤكد على ان الهيئة العامة لضرائب ملتزمة بالاتي :-

١- اشارت اجابات افراد العينة الى ان الحالات التي اجاز فيها المشرع الضريبي بتقديم المعلومات حول نشاط المكلف لا تنطوي على خرق لحقوق المكلف وانها ضمن المصلحة العامة ولالتزام بتنفيذ القانون. وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي البالغ (٣.٨٠٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٤٥٩٢) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .

٢- يرى افراد عينة البحث بان الحفاظ على السرية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين من الامور المهمة التي تعمل السلطة المالية جادة بالالتزام بها من اجل تعزيز الثقة في تعاملاتها مع المكلفين . اذ كان الوسط الحسابي البالغ (٣.٥٨٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٧٣٦٢) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .

- ٣- اكدت اجابات افراد العينة بان التدقيق الداخلي لدى السلطة المالية له دور فاعل في الحفاظ على سرية المعلومات والالتزام باجراءات الفحص الضريبي . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٦٧٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٢٢٣١٤) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٤- يرى افراد العينة بان السلطة المالية تعمل على التوفيق بين التزامها بالسرية اتجاه المكلفين ، و التزامها باجراءات الفحص الضريبي التي تتطلب التحري عن أنشطة والسجلات التي يمسكها أية معلومات تساعدها في تحديد الدخل الخاضع لضريبة وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٨٥٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٣١٥٠) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٥- إشارة اجابات افراد عينة البحث ان الإجراءات المتبعة لدى السلطة المالية للحفاظ على سرية المعلومات تشجع المكلفين على التعامل مع السلطة المالية بثقة . الا انها قد تساعد المكلفين على التهرب . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٦١٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٢٣٠٠٥) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٦- اكدت اجابات افراد عينة البحث بان السلطة المالية تسعى الى الحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين اكثر من اهتمامها باجراءات الفحص . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٧٠٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٣٢٦٢) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٧- يرى افراد عينة البحث بان التشديد في سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين من قبل المؤسسات الاخرى تضر باجراءات الفحص الضريبي . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٧٣٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٢٠٤٨٣) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٨- اكدت اجابات افراد عينة البحث بان هناك تنسيق ما بين التدقيق الداخلي في الفروع وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مقر الهيئة العامة لضرائب من اجل انجاح عملية الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٨١٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٥٢٠٣) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ٩- اشارة اجابات افراد عينة البحث بان لتشريعات الضريبية دور مهم في ضمانات الالتزام بالسرية اتجاه المعلومات المقدمة من قبل المكلفين . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٨٣٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٧٢٥٤) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ١٠- يرى افراد عينة البحث بان هناك صعوبة في الالتزام بالسرية الضريبية في اجراءات الفحص وذلك لمرور اضبارة المكلف بسلسلة من الاجراءات . وهذا مايؤكدده الوسط الحسابي البالغ (٣.٨٢٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٣١٥٥) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .

الجدول رقم (٥)

يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات عينة البحث
عن المحور الثاني اجراءات الفحص الضريبي

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	حجم العينة
x11	٣.٧٧٠٠	١.١٨٧٩٤	١٠٠
x12	٣.٧٦٠٠	١.١٨١٦٨	١٠٠
x13	٣.٧٨٠٠	١.١٣٣٣٣	١٠٠
x14	٣.٨٥٠٠	١.٠٧٦٦١	١٠٠
x15	٣.٧٧٠٠	١.١٤٤٦٤	١٠٠
x16	٣.٩٠٠٠	١.١٥٠٣٢	١٠٠
x17	٣.٨٧٠٠	١.١٦٠٤٢	١٠٠

x18	٣.٨٧٠٠	١.١٦٠٤٢	١٠٠
x19	٣.٨٩٠٠	١.١٦٢٥٠	١٠٠
x20	٣.٩٠٠٠	١.٠٧٧٧٨	١٠٠
x21	٣.٩١٠٠	١.٠٩٢٦٣	١٠٠
x22	٣.٩٣٠٠	١.١٣٩٣٣	١٠٠
x23	٣.٩٨٠٠	١.٠٦٣٤٤	١٠٠
x24	٤.٠٧٠٠	.٩٩٧٥٢	١٠٠
x25	٣.٩٨٠٠	١.٠٣٤٥٥	١٠٠
x26	٣.٩٢٠٠	١.١٢٥٢٨	١٠٠
x27	٣.٨٧٠٠	١.٠٤١١٢	١٠٠
x28	٤.٠٩٠٠	.٩٨٥٧١	١٠٠
x29	٤.١١٠٠	١.٠٤٣٤٥	١٠٠

١١- اشارت اجابات افراد العينة الى ان هناك عقبات تحول دون قدرة السلطة المالية على انجاز عملية الفحص الضريبي وضمن التزام بالسرية . وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي تراوح ما بين (٣.٧٦٠٠ - ٣.٩٠٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري تراوح ما بين (١.١٨٧٩٤ - ١.٠٧٦٦١) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة . التي حددت المعوقات بالاتي :-

- ضعف نظام المعلومات المعتمد لدى السلطة المالية
- عدم وجود الحوافز المالية للعاملين في السلطة المالية
- المعلومات الخاطئة المقدمة من المكلفين
- انعدام الخبرة لدى العاملين في مجال الفحص الضريبي
- قلة الدورات التطويرية الخاصة بمجال الفحص الضريبي
- زيادة عدد حالات الفحص بسبب اسلوب التقدير المتبع لدى السلطة المالية
- ضعف العقوبات الرادعة للمكلفين
- عدم وجود معايير لسلوك المني للفحص الضريبي
- ضعف الوضع الامني مما يؤدي الى تخوف الفاحص والاشخاص الاخرين من ابداء المعلومات . تخوفا من ردة فعل المكلفين.

ي- قلة العاملين لدى السلطة المالية

١٢- اكدت اجابات افراد العينة على ان ساليب التهرب من دفع الضريبة اكثر تطورا من الاساليب المتبعة في الفحص الضريبي. وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي البالغ (٣.٩١٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٠٩٢٦٣) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .

١٣- اوضحت اجابات افراد العينة الى ان الأولوية في عمل إجراءات الفحص الضريبي وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي تراوح ما بين (٣.٩٣٠٠ - ٤.٠٧٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٣٩٣٣ - .٩٩٧٥٢) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة . وان اجراءات الفحص تهدف الى تحقيق الاتي :-

- الحد من التهرب الضريبي
- ضمن تحقيق العدالة الضريبية في احتساب الدخل الخاضع لضريبية
- معالجة المنازعات الضريبية بين المكلفين والسلطة المالية

- ١٤- اشارت اجابات افراد عينة البحث الى انه تعمل السلطة المالية على ضمان الالتزام بالسرية لغرض ضمان تعاون المكلفين في تقديم المعلومات . وهذا ما يؤكده الوسط الحسابي البالغ (٣.٩٨٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٠٣٤٥٥) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ١٥- اوضحت اجابات افراد عينة البحث الى ان هناك انزعاج من قبل المكلفين عند تنفيذ اجراءات الفحص الضريبي . وهذا ما يؤكده الوسط الحسابي البالغ (٣.٩٢٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.١٢٥٢٨) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة
- ١٦- يرى افراد عينة البحث بان التشديد في اجراءات الفحص الضريبي تقلل من ثقة المكلفين ومن التزامهم الطوعي . وهذا ما يؤكده الوسط الحسابي البالغ (٣.٨٧٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٠٤١١٢) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ١٧- اوضحت اجابات افراد عينة البحث بان حق الاطلاع الذي حدده المشرع الضريبي يساهم بشكل كبير في انجاح الفحص الضريبي . وهذا ما يؤكده الوسط الحسابي البالغ (٤.٠٩٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (٩.٨٥٧١) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ١٨- يرى افراد عينة البحث بان قلة التنسيق ما بين السلطة المالية والادارات الساندة يؤثر سلبا على جمع المعلومات المتعلقة بانشطة المكلفين وبالتالي يؤثر على نتائج الفحص الضريبي . وهذا ما يؤكده الوسط الحسابي البالغ (٤.١١٠٠) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ () وكذلك كان الانحراف المعياري بمقدار (١.٠٤٣٤٥) وهو ما يؤكد اتساق اجابات افراد العينة .
- ثالثا : اثبات صحت فرضية البحث

الجدول رقم (٦)
الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحاور

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	حجم العينة
سرية المعلومات الضريبية	٣.٧٤٠٠	١.٠٣٨٣٦	١٠٠
اجراءات الفحص الضريبي	٣.٩٠٦٣	.٩٧٢٧٧	١٠٠

تشير اجابات افراد العينة الى الاتفاق حول التزام الهيئة العامة بالموازنة ما بين سرية المعلومات واجراءات الفحص الضريبي اذ كان الوسط الحسابي العام لمحوري الاستبانة سرية المعلومات واجراءات الفحص الضريبي بمقدار (٣.٧٤٠٠ - ٣.٩٠٦٣) على التوالي وهو اعلى من الوسط الفرضي للمقياس والبالغ (٣) مما يؤكد على ان الهيئة العامة لضرائب ملتزمة بالسرية وباجراءات الفحص الضريبي .

الجدول رقم (٧)
الارتباط بين محور السرية ومحور الفحص الضريبي

المحور	السرية	الفحص الضريبي
السرية	١	.٩٠٢**
الفحص الضريبي	.٩٠٢**	١

** مستوى الدلالة ٠,٠١

يتضح من خلال الجدول رقم (٧) ان معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (٠,٠١) كانت بين المحاور (٠,٩٠٢) وهي دالة احصائيا ، اذ يدل ذلك وهو ما يؤكد صحة فرضية البحث التي تنص على (ان السلطة المالية تعمل على الموازنة ما بين التزامها بإجراء الفحص الضريبي للحد من التهرب والتزامها بالحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بانشطة المكلفين) .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- ١- ان الهيئة العامة لضرائب ملتزمة بسرية المعلومات الضريبية المتعلقة بالمكلفين في الحدود التي اجازها المشرع الضريبي .
- ٢- ان السلطة المالية تولي إجراءات الفحص الضريبي أهمية قصوى إلا أنها تكون متوازنة مع سرية المعلومات الضريبية .
- ٣- ان الهدف الأساس من الفحص الضريبي هو الحد من التهرب الضريبي وتحديد مقدار الدخل الخاضع لضريبة بعدالة فضلاً عن .
- ٤- إن التعقيد والرتابة وعدم الأخذ بنظر الاعتبار الوسائل الإبداعية للمحاسبين والمكلفين في التهرب الضريبي بإجراءات الفحص مما قد يضر بثقة المكلفين والتزامهم الطوعي .
- ٥- ان المشرع الضريبي أعطى الحق لسلطة المالية بطلب المعلومات التي تراها مناسبة وكذلك الزم المؤسسات والأفراد بالاستجابة لذلك .
- ٦- رغم وجود النصوص القانونية التي تلزم المؤسسات والأفراد بتزويد السلطة المالية بالمعلومات الا ان هناك قصورا واضحا من بعض المؤسسات في تزويدها بالمعلومات . وذلك يعود الى ضعف الوعي الضريبي لدى الاشخاص العاملين في تلك المؤسسات والمجتمع على حد سواء .
- ٧- هناك العديد من الامور تشكل عائقا امام الالتزام بإجراءات الفحص الضريبي بالدقة والخبرة المطلوبة وهي كالآتي :-

- أ- عدم وجود الحوافز المادية
- ب- قلة الدورات التخصصية
- ت- عدم وجود أنظمة معلومات تعمل على الحفاظ على الخبرات المكتسبة .
- ث- قلة الكادر المتخصص في مجال الفحص الضريبي.
- ج- استخدام اساليب التقدير التي تعتمد على الضوابط .
- ح- عدم وجود العقوبات الرادعة للمكلفين المتهربين .
- ٨- ان التشديد في سرية المعلومات الضريبية من قبل المؤسسات الحكومية وغيرها يضر بإجراءات الفحص الضريبي اذ يؤدي ذلك الى نقص المعلومات وبالتالي اللجوء الى وسائل تعتمد على خبرة الفاحص وليس على بيانات فعلية مما قد يضر بالعدالة ويزعز الثقة مابين السلطة المالية والمكلف .
- ٩- ان إجراءات الفحص الضريبي في الهيئة العامة لضرائب ليست محددة بأسلوب او إطار عمل موحد انما تعتمد على الشخص المكلف بالفحص معتمدا في قراره على خبرته الشخصية والضوابط في اغلب الأحيان .
- ١٠- ان عملية نقل اضبارة المكلف من القسم او الفرع الضريبي الى مقر الهيئة أي الى قسم الرقابة والتدقيق قد تظربسرية المعلومات فضلا عن ان ذلك الاجراء قد يستغرق وقتا طويلا فيكون له تبعات قد تضر بالإيراد الضريبي أي تتيح للمكلف بتأخير دفع الضريبة كاملا لحين الانتهاء من عملية الفحص.

ثانياً : التوصيات

- ١- ينبغي سن قوانين تحدد سرية المعلومات على كافة الأصعدة لغرض عدم حدوث تعارض في تفسير معنى السرية وكذلك ضمان انسيابية المعلومات بين المؤسسات .
- ٢- ضرورة جعل الهدف الاساس للفحص الضريبي هو تحقيق العدالة الضريبية وضمان ثقة المكلفين لتكون حافزا لتحقيق الالتزام الطوعي وخطوة الى تطبيق اسلوب التقدير الذاتي.

- ٣- على الهيئة العامة للضرائب تطوير اساليب اجراءات الفحص الضريبي بما يتناسب مع التطورات الحاصلة في البنية المحاسبية والاقتصادية اذ ينبغي ان يؤخذ بنظر الاعتبار الوسائل التي يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة .
- ٤- ضرورة تعزيز التواصل ما بين السلطة المالية والمؤسسات الاخرى لغرض ضمان توفير المعلومات اللازمة لاتمام اجراءات الفحص الضريبي .
- ٥- على السلطة المالية توفير الحوافز العاملين فيها لغرض ضمان الالتزام بالمهنية ومراعات النزاهة بالعمل .
- ٦- ضرورة توفير نظام معلومات يعمل على حفظ وتوثيق الحالات التي خضعت للفحص لضمان المحافظة على الخبر وادامتها في العمل الضريبي .
- ٧- على الهيئة العامة لضرائب توفير الكادر الكافي والمؤهل لاجراء الفحص الضريبي .
- ٨- ينبغي اعادة النظر بالعقوبات المحددة في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وذلك لعدم تناسبها مع التطورات الاقتصادية وكذلك لكون ليس لها اثر يذكر .
- ٩- على السلطة المالية وضع دليل لاجراءات الفحص الضريبي لغرض الحد من الاجتهادات الشخصية التي قد تولد الاخطاء .
- ١٠- ضرورة توفير الأشخاص الأكفاء في الفرع الضريبي لغرض القيام بالفحص داخل الفرع وليس نقلها الى مقر الهيئة مما يوفر الوقت ويقلل من ضغط العمل على العاملين في قسم الرقابة والتدقيق وكذلك ضمان سرية المعلومات . ولغرض ضمان الاستقلالية يكون ارتباطهم بقسم الرقابة والتدقيق في مقر الهيئة .

المصادر

اولا المصادر العربية

- ١- احمد ، رائد ناجي ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، دار العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، ٢٠١٢ .
- ٢- بكر ، عصمت عبد المجيد ن شرح قانون الاثبات العراقي ، الطبعة الثانية ، العاتك لصناعة الكتاب ، بغداد ، ٢٠٠٧ .
- ٣- ثويني ، فلاح حسن ، السرية المصرفية المزايا والعيوب ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد ، العراق ، ٢٠٠٤ .
- ٤- جمعة ٢ ، أحمد حلمي ، " التدقيق الحديث للحسابات "، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ .
- ٥- الحديثي ، صباح حسين علي ، أهمية الفحص الضريبي لتقويم الحسابات المدققة من قبل مراقبي . الحسابات " دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب ، بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة . القانونية ، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق ١٩٩٨ .
- ٦- الخراسان ، محمد حلو ، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، اطروحة دكتوراة ، كلية الادارة والاقتصاد . جامعة البصرة ، ٢٠٠٢ .
- ٧- الدليمي ، وليد خالد صالح ، اجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي واثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق ، بحث غير منشور مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ .
- ٨- سلامة ، صلاح حسن علي نظام الاعداد والفحص الضريبي تاصيل نظري وتطبيق عملي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٢ .

- ٩- الشايح ، ليلى عبد الصاحب ، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية للمكلفين ، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) . في الضرائب ، بغداد ، ٢٠١٠ .
- ١٠- صبار ، معتز علي ، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب ، مجلة كلية الحقوق للعلوم القانونية والسياسية ، كلية القانون ، جامعة الأنبار ، المجلد ٢ ، الاصدار ٥ ، سنة ٢٠١٣ ، ص ٢١٩ - ٢٥٣ .
- ١١- عبد القادر ، دانا احمد ، السرية المصرفية في إطار تشريعات غسيل الأموال (دراسة تحليلية) ، المديرية العامة للطباعة والنشر ، اقليم كردستان ، ٢٠٠٦ .
- ١٢- العبيدي ، عماد توفيق ، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب - بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) . في الضرائب ، بغداد ، ٢٠١٠ .
- ١٣- العجمي ، مناع سعد ، حدود التزام البنك بالسرية المصرفية والآثار القانونية المترتبة عن الكشف عنها ، رسالة ماجستير غير منشورة في القانون ، كلية القانون ، جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١٠ .
- ١٤- عطا ، محمد حامد ، الفحص الضريبي علما وعملا ، الموسوعة الضريبية ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠٠٢ .
- ١٥- الكعبي ، جبار محمد علي ، التدقيق والفحص الضريبي ، الطبعة الثانية ، مكتب الكرار ، بغداد ، ٢٠٠٨٧٧ .
- ١٦- مشكور ، البعاج ، الكرعاعي ، سعود جايد ، قاسم محمد ، نجم عبد عليوي ، المحاسبة الضريبية أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق ، الطبعة الأولى ، مطبعة دار الضياء ، النجف ، العراق ، ٢٠١٤ .
- ١٧- نعيث ، بدر رشيد ، الالتزام بالمبادئ العامة لتدقيق البيانات المالية واثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل ، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) . في الضرائب ، بغداد ، ٢٠٠٩ .
- ١٨- النعيمي ، محمد رضا عارف " الفحص الضريبي للشركات في ضوء المتطلبات القانونية " برنامج تطبيقي مقترح في الهيئة العامة للضرائب ، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) . في الضرائب ، بغداد ، ٢٠٠٨ .

ثانيا : المصادر الأجنبية

١. Bird, Richard M., & Casanegra de Jantscher, Milka, (١٩٩٢), "Improving Tax Administration In Developing Countries" , International Monetary Fund -٧٠٠ ١٩th Street , USA .
٢. Cashin , A. James _Hand Book For Eaditors _ Me Graw Hill, Inc , United States Of America ١٩٩١
٣. Devos, Ken, The Role of Sanctions and Other Factors in Tackling International Tax Fraud , Common Law World Review: March ٢٠١٣, Vol. ٤٢, No. ١, pp. ١-٢٢.
٤. Edward ,Tower , " Excise Tax Evasion " : Comment on Paragariya & Narayana , Public Finance, USA, Vol. ٤٤, No٣, ١٩٨٩.
٥. Frank, M. Buke, Audit Committee Responsibility For Internal Control , Mc Graw Hill , New York , ١٩٨٦.

ثالثا : مواقع الانترنت

١. Asmus , Richard, Tax Examination Vs. Tax Audit , <http://finance.zacks.com/tax-examination>
٢. TurboTax , What Are Tax Audits , ٢٠١٤ , <https://turbotax.intuit.com/tax-tools> .
٣. New York State Department of Taxation and Finance, The New York State Tax Audit — Your Rights and Responsibilities, <http://www.tax.ny.gov/pdf>
٤. Nethercott& Anamourlis, Les, Tony, Offshore Tax evasion and Tax Reform in Australia: A Multilateral Perspective, ٢٠١٠. http://sydney.edu.au/law/parsons/ATTA/docs_pdfs

الملحق رقم (١) استبانة

حضرة الأستاذ الفاضل

تحية وتقدير...

يسرني أن نضع بين يدي شخصكم الكريم الاستبانة المتعلقة بالبحث الموسوم (مدى موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية)

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على الآتي:

- ١- بيان مدى نجاح السلطة المالية في الموازنة ما بين التزامها بتطبيق اجراءات الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين في ضوء تطور وسائل للتهرب الضريبي.
 - ٢- بيان اهمية الموازنة ما بين الالتزام بسرية المعلومات واجراءات الفحص الضريبي .
- ويحاول الباحث أثبات الفرضية البحث التي مفادها:- ان السلطة المالية تعمل على الموازنة ما بين التزامها بإجراءات الفحص الضريبي للحد من التهرب والتزامها بالحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بأنشطة المكلفين .
- ولما يتوسمه الباحثان فيكم من دراية وخبرة في موضوع البحث ، تأمل أن نحضى بمعرفتكم وخبرتكم في الاجابة عل اسئلة هذه الاستبانة .

... مع فائق التقدير والاحترام

الباحث

م.م. مصطفى عبد الحسين علي

المحور الاول : السرية الضريبية

ت	المتغير	اتفق تماما	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١	ان الحالات التي اجاز فيها المشرع الضريبي بتقديم المعلومات حول نشاط المكلف لا تنطوي على خرق لحقوق المكلف وانها ضمن المصلحة العامة والالتزام بتنفيذ القانون .					
٢	يمثل الحفاظ على السرية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين من الامور المهمة التي تعمل السلطة المالية جادة بالالتزام بها من اجل تعزيز الثقة في تعاملاتها مع المكلفين .					
٣	ان التدقيق الداخلي لدى السلطة المالية له دور فاعل في الحفاظ على سرية المعلومات والالتزام باجراءات الفحص الضريبي .					
٤	ان السلطة المالية تعمل على التوفيق بين التزامها بالسرية اتجاه المكلفين، و التزامها بإجراءات الفحص الضريبي التي تتطلب التحري عن أنشطة والسجلات التي يمسكها أية معلومات تساعدها في تحديد الدخل الخاضع لضريبة					
٥	ان الاجراءات المتبعة لدى السلطة المالية للحفاظ على سرية المعلومات تشجع المكلفين على التعامل مع السلطة المالية بثقة ، الا انها قد تساعد المكلفين على التهرب .					
٦	ان السلطة المالية تسعى الى الحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين اكثر من اهتمامها باجراءات الفحص .					
٧	ان التشديد في سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين من قبل المؤسسات الاخرى تضر باجراءات الفحص الضريبي .					
٨	هناك تنسيق ما بين التدقيق الداخلي في الفروع وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مقر الهيئة العامة لضرائب من اجل انجاح عملية الفحص الضريبي والحفاظ على سرية المعلومات .					
٩	ان لتشريعات الضريبية دور مهم في ضمانات الالتزام بالسرية اتجاه المعلومات المقدمة من قبل المكلفين .					
١٠	هناك صعوبة في الالتزام بالسرية الضريبية في اجراءات الفحص وذلك لمرور اضبارة المكلف بسلسلة من الاجراءات .					

المحور الثاني : إجراءات الفحص الضريبي					
لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	
					١١ هناك عقبات تحول دون قدرة السلطة المالية على انجاز عملية الفحص الضريبي وضمان التزام بالسرية منها :
					أ ضعف نظام المعلومات المعتمد لدى السلطة المالية
					ب عدم وجود الحوافز المالية للعاملين في السلطة المالية
					ج المعلومات الخاطئة المقدمة من المكلفين
					ء انعدام الخبرة لدى العاملين في مجال الفحص الضريبي
					هـ قلة الدورات التطويرية الخاصة بمجال الفحص الضريبي
					و زيادة عدد حالات الفحص بسبب اسلوب التقدير المتبع لدى السلطة المالية
					ز ضعف العقوبات الرادعة للمكلفين
					ح عدم وجود معايير لسلوك المهني للفحص الضريبي
					ط ضعف الوضع الامني مما يؤدي الى تخوف الفاحص والاشخاص الاخرين من ابداء المعلومات تخوفا من ردة فعل المكلفين.
					س قلة العاملين لدى السلطة المالية
					١٢ ان ساليب التهرب من دفع الضريبة اكثر تطورا من الاساليب المتبعة في الفحص الضريبي.
					١٣ ان الأولوية في عمل إجراءات الفحص الضريبي
					أ الحد من التهرب الضريبي
					ب ضمان تحقيق العدالة الضريبية في احتساب الدخل الخاضع لضريبية
					ج معالجة المنازعات الضريبية بين المكلفين والسلطة المالية
					١٤ تعمل السلطة المالية على ضمان الالتزام بالسرية لغرض ضمان تعاون المكلفين في تقديم المعلومات .
					١٥ هناك انزعاج من قبل المكلفين عند تنفيذ اجراءات الفحص الضريبي .
					١٦ ان التشديد في اجراءات الفحص الضريبي تقلل من ثقة المكلفين ومن التزامهم الطوعي .
					١٧ ان حق الاطلاع الذي حدده المشرع الضريبي يساهم بشكل كبير في انجاح الفحص الضريبي .
					١٨ قلة التنسيق ما بين السلطة المالية والادارات الساندة يؤثر سلبا على جمع المعلومات المتعلقة بانشطة المكلفين وبالتالي يؤثر على نتائج الفحص الضريبي .