

أثر مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية

د. سلطان علي السريحي^(*1)

© 2020 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2020 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

¹ أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، بجامعة العلوم والتكنولوجيا
* عنوان المراسلة: Sultan.farag@yahoo.com

أثر مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية، ولتحقيق الهدف من الدراسة فقد تم الاعتماد على التقارير الدورية للوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين للسنوات 2010-2013م، والرجوع للإدارات والأقسام المعنية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين فيما يخص نتائج مراجعة الإقرارات الضريبية، وتمثلت عينة الدراسة في "402" مكلف من المكلفين المقدمين إقراراتهم الضريبية عن عام 2010م وحتى 2013م، ولتحليل البيانات تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) والذي من خلاله تم استخدام التحليل الوصفي بحسب قطاعات الأعمال، وتحليل الارتباط، وتحليل الانحدار البسيط، وذلك لأربع سنوات متتالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن مصداقية الإقرار الضريبي تساعد في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية، كما أن الالتزام بالمصداقية والإفصاح عن الدخل الحقيقي للمكلف في إقراره الضريبي يعتبر أحد أهم عوامل الحد من التهرب الضريبي. وعلى ضوء ما توصلت إليه الدراسة فإنه يجب سرعة مراجعة الإقرارات المقدمة، وعدم التأخر عن المدة القانونية التي أقصاها عامان، مع ضرورة تحديث نظام مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين، بالإضافة إلى تطبيق العقوبات الواردة في قانون ضرائب الدخل رقم "17" لسنة 2010م بشأن قضايا تهرب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الكلمات المفتاحية: مصداقية الإقرار الضريبي، التهرب الضريبي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

Reliability of Tax Declarations and their Impact on Reducing Commercial and Industrial Profits Tax Evasion in Yemen

Abstract:

This study aimed to investigate the reliability of tax declarations and their impact on reducing commercial and industrial profits tax evasion in Yemen. To achieve this objective, the periodic reports of the executive tax units of large taxpayers during 2010 -2013 were used, and results of auditing tax declarations by the tax units were reviewed. The tax declarations belonged to registered public or mixed sector establishments and institutions, or money, individual companies, or in organizations and associations. The study sample consisted of "402" taxpayers who submitted their tax declarations for 2010-2013. For data analysis, the SPSS package was used, through which descriptive analysis was used according to business sectors: correlation analysis and simple regression analysis for four consecutive years. The study results revealed a significant impact of the reliability of tax declarations on reducing commercial and industrial profits tax evasion in Yemen. The study showed that the submission of reliable information about real incomes by large tax payers was considered the most important factor for reducing tax evasion. The study stressed the need to review the declarations, without exceeding the specified period of two years. It also stressed the need to update the system of reviewing tax declarations submitted by taxpayers, and to apply the penalties stipulated in the Income Tax Law No. 17 of 2010 concerning cases of evading commercial and industrial profits tax.

Keywords: reliability of tax declarations, tax evasion, commercial and industrial profit tax.

المقدمة:

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تعاني منها مختلف دول العالم، وبحسب عدة تقارير فقد بلغ حجم التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2017م لأكثر خمسين شركة منها أبل ومايكروسوفت بلغ 1600 مليار دولار، وفي الاتحاد الأوروبي يصل إجمالي التهرب 946.5 مليار دولار. كما تفوق نسبة التهرب الضريبي في الاقتصاديات النامية بخمسة أضعاف الناتج الضريبي لضعف البيانات والاعتماد على الطرق التقليدية، والتقدير الجزائي (Omodero, 2019)؛ الأدبي، 2003؛ وهبة، 2010).

ويشير مفهوم التهرب الضريبي إلى عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة بأي وسيلة كانت، ويشمل مختلف أنواع الضرائب، سواء كانت ضرائب مباشرة تضاف على الاستهلاك مثل ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة، أو ضرائب غير مباشرة مثل ضريبة الدخل (Ogbueghu, 2019)، وتعد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أهم أنواع الضرائب وأوسعها نطاقاً؛ كونها تشمل أي نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي أو مهني. وتفرض على صائغ أرباح المكلف وفق الإقرار الضريبي الموثق والمصادق من قبل محاسب قانوني، ويتم التأكد من استيفاء الشروط القانونية وسلامة القوائم المالية للإقرار من قبل الإدارة الضريبية (الأسطى، 2003؛ الربيدي والحاج، 2014).

وحيث إن التهرب هو عدم عدالة الضرائب وزيادة الأعباء الضريبية، وأحياناً ضعف خدمات الدولة الأساسية مثل التعليم والصحة، مع وجود ثغرات تشريعية وعدم تطبيق العقوبات (وهبة، 2010)، وبالتالي فإن تهرب المكلفين من تقديم بياناتهم المالية الحقيقية، يترتب عليه آثار سلبية على موارد الدولة، مما يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات وانخفاض المستوى المعيشي للفرد، إضافة إلى ضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من صحة وتعليم وأمن ودفاع وغيرها. كما أن التهرب الضريبي يمثل أحد العوامل الرئيسية في ضعف القوة الشرائية للعملة وارتفاع الأسعار، إضافة إلى انتشار الفساد وانعدام الأمانة، وهن الروابط والتضامن بين أفراد المجتمع (الربيدي والحاج، 2014).

واليمين ليس بمنأى عما يحدث من تهرب ضريبي حول العالم؛ إذ أشارت بعض التقارير إلى أن نسبة التهرب الضريبي تفوق 75% من الإيرادات الضريبية، وأن الضريبة المحصلة هي 20% فقط؛ أي أن 80% هي نسبة ضائعة (الفقيه، 2014).

مفهوم الضريبة وأهميتها:

تعرف الضريبة بأنها: مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة جبراً من المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع بدون مقابل مباشر لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية (الربيدي والحاج، 2014). وتأتي أهمية الضريبة؛ كونها مصدراً من مصادر الدخل المهمة للدولة، فهي تعمل على زيادة إيرادات الخزينة العامة والتي تسهم في النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية المختلفة لدعم الأنشطة الموجهة إلى دعم الإنتاج المحلي، كما تسعى لتحقيق أهداف اجتماعية، وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة (Ogbueghu, 2019)؛ الربيدي والحاج، 2014).

التهرب الضريبي:

□ مفهوم التهرب الضريبي:

يتباين مفهوم التهرب الضريبي بحسب المجال والتخصص، فمن وجهة النظر الضريبية ينصب الاهتمام على عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة بطرق وأساليب مخالفة للقانون الضريبي. وفي علم الاقتصاد يقصد به التحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للممولين. فيما ينظر علماء المالية العامة على أن التهرب هو تخلف المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ومحاسبيها يعرف بأنه تضخيم تكاليف ومصاريف أنشطة الوحدة الاقتصادية وفق سياسة محاسبية مقصودة بغرض الوصول إلى دخل منخفض (Al-Sorhi, 2018)؛ الخطيب، 2000؛ الخطيب وشامية، 2007؛ عبد السلام، 1968).

وخلاصة القول إنَّ التهرب الضريبي هو إخفاء متعمد من قبل المكلفين لأي نشاط أو دخل خاضع للضريبة باستخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة، وذلك لتجنب أو تخفيض دفع الضرائب.

□ أنواع التهرب الضريبي:

يُلاحظ من خلال الدراسات التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أنها صنفت التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع وتهرب غير مشروع (جبران، 2008؛ الخطيب، 2000؛ الزعبي، خطاطبة، بني سلامة، وخطاطبة، 2013)؛

1. تهرب مشروع؛ وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

2. تهرب غير مشروع؛ وهو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون؛ وذلك لتجنب دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي إقرارات ضريبية، أو إعداد سجلات وقيود مضللة.

□ معايير التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في اليمن:

لتحديد معايير التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في اليمن، فإنه يجب أن يتم الإلمام بشكل جيد بقانون فرض هذه الضريبة، وهو القانون "17" لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، ولا يقتصر الأمر بقواعد وأحكام جرائم التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة عليها، وإنما يجب أن يشمل ذلك الإلمام بقواعد فرض الضريبة وسريانها وأحكام الخضوع والكييفية التي يتم من خلالها تحديد صافي الوعاء الضريبي، ومعرفة الأسس عند تحديد النفقات الواجبة الخصم، وأيضاً الأحكام الخاصة بالإقرارات الضريبية وقواعد الربط الذاتي، وغيرها من القواعد والأحكام المرتبطة بإيضاح الأنشطة والدخول والإيرادات والتصرفات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فهناك معايير شكلية بعد ارتكابها جريمة تهرب ضريبي، وكذلك معايير موضوعية، وذلك وفقاً لقانون ضرائب الدخل اليمني سابق الذكر، ويمكن إيجازها كما يلي (قانون ضرائب الدخل اليمني رقم 17 لسنة 2010م، المادة، 147، 141، الفقرة أ)؛

1. معايير شكلية للتهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

وتتمثل المعايير الشكلية في: عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة سنة بعد مضي الموعد القانوني، وعدم الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات لخمس سنوات والسجلات لعشر سنوات، وعدم مسك دفاتر وسجلات وحسابات منتظمة، وظهور نقص في مبلغ الضريبة المحددة بصورة نهائية يتراوح من 20% - 50% أو 100% من الضريبة المستحقة.

2. معايير موضوعية للتهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

وتشمل هذه المعايير: ثبوت أن الإقرار الضريبي المقدم مستنداً على دفاتر وسجلات مصطنعة مع تضمينه بيانات غير حقيقية عن نشاط المكلف، وغيور الإدارة الضريبية على بيانات ومعلومات دقيقة غير واردة في الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، واكتشاف أنه المكلف أخفى نشاطاً أو دخلاً حصل عليها أو مستندات كان لها تأثير في ربط الضريبة ومقدارها، والسماح بتزوير أي دفاتر أو حسابات أو قيود بفرض إعفاء أي نشاط خاضع للضريبة، وثبوت التزوير للحصول على إعفاء من الضريبة دون وجه حق، والإخفاء والتضليل في البيانات المقدمة للتهرب من دفع الضريبة أو جزء منها، واستعمال طرق الاحتيال والكذب والخداع للتخلص من دفع الضريبة المستحقة أو جزء منها، وظهور مستندات موثقة في البيانات والمعلومات غير معلومة عند ربط الضريبة (الربط الأصلي).

□ مقاييس التهرب الضريبي:

يُذكر بأن التهرب الضريبي هو: إخفاء متعمد للوضع الحقيقي للمكلف، وذلك من خلال عدم الكشف أو الكشف الجزئي عن مصادر دخله للسلطات الضريبية (Omodero, 2019).

وسيتم قياس متغير التهرب الضريبي (التابع) من خلال نسبة مصداقية الإقرار الضريبي، وذلك بتحديد نسبة الفارق بين الإقرار المقدم وبين فارق الضريبة التي تم احتسابها من قبل الإدارة الضريبية، وبمعرفة نسبة مصداقية الإقرار الضريبي يُمكن قياس هل المكلف متهرب أم لا، فكلما كان نسبة الفارق بين الإقرار المقدم وبين فارق نتائج مراجعة الإدارة الضريبة كبيراً، كان الإقرار غير شامل لجميع دخول وأنشطة المكلف، وكان المكلف متهرباً، والعكس بالعكس (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2010م ولائحته التنفيذية، المادة 114).

□ الإقرار الضريبي:

يُعرف الإقرار الضريبي بأنه: تصرف قانوني تسري عليه الأحكام العامة للتصرفات القانونية، فهو اعتراف مكتوب موقع عليه من المكلف أو وكيله، موضح به إجمالي الإيرادات والمصروفات وصافي إيراده المتحقق من مزاولته نشاطه وما تحقق من ربح أو خسارة خلال السنة الضريبية (القدسي، 2001).

وتكمن أهمية الإقرار الضريبي في أنه يخفف التكلفة على الإدارة الضريبية من جهة وعلى المكلفين من جهة أخرى. كما أن الإقرارات الضريبية السليمة تحد من الاحتكاك المباشر بين موظفي الإدارة والمكلفين من جهة أخرى، وهذا في حد ذاته يخفف من تفشي الفساد، حيث يعتبر البعض أن الاعتماد على قاعدة الربط الذاتي والالتزام الطوعي للمكلف تمثل إحدى الوسائل في مكافحة الفساد (النهضي، 2016).

□ مصداقية الإقرار الضريبي:

يُقصد بمصداقية الإقرار الضريبي أن يقوم المكلف بالإفصاح الكافي عن حقيقة كل العمليات والدخول والأنشطة التي قام بها خلال الفترة الضريبية المعنية، وأن يقوم بعرض ذلك بكل صدق وأمانة؛ أي أن يعكس الإقرار الضريبي حقيقة نشاطه والدخول التي حصل عليها، ملتزماً بنصوص وأحكام القانون الضريبي (Ogbueghu, 2019).

ويترتب على عدم مصداقية الإقرار الضريبي والبيانات المالية المرفقة به، وعدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية الآتي (قانون ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية رقم 17 لسنة 2010م، المادة 113):

- قيام الإدارة الضريبية بالمراجعة الميدانية لحسابات المكلفين وإعادة تحديد الأوعية الضريبية الخاضعة من واقع السجلات والمستندات والوثائق المرتبطة بنشاط المكلف، وكذلك المصادر العرضية والرأسمالية لإيراداته خلال الفترة الضريبية المعنية.
- توافر عدد كافٍ من المأمورين ذوي الكفاءة العالية حتى يتم التوصل إلى كل مكلف.
- توافر قاعدة بيانات مالية مركزية يتم من خلالها مقارنة مدى مصداقية البيانات المقدمة من المكلف والمدعمة بشهادة من محاسب قانوني معتمد لإضفاء الثقة بها بما يفيد بأن البيانات المالية مدققة.

□ مقاييس مصداقية الإقرار الضريبي:

وفقاً لللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم 17 لسنة 2010م، فإنه يمكن قياس متغير مصداقية الإقرار الضريبي (المستقل) في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من خلال نسبة الفارق بين مبلغ الضريبة الواردة في إقرار المكلف وبين فارق الضريبة الذي انتهت إليه الإدارة الضريبية بعد مراجعة الإقرار الضريبي، سواء تمت الموافقة على ذلك الفارق من قبل المكلف نفسه على ربط الإدارة الضريبية أو في أي مرحلة من مراحل النزاع أو تم اعتماد ذلك الفارق بقرار أو حكم نهائي غير قابل للطعن، ويمكن تقسيم المصداقية على النحو الآتي:

جدول (1): تقسيم المصداقية

البيان	نسبة فارق الضريبة
مصداقية تامة	%0
مصداقية ملائمة	من %1 إلى %10

جدول (1): يتبع

البيان	نسبة فارق الضريبة
مصادقية شبه ملائمة	من 11% إلى 20%
تجاوزات بسيطة	من 21% إلى 30%
تجاوزات متوسطة	من 31% إلى 50%
تجاوزات مرتفعة	من 51% إلى 100%
تجاوزات عالية	من 101% إلى 999%
تجاوزات عالية جداً	فما فوق 1000%
معترض	نسبة المعترضين خلال العام
لم يقدم إقرار	نسبة غير المقدمين خلال العام
لم تنته محاسبته بعد	نسبة الذين لم تنته محاسبتهم خلال العام
معفي	نسبة المعفيين خلال العام

الدراسات السابقة:

وفقاً للدراسات التي تناولت موضوع مصادقية الإقرار الضريبي - رغم قلتها - ومن تلك الدراسات دراسة سلامة، كلبونة، الفرح، زلوم، (2011) حيث تناولت الدراسة مدى مصادقية الإقرارات المالية المدققة لدى الإدارة الضريبية وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود إجراءات فحص ضريبي واضحة ومكتوبة، إضافة إلى قصور المحاسب القانوني في تسجيل اعتراضه على رفض الإقرارات المالية من قبل المأمور الضريبي. وتناولت دراسة عفانة (2004) العوامل المؤثرة على قرار مقدار ضريبة الدخل عند مسك حسابات منتظمة، وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من وجود أساس موضوعي للتقدير في حالة مسك حسابات أصولية - الحسابات التي تعزز الثقة بالإيرادات والمحروقات - إلا أن قرار مقدار ضريبة الدخل يتأثر بعوامل يجب أن تكون مستبعدة عند التقدير، فالضغوط من الإدارة على قرار المقدر للضريبة على سبيل المثال لا يجب أن يكون لها تأثير على التقدير وفرض الضريبة؛ بل إن حسابات المكلفين هي الأساس الوحيد لفرض الضريبة؛ وهذا يعني بشكل واضح أن التأثير على قرار المقدر للضريبة يكون لغايات توجيهه إلى غير الهدف الحقيقي لقانون ضريبة الدخل، وإن الهدف التحصيلي أصبح هو الهدف الوحيد المرغوب وبغض النظر عن أي أهداف أخرى.

أما دراسة الغانمي (2009) فقد تناولت مصادقية التقارير المالية في تحديد وعاء ضريبة الدخل، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة اعتماد قواعد الحوكمة في الشركات لغرض الحصول على تقارير مالية تتصف بالثقة والمصادقية لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل، كما يجب على (الإدارة الضريبية) الاعتماد على التقارير المالية المعدة وفق الحوكمة لغرض إنجاح تطبيق طريقة التقدير الذاتي وتقليل الاعتماد على الضوابط التي تصدرها. وقد قسمت دراسة العازمي (2012) المصادقية إلى قسمين: قسم يتعلق بالمعلومات المأخوذة من القوائم المالية للمنشأة، وقسم يتعلق بصحة الإعداد للإقرار الضريبي المقدم، ويقدم المدقق الخارجي لكلا القسمين المصادقية اللازمة للاعتماد عليها، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لكفاءة واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصادقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدراء الماليين والمدققين الداخليين.

وقد ركزت دراسة كل من قبلان (2014)، والحمود وقافيش (1993) على تناول موضوع التهرب من ناحية محاسبية، حيث اهتمت الدراسات بالسياسات المحاسبية المتبعة سواء لدى الإدارة الضريبية أم لدى المكلف، وأثر هذه السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في الحد من التهرب الضريبي، أما دراسة جرادات (2013) فقد هدفت إلى تعزيز الوعي لدى المكلفين بأهمية نظام الربط الذاتي وزيادة الامتثال الطوعي لمكلفي ضريبة الدخل بتقديم الإقرارات الضريبية، وهي التي بدورها تؤدي إلى زيادة سرعة تحصيل هذه الضرائب بالإضافة إلى زيادة ثقة مكلفي ضرائب الدخل بالإدارة الضريبية.

أما دراسات حمراوي (2013)، سمور (2008)، و Sarker (2003) فقد تناولت أهمية الربط الذاتي ودوره في تحديد وعاء الضريبة، وتمثلت الأهمية في إمكانية الاستفادة من الربط الذاتي كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية للوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي، ومنع التهرب الضريبي، والعمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية بأن تقوم المنشأة بالتعاون الكامل في إنجاح العلاقة المتبادلة مع الإدارة الضريبية.

مما سبق نجد أن الدراسات السابقة قد خلصت إلى وجود علاقة قوية بين تلك المتغيرات التي تطرقت إليها وتحصيلات ضريبة الدخل، وذلك لحاجة الإدارة الضريبية إلى توافر قاعدة بيانات مالية مركزية تستطيع من خلالها مقارنة مدى مصداقية البيانات المقدمة من المكلف والمقدمة بشهادة من محاسب قانوني معتمد لإضفاء الثقة بها بما يفيد بأن البيانات المالية المدققة تمثل بصورة عادلة الواقع المالي للمكلف وحقيقة نتيجة نشاطه خلال الفترة الضريبية المعنية.

وفي إطار مصداقية الإقرار الضريبي وتهرب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، نجد أن نظرية الوكالة هي النظرية المفسرة لهذه العلاقة، حيث ظهرت هذه النظرية في عام 1973م من قبل Mitnick و Ross وهي تعد من النظريات التي استخدمها الاقتصاديون لتعزيز فهم العلاقة بين أنظمة مقاييس الأداء (Hudson, 2014)، فنظرية الوكالة تعتمد على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (الموكل / الوكيل)، حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل، وعلى ذلك فإنه يمكن النظر إلى الشركة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة، مثل علاقة الإدارة بالمالكين (الشيرازي، 1990)، وعلاقة الإدارة بالعاملين، وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي، وبذلك تكون نظرية الوكالة بمثابة عقد يقوم بموجبه شخص أو أكثر (الموكل) باختيار شخص آخر أو أكثر (الوكيل) بناءً على المهارات والمؤهلات والمعرفة لإنجاز أعمال معينة لصالحه وفق فترة زمنية معينة، ويتضمن ذلك منحه صلاحية اتخاذ بعض القرارات (Roach, 2016; Salehi, 2011).

وحيث إن النظرية توضح العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وخصوصاً في العلاقة بين مصداقية الإقرار الضريبي والتهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وحيث إن القانون الضريبي أوكل للمكلف تحديد مقدار مبلغ الضريبة الواجبة عليه في إقراره الضريبي بمنتهى الصدق، ويكون مسئولاً عن صحة إقراره، وفقاً لفرضية مصداقية المكلف من جهة، وثقة الإدارة الضريبية من جهة أخرى، فقد ألزم المكلف أن يكون إقراره معتمد من قبل محاسب قانوني، بحيث تكون مصداقية المحاسب القانوني على الإقرار بأن القوائم المالية معدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، ويكون المحاسب القانوني مسئولاً عن صحة ذلك الإقرار ومرفقاته، وأنه مُعد وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل، وأن صافي الربح الخاضع للضريبة "الوعاء الضريبي" كما ورد بالإقرار، قد تم احتسابه وفقاً لأحكام التشريع الضريبي النافذ (أبو طبل، 2010).

مشكلة الدراسة:

على الرغم من أن التهرب الضريبي ظاهرة تعاني منها مختلف دول العالم، ووجود إحصائيات توضح نسبة التهرب الضريبي في هذه الدول، إلا أن الإدارة الضريبية اليمنية تواجه صعوبة في إيجاد إحصائية دقيقة لقياسه (الخطيب، 2000)، ولا تكمن المشكلة فقط في قلة عدد من يسدون الضرائب بشكل حقيقي، ولكن المشكلة أيضاً أن عدد من يتقدمون بإقراراتهم الضريبية لا يزيد على 12% من المكلفين الواجب أن يقدموا إقرارات ضريبية (جبران، 2008)، كما تشير بعض التقارير إلى أن نسبة التهرب تفوق 75% من الإيرادات الضريبية، وأن الضريبة المحصلة هي فقط 20%؛ أي أن 80% هي نسبة ضائعة (الفقيه، 2014)، وأن الاقتصاد اليمني يخسر 4 مليارات و700 مليون دولار سنوياً نتيجة للتهرب الضريبي (الغرفة التجارية الصناعية اليمنية، 2020).

ولذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث في مناقشة طبيعة التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه المختلفة من خلال تقديم الإقرار الضريبي المستوي كافة الشروط القانونية وقوائمه المالية الصحيحة المعبرة عن حقيقة واقع نشاط المكلف والمقدم خلال الفترة القانونية المحددة، وذلك للحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية.

تساؤل الدراسة:

وفق ما تم مناقشته في مشكلة الدراسة فيتمثل التساؤل الرئيسي للدراسة في الآتي:

- هل هناك أثر في مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية؟

أهداف الدراسة:

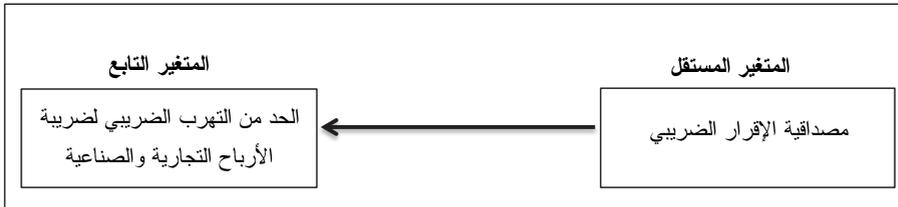
تسعى الدراسة لتحقيق هدف رئيسي متمثل في قياس أثر مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى تحديد نسب التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كهدف فرعي.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في الإسهام في رفد المكتبة العلمية اليمنية بالمعلومات الكافية حول مصداقية الإقرار الضريبي ودوره في الحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى معرفة آلية قياس مصداقية الإقرار الضريبي، كما تقوم الدراسة على نظرية الوكالة والتي توضح دور ومسؤولية كل من المكلف، والمحاسب القانوني، والإدارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي. كما يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة من قبل مصلحة الضرائب ومكاتب وشركات التدقيق الخارجي ووزارة المالية في الحد من التهرب الضريبي.

النموذج المعرفي:

يوضح الشكل (1) النموذج المعرفي للدراسة.



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة

فرضية الدراسة:

من خلال ما تم مناقشته في الإطار النظري، ووفقاً لنظرية الوكالة فقد تم تطوير فرضية الدراسة والتي أوضحت الدور الإيجابي للمتغيرات، حيث تتمثل الفرضية الرئيسية للدراسة في الآتي:

H1: هناك أثر إيجابي لمصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية.

حدود الدراسة:

◀ الحدود المكانية: عدد من المكلفين المقدمين لإقراراتهم الضريبية من عام 2010م وحتى 2013م في الجمهورية اليمنية.

◀ الحدود الموضوعية: بحسب عنوان الدراسة والأداة المستخدمة، والمتمثلة في التقارير الدورية للوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي، وذلك من خلال استخراج البيانات على مستوى كل مكلف من واقع بيانات الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين وغيرها من الأدوات، وذلك لسهولة تحويل الدراسة إلى مقاييس رقمية يمكن من خلالها تحليل النتائج والوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات لتحقيق أهداف الدراسة، كما تم استخدام تحليل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات.

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المكلفين المسجلين بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، وذلك من عام 2010م وحتى عام 2013م فقط، والبالغ عددهم 3,645 مكلفاً.

عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في "402" مكلف لدى الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، وتم استخدام عينة عشوائية بسيطة، حيث تم اختيار سنة 2010م كسنة أساس لقدرة الباحث على الحصول على معلومات مكتملة وحتى عام 2013م، والجدول (2) يوضح حجم وعينة مجتمع الدراسة.

جدول: (2) حجم وعينة مجتمع الدراسة

العالم	عدد المكلفين	حجم المجتمع "عدد المقدمين إقرارات"	حجم العينة
2010م	1.521	959	402
2011م	1.551	928	402
2012م	1.625	898	402
2013م	1.377	860	402

المصدر: (الوحدة التنفيذية للضرائب، 2013).

وحدة التحليل:

تتمثل وحدة التحليل للدراسة في عدد المكلفين المقدمين لإقراراتهم للوحدة التنفيذية للضرائب.

أدوات جمع البيانات:

تتمثل أدوات جمع البيانات في التقارير الدورية للوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين للسنوات 2010-2013م، بالإضافة للرجوع للإدارات والأقسام المعنية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، كما تم استخراج البيانات على مستوى المكلف من واقع بيانات الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، وكذلك من واقع النظام الآلي المعمول به في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.

نتائج الدراسة:

أولاً: التحليل الوصفي لمصادقية الإقرار الضريبي (المتغير المستقل):

في هذه الفقرة تم تحديد مبلغ الإقرار الضريبي، ثم الفارق الذي انتهت إليه الإدارة الضريبية في مراجعتها، مع استخراج النسبة، وذلك بتنسب فارق الضريبة إلى مبلغ الإقرار، واعتباره مؤشراً أساسياً لمدى مصادقية الإقرار الضريبي، والجدول (3) يوضح التحليل الوصفي لمصادقية الإقرار الضريبي.

جدول (3): التحليل الوصفي لمصادقية الإقرار الضريبي

2013		2012		2011		2010		نسبة فارق الضريبة	البيان
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
% 12.94	52	% 17.16	69	% 8.96	36	% 10.95	44	0 %	مصادقية تامة
% 4.98	20	% 3.23	13	% 9.45	38	% 12.69	51	% 1 إلى 10 %	مصادقية ملائمة
% 3.98	16	% 2.99	23	% 5.72	34	% 8.46	34	% 11 إلى 20 %	مصادقية شبه ملائمة
% 3.23	13	% 3.48	25	% 6.22	21	% 5.22	21	% 21 إلى 30 %	تجاوزات بسيطة
% 3.98	16	% 4.98	27	% 6.72	27	% 4.98	20	% 31 إلى 50 %	تجاوزات متوسطة
% 5.72	23	% 6.72	27	% 6.97	28	% 8.21	33	% 51 إلى 100 %	تجاوزات مرتفعة
% 12.69	51	% 13.68	55	% 16.42	66	% 18.91	76	% 101 إلى 999 %	تجاوزات عالية
% 9.20	37	% 14.68	59	% 14.93	60	% 14.43	58	1000 % فما فوق	تجاوزات عالية جداً
% 56.72	228	% 66.92	269	% 75.37	303	% 83.83	337		الإجمالي
% 8.46	34	% 8.96	36	% 9.70	39	% 7.21	29		معترض
% 7.71	31	% 3.73	15	% 1.99	8	% 0	0		لم يقدم إقرار
% 32.59	131	% 22.64	91	% 13.68	55	% 7.96	32		لم تنته محاسبته بعد
% 0.50	2	% 0.50	2	% 0.75	3	% 1	4		معفي
% 100	402	% 100	402	% 100	402	% 100	402		الإجمالي العام

• المصادقية التامة :

وهي مصادقة ما جاء في إقرار المكلف بشكل تام بعد المراجعة من قبل الإدارة الضريبية، وقامت باعتماده كما ورد باعتبار ذلك وفقاً لقواعد الربط الذاتي.

ووفقاً للجدول (3) فقد بلغت المصادقية التامة في عام 2010م ما نسبته 10.95% وهي نسبة ضعيفة، وقد يعود السبب إلى أنه العام الأول لبداية تطبيق قانون ضرائب الدخل رقم "17" لعام 2010م، بالإضافة إلى أحداث 2011م وما صاحبها من اضطرابات، وهذا يعود إلى أن المكلف يُقدم إقراره في موعد أقصاه 30- أبريل من العام التالي، أما في العام 2012م فقد ارتفعت نسبة المصادقية التامة إلى 17.16% وهي نسبة لا بأس بها مقارنة بالعامين السابقين، أما في عام 2013م فعاودت في الانخفاض إلى ما نسبته 12.94%، وهي نسبة ضعيفة مقارنة بالعام 2012م، حيث يُفترض أن تزداد نسبة الالتزام بالمصادقية التامة لدى المكلفين عن العام السابق.

فإجمالي المصادقية التامة في عام 2010م لعدد "44" أربعة وأربعون مكلفاً التزموا بتقديم إقرار مستوفياً لجميع الشروط القانونية والشكلية والموضوعية، ليصبح بعد مراجعة الإدارة الضريبية ربطاً ذاتياً بفارق ضريبة يساوي الصفر، منهم "19" مكلفاً التزموا بتقديم إقراراتهم الضريبية لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بمصادقية تامة في عام 2011م بنسبة فارق ضريبة تساوي الصفر، ومن بعض هؤلاء المكلفين استمر على نفس الأداء في عام 2012م، ومنهم من تم ربط فارق ضريبة بمبلغ بسيط مقارنة بالإقرار

الضريبي المقدم من المكلف، ومنهم من ضعفت مصداقية إقراره، ومنهم من لم يقدم إقراراً، ومنهم من لم تنته محاسبته بعد.

مما سبق يُمكن القول بأنه لا يوجد تطور نوعي في أوساط المكلفين للالتزام بتقديم إقراراتهم الضريبية بمصداقية تامة، حيث تشير النتائج إلى أن الالتزام الطوعي في أوساط مكلفي ضرائب الدخل جاء في تراجع.

• المصداقية الملائمة:

وهي ذلك الفارق البسيط بين مبلغ الضريبة وفقاً لإقرار المكلف ومبلغ الضريبة المستحقة وفقاً لنتائج المراجعة، والمحدد نسبته ما بين 1% إلى 10%. وقد يكون عبارة عن تباين في وجهات النظر بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى حول بعض النفقات، وهي في الأساس لبنود اعتبرها المكلف من البنود واجبة الخصم.

وتمثل نسبة المصداقية الملائمة في عام 2010م ما نسبته 12.69%، وهي نسبة ضعيفة، وقد يعود ذلك إلى أن عام 2010م هو العام الأول لتطبيق القانون، أما في عام 2011م فقد انخفضت النسبة إلى 9.45%. واستمر تراجع عدد الملتزمين بالمصداقية الملائمة عام 2012م إلى ما نسبته "3.23%"، وهي نسبة ضعيفة جداً، زادت بنسبة ضئيلة جداً في عام 2013م إلى ما نسبته "4.98%"، وفي كل الأحوال تتكرر نفس الملاحظة بعدم وجود جهد يذكر للإدارة الضريبية لتصحيح أوضاع المكلفين الضريبية وتشجيعهم على توسيع الالتزام الطوعي.

من خلال هذه النتائج يتضح قصور دور الإدارة الضريبية من ناحية في المحافظة على الملتزمين وزيادتهم كل عام، ومن ناحية أخرى هناك عشوائية المكلفين في مصداقية إقراراتهم الضريبية، فنجد أن هناك مصداقية تامة أو ملائمة ولكن هذه المصداقية تتدنّى في العام التالي بشكل كبير لتصل إلى الحالة الأخيرة وهي التجاوزات العالية جداً، مما يُمكننا من استنتاج القصور الكبير لدى الإدارة الضريبية في عدم تحفيز الملتزمين للحفاظ على استمرارية مصداقيتهم للأعوام التالية، وضعف الوعي بأهمية الضريبة في الاقتصاد والدفع بعجلة التنمية لدى المكلفين.

• المصداقية شبه الملائمة:

وهي ارتضاع بسيط في فارق الضريبة عن نسبة المصداقية الملائمة، وهذا الفارق يتجاوب المكلف في قبوله، وتندرج هذه الحالة في إطار الالتزام بقواعد وشروط الإقرار الضريبي وغير المشتملة على مخاطر، وما جرى عليها من تعديلات قد ربما يتعلق بمراجعة النفقات، وعدم موافقة الإدارة الضريبية على جزئيات بسيطة، مع اعتماد تلك البنود الواردة في الإقرار.

فلاحظ أن نسبة فارق الضريبة متقاربة في سنوات التحليل، فالنسبة في عام 2010م تمثل "8.46%"، وفي عام 2011م "5.72%"، وفي عام 2012م انخفضت أكثر لتصل إلى "2.99%"، و عام 2013م "3.98%"، كما هو موضح في الجدول (3).

• التجاوزات البسيطة:

وهي تجاوزات بسيطة عن قواعد وشروط تقديم الإقرار الضريبي، وتأتي ضمن حالات عدم الالتزام التام بتقديم إقرار ضريبي يعكس حقيقة نشاط المكلف خلال سنة التكاليف.

ولم يقدم من مكلفي هذه المجموعة في عام 2011م إقراراً صفرياً وتم ربط ضريبة عليهم سوى عدد قليل جداً من مكلفين اثنين، أما في 2013م فقد تحسن أداء المكلفين، وهذا التحسن يحد ذاته يُعد تطوراً في العمل الضريبي والإدارة الضريبية بشكل أساسي ثم للمكلف الذي التزم بتعليمات المصلحة.

• التجاوزات المتوسطة :

تم الإطلاق على هذه الحالة بالتجاوزات المتوسطة على أساس فارق الضريبة والذي يكون من 31%-50%، من الضريبة المستحقة، وهذه التجاوزات تكون نتيجة لمخالفة شروط صحة الإقرار الضريبي، وأيضاً لوجود إما نقص في البيانات أو الإيضاحات أو المستندات، أو عدم تحديد الوعاء الضريبي بالشكل القانوني، أو غيرها من التجاوزات والمخالفات المحاسبية والقانونية.

وتمثل هذه النسبة من حجم العينة في عام 2010م ما نسبته "4.98%"، وفي عام 2011م ارتفعت النسبة بشكل بسيط لتصبح "6.72" أي "27" مكلفاً، وعاد عددهم في عام 2012م لنفس العام الأول بنسبة "4.98%" أي "20" مكلفاً، وانخفضت في عام 2013م إلى "3.98%" أي "16" مكلفاً فقط، وفي هذه الحالة والتي قبلها "التجاوزات البسيطة" قد يكون الفارق الذي توصلت إليه الإدارة الضريبية عن مراجعة مكتبية، حيث إن بعض حالات التجاوزات البسيطة والمتوسطة قد تكتفي الإدارة الضريبية بالمراجعة المكتبية دون اللجوء إلى المراجعة الميدانية، وهذا في حالة اكتمال البيانات وانحصار الخلاف حول بنود واضحة في مرفقات الإقرار الضريبي.

• التجاوزات المرتفعة :

نسبة هذه الحالات تصل من 51%-100% من مبلغ الإقرار المقدم، وهي نسبة مرتفعة جداً في عدم الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي بمصدقية، وتشمل هذه الحالة والحاالتين التاليتين كثيراً من شركات المقاولات والشركات الصناعية وغيرها من الشركات التجارية التي لديها محصلات مقدمة من ضرائب الدخل من المنافذ الجمركية، وهذا خطأ كبير في فهم طبيعة الإقرار الضريبي.

وتمثل نسب التحليل لهذه الحالة لعام 2010م "8.21%" أي "33" مكلفاً، وعام 2011م "6.97" أي "28" مكلفاً، وعام 2012م "6.72" أي "27" مكلفاً، وعام 2013م "5.72%" أي "23" مكلفاً. ومن خلال قراءة التحليلات لهذه النسب نجد تقدماً ضعيفاً من عام لآخر، وهذا يعود إلى عدم فعالية الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت تدني الوعي الضريبي.

• التجاوزات العالية :

وهي التي تتخطى نسبة 100% من ضريبة الإقرار المستحقة، فهي من 101%-999%، فهي تتعدى ضعف ضريبة الإقرار المستحقة لتصل مع بعض المكلفين إلى عشرة أضعاف الإقرار.

تعتبر نسب هذه الحالة هي الأكبر بين جميع الحالات، وهذا يقودنا إلى الاستنتاج بكثرة المكلفين غير الملتزمين، وعدم مبالاة الإدارة الضريبية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لردعهم، وجرهم إلى حالات الالتزام والمصدقية، حيث ومكلفي هذه الحالة هم أنفسهم في جميع سنوات التحليل، وتمثل نسبهم في عام 2010م "18.91%" أي "76" مكلفاً، وعام 2011م "16.42%" أي "66" مكلفاً، وعام 2012م "13.68%"؛ أي "55" مكلفاً، وعام 2013م "12.69%"؛ أي "51" مكلفاً، ويلاحظ أن هذه الحالة تجاوزت تطبيق الإقرار غير المكتمل لتصبح إقرارات مرفوضة جملة وتفصيلاً، وتقوم الإدارة الضريبية بالمراجعة الميدانية ولا تكتفي بالمراجعة المكتبية، ونسب هذه الحالة يفوق بكثير نسب جميع الحالات السابقة وخصوصاً المصدقية التامة والملائمة وشبه الملائمة، مما يعني أن حالات التهرب هي الأكثر من حالات الالتزام، وهذا يعكس التدني الكبير في نسبة المصدقية في الإقرارات الضريبية بشكل عام، ويترتب عليه الأثر الضعيف جداً في مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من حالات التهرب الضريبي، أو بعبارة أخرى يمكن القول أن ضالة حالات المصدقية في الإقرارات الضريبية يترتب عليها استمرار توسع دائرة التهرب الضريبي.

• التجاوزات العالية جداً :

وهذه الحالة تمثل المكلفين المستهترين وغير الملتزمين بتقديم إقرارات ضريبية إطلاقاً - عدا الالتزام الشكلي والصوري بتقديم النموذج للإقرار، دون الالتزام بالقانون - فيتقدمون بنموذج الإقرار الضريبي

خائباً من مرفقات سليمة ومكتملة، كما أن إقراراتهم الضريبية لا تكون شاملة للأنشطة والدخول الواجب الإقرار بها، ونسبة فارق الضريبة تصل إلى عشرات ومئات الأضعاف، وتصل عند بعض المكلفين وخصوصاً المقدمين الذين إقرارهم الضريبي صفري إلى آلاف الأضعاف.

وهذه الحالات تمثل ما نسبتهم في عام 2010م "14.43%" أي "58" مكلفاً، وفي عام 2011م "14.93%"؛ أي "60" مكلفاً، وفي عام 2012م "14.68%"؛ أي "59" مكلفاً، وعام 2013م "9.20%"؛ أي "37" مكلفاً، وهي نسب متقاربة في جميع سنوات التحليل عدا السنة الأخيرة وفقاً للجدول (3)، ولا يمكن وصف هذه الإقرارات بأنها في إطار الإقرارات الضريبية المستوفية شروطها القانونية، وبالتالي فهي لا تعكس أي مصداقية، كما أن هذه الفئة لا تقبل غالباً بتعديل الإدارة الضريبية بعد المراجعة، حيث يعترضون على نتائج المراجعة ويستمررون في إجراءات التقاضي أمام اللجان القانونية والمحاكم، وذلك يشير إلى قصور كبير لدى الإدارة الضريبية في توعية وتحفيز المكلفين على الالتزام التام بتقديم إقراراتهم الضريبية بمصادقية تامة.

وبناء على ذلك فإن نسبة الالتزام بمصادقية الإقرار الضريبي هي نسبة ضئيلة جداً، وهذا مؤشر إلى أن الالتزام بقواعد الإقرار الضريبي في ضرائب الدخل بين كبار المكلفين ما زال ضعيفاً.

• المعترضون:

وهم المكلفون الذين قدموا إقراراتهم بضرعية معينة، واعترضوا على فارق الضريبة الذي توصلت إليه الإدارة الضريبية بعد مراجعتها للإقرار الضريبي، وهم إما معترضون على ربط مأمور الإدارة الضريبية، فهم في مجموعة الإدارة، أو معترضون على قرار مجموعة الإدارة، فهم في لجان الطعن، أو معترضون على قرار لجان الطعن في محاكم الضرائب الابتدائية أو الاستئنافية.

وتمثل حالة المعترضين نسبة كبيرة من المكلفين، فنسبتهم في عام 2010م تصل إلى "7.21%" أي "29" مكلفاً، وفي 2011م "9.70%" أي "39" مكلفاً، وفي 2012م "8.96%"؛ أي "36"، وفي 2013م "8.46%"؛ أي "34" مكلفاً، وهذا العدد الكبير من المكلفين المعترضين وخصوصاً منذ عام 2010م إن دل على شيء فإنما يدل على ضعف الإدارة الضريبية في متابعة المكلفين.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم المكلفين المعترضين يستمررون في اعتراضاتهم أمام لجان التسوية والمحاكم، ولا يوافقون على قرار المجموعة أو لجان الطعن، والذي له أثر سلبي على الإجراءات الضريبية والحالة الاقتصادية في البلد، بل إن استمرار فتح هذه المنازعات لسنوات تعكس نفسها على عدم الالتزام باستقلالية السنوات الضريبية، حيث إن إجراءات الاعتراض تصل إلى أكثر من عشر سنوات، كما قد تصل إلى أكثر من خمسة عشر عاماً.

مما سبق نخلص إلى أن الشرائح التي تقدم إقرارات متدنية، واعتراضات على الإدارة الضريبية، هي شركات التجارة والمقاولات وبعض الشركات النفطية، وشركات التجارة والاستيراد والمحلات التجارية، والمؤسسات التعليمية، والمستشفيات، وبعض الشركات الصناعية والمطاعم.

• المكلفون غير المنتهية محاسبتهم بعد:

وفقاً للقانون فإن على الإدارة الضريبية أن توضح موقفها من إقرار المكلف خلال عامين من تقديم الإقرار، وبالتالي فإن غير المحاسبين الذين لم يسبق إخطارهم بنتائج مراجعة الإدارة الضريبية لأي سنة، وتجاوز ذلك التسهيل وعدم الإخطار أكثر من عامين، فإنها تعتبر إقرارات مقبولة بقوة القانون، ويشكل ذلك قصور الإدارة الضريبية في إجراءات المراجعة للإقرارات المقدمة على مستوى كل سنة وفقاً لمستوى المخاطر في كل إقرار.

ويلاحظ رغم ذلك قيام الإدارة الضريبية بمحاسبة المكلفين بعد انتهاء فترة المراجعة المحددة بستتين، وهو إجراء غير قانوني وفقاً للقانون، حيث إن هناك ما يطلق عليه في الممارسات العملية تنازل المكلف عن حقه في

التقادم – أي مرور سنتين على الإقرار- وقبول إجراءات الإدارة الضريبية بالتدقيق بعد مرور تلك الفترة، وقد يكون تنازله هذا في مقابل مساعدة الإدارة الضريبية في عدم تضخيم الفارق الضريبي وإجراء تسوية صلحية مباشرة بعد أعمال التدقيق.

كما أن مكلفي هذه المجموعة هم العدد الأكبر والنسبة الأبرز بين جميع الفئات والمستويات، حيث يصل عددهم وخصوصاً في سنتي التحليل الأخيرتين إلى قرابة ثلث العينة في 2013م وأقل من ربعها في 2012م، فقد كانت النسبة في عام 2010م "7.96%"؛ أي عدد "32" مكلفاً، وفي عام 2011م ارتفعت النسبة لتصل إلى "13.68%"؛ أي "55" مكلفاً، لتواصل الارتفاع في عام 2012م فتصبح النسبة "22.64%"؛ أي "91" مكلفاً، لتصل ذروة الارتفاع في آخر سنوات التحليل بنسبة "32.59%"؛ أي "131" مكلفاً. وبناء على ذلك فنتائج الدراسة أوضحت عدم قدرة الإدارة الضريبية على مواكبة مراجعتها لإقرارات المتقدمين إقراراتهم الضريبية وإعلامهم بنتائج المراجعة خلال الموعد القانوني، حيث إن من العوامل التي تعيق الإدارة الضريبية على استكمال إجراءات التحاسب الضريبي، هو العدد الضئيل للكوادر المدربة والمتخصصة لأعمال الفحص والتدقيق لمختلف الأنشطة.

• المعفون:

نلاحظ أن هناك أربعة مكلفين معفيين في 2010م، أما في 2011م فانخفض عدد المكلفين المعفيين إلى 3، وفي العامين 2012 و2013 انخفض عدد المكلفين المعفيين إلى 2 بسبب انتهاء المدة القانونية لإعضاء الشركة، ولكنهم التزموا بتقديم إقرارات ضريبية بمصادقية تامة.

ثانياً: التحليل الوصفي للمتغير التابع (التهرب الضريبي):

يمكن الإشارة في هذه الجزئية إلى أن مختلف الدراسات الضريبية تستعين في تقدير حجم التهرب الضريبي بالبيانات الإحصائية المتعلقة بالإيرادات الضريبية والنتائج القومي "المحلي" الإجمالي، ومقارنة ذلك مع الطاقة الضريبية المتاحة، ونلاحظ أن هذه الدراسات توصلت إلى أن الطاقة الضريبية في اليمن تصل إلى "15%" من الناتج المحلي الإجمالي، في حين أن العبء الضريبي وفقاً لإيرادات المصلحة لا يتجاوز نسبة "7.5%" إلى الناتج المحلي في عام 2010م (الحاج والخطيب، 2013).

وقد اعتمدت الدراسة على نتائج تحليل العينات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فقط، ومن خلال تلك العينات تم الالتزام بتحديد حالات التهرب بحسب التحديد في قانون ضرائب الدخل رقم "17" لسنة 2010م، حيث تحدد المادة "137" من قانون ضرائب الدخل أن نسبة الفارق الضريبي في الإقرار غير المكتمل تبدأ بنسبة 10% إلى 20% من مبلغ الضريبة المستحقة، شريطة أن يكون ذلك الفارق ناتجاً عن فعل من أفعال التهرب الضريبي.

وبناء عليه فإن الفوارق التي أظهرتها نتائج المراجعة في أي من مجموعات التحليل يعتبر ضمن حالات التهرب إذا كان ذلك الفارق ناتجاً عن فعل من أفعال التهرب الضريبي، مما يعني أن التجاوزات البسيطة وما يليها تندرج ضمن حالات التهرب الضريبي، وقد تندرج المصادقية الملائمة ضمن حالات التهرب إذا ثبت أن الفارق ناتج عن فعل من أفعال التهرب الضريبي، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الدراسة لم تعتبر المصادقية الملائمة ضمن حالات التهرب الضريبي؛ لأن الغالب في فارق الضريبة فيها ناتج عن اختلاف وجهات النظر فيما يخص بعض الأوعية الضريبية والنفقات واجبة الخصم.

وبالتالي فالدراسة توصلت إلى تحديد نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من خلال معيار تجميع نسب فوارق الضريبة ابتداءً من مجموعة التجاوزات البسيطة، حيث تصل نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فقط وفق نتائج التحليل، كما في الجدول (4).

جدول: (4) نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

عام	2010م	2011م	2012م	2013م
نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية	51.75%	51.26%	43.54%	34.82%

وتم التوصل إلى النسب السابقة الموضحة في الجدول (4) وذلك عن طريق جمع نسب كل من (التجاوزات البسيطة، التجاوزات المتوسطة، التجاوزات المرتفعة، التجاوزات العالية، التجاوزات العالية جداً) الموجودة في الجدول (3) لكل سنة على حدة.

ولا يعني ذلك أن نسبة التهرب الضريبي انخفضت في عام 2012م و2013م، لأنه ما زال هناك عدد من المكلفين على التوالي لعامي 2012م و2013م لم تنته محاسبتهم بعد، مقارنة بنفس العدد من المكلفين على التوالي والتي لم تنته محاسبتهم بعد في عامي 2010م و2011م، أما نسبة الاعتراض فهي متقاربة لجميع سنوات التحليل؛ لأن غالبيتهم استمروا في اعتراضاتهم، وبمقارنة هذه النتيجة مع الدراسات السابقة المعتمدة في تحديد حجم التهرب الضريبي من خلال نسبة الإيرادات الضريبية المحصلة إلى الناتج الإجمالي بالمقارنة مع الطاقة الضريبية المتاحة، يلاحظ أن تلك الدراسات تنتهي إلى أن الفاقد الضريبي يصل إلى 50%، وهذا يتقارب مع النتيجة التي توصلت إليها الدراسة الحالية من خلال تحليل العينة؛ أي أن النتيجة تؤكد أن نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تصل إلى "52%".

إن نسبة الفاقد الضريبي الذي يصل إلى أكثر من النصف، والناتج عن ظاهرة التهرب الضريبي يعكس آثاراً سلبية على مستوى الإيرادات العامة الواجب تحصيلها، وعلى ما تفقده الخزينة العامة سنوياً من مبالغ ضريبية مستحقة يجب تحصيلها، وبناء عليه فإن هناك العديد من الحالات التي يجب الوقوف أمامها لإيضاح العديد من الجوانب، سواء تلك الجوانب المتعلقة بمصادقية الإقرارات الضريبية، أو تلك الجوانب الخاصة بتعامل الإدارة الضريبية مع تلك الإقرارات.

ثالثاً: تحليل الارتباط:

تم استخدام تحليل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات (Sibuya, 2004)، وتحسب علاقة الارتباط بين المتغيرات ومستوى أهميتها من خلال اختبار بيرسون والذي يعد الأكثر شوعاً في قياس العلاقات الخطية بين متغيرين أو أكثر، كما يمكن توفير دليل وتفسير لطبيعة هذه العلاقة (Pallant, 2011)، والجدول (5) يوضح ذلك.

جدول (5): المعايير الإحصائية للعلاقة الخطية بين المتغيرين (التابع والمستقل) (Guilford's rules of thumb)

قوة العلاقة	R = معامل ارتباط بيرسون
منخفضة	R = .10 to .29 or R = -.10 to -.29
متوسطة	R = .30 to .49 or R = -.30 to -.49
عالية	R = .50 to 1.0 or R = -.50 to -1.0

ومن خلال اختبار تحليل الارتباط على البيانات البحثية الخاصة بهذه الدراسة نتج عنها نوعان من العلاقات، موضحة في الجدول (6).

جدول (6): العلاقة بين المتغير التابع والمستقل مبنية على (Guilford's rules of thumb)

المتغير	الارتباط مع المتغير التابع	قوة العلاقة
التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية		المتغير نفسه
مصادقية الإقرار الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية	0.536 **	علاقة ارتباط عالية

** ارتباط مهم عند مستوى دلالة (0.01).

من الجدول (6) يلاحظ أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً بين متغير(مصادقية الإقرار الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية) والمتغير التابع (التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، ويعتمد المتغير التابع على درجة أهمية مستويات العلاقة بين المتغير عند مستوى دلالة (0.01) و(0.05).

رابعاً: اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة عن طريق الانحدار البسيط:

لتحقيق الهدف من الدراسة تم اختبار فرضية الدراسة الرئيسية باستخدام تحليل الانحدار البسيط، حيث تم استخدام هذا الاختبار لدراسة أثر متغير تابع ومباشر على متغير مستقل، كما أن التحليل ضروري للتنبؤ بالقيم المحتملة للمتغير المستقل (Cavana, Delahaye, & Sekeran, 2001؛ سيكارن، 2010). والجدول (7) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (7): اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة عن طريق الانحدار البسيط

B Beta	Sig*	R Square	F	R
.536	0.000	.287	99.233	0.536

خامساً: اختبار فرضية الدراسة:

تنص فرضية الدراسة H1 على أن: هناك أثر إيجابي لمصادقية الإقرار الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (7) أن هناك تأثيراً إيجابياً للمتغير المستقل في المتغير التابع، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.536) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.287) من التباين، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.536)؛ أي أن الزيادة بدرجة واحدة في مصادقية الإقرار الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية بقيمة (0.536)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي بلغت (99.233)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، كما يلاحظ من الجدول أن معامل الارتباط بلغ 53.6%، وهي دالة عند مستوى دلالة معنوية 0.01، وهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية للدراسة التي تنص على: أن مصادقية الإقرار الضريبي لها أثر في الحد من التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث إن مصادقية الإقرار الضريبي يعد أهم عوامل الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الاستنتاجات:

توصلت الدراسة إلى الآتي:

1. تساعد نسبة المكلفين غير الملتزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون، مع استمرارية عدم الالتزام لسنوات متتالية دون وجود أي رادع، ويلاحظ أن هناك مؤشرات توحى بأن الالتزام الطوعي في أوساط مكلفي ضرائب الدخل في تراجع، وذلك مثلاً: من خلال وجود أعداد من المكلفين تحولت إقراراتهم من المصادقية التامة في عام 2010م إلى درجات مصادقية أدنى، كما تراجع عدد من المكلفين من المصادقية الملائمة إلى حالات التجاوزات البسيطة والمتوسطة وحتى المرتفعة والعالية.
2. تدني نسبة المكلفين الملتزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية بمصادقية وفقاً لأحكام القانون، كما أن هناك فارقاً كبيراً بين ضريبة الإقرار والضريبة بعد المراجعة.
3. التأخير الكبير في مراجعة الإقرار الضريبي - رغم أن القانون الضريبي قد حدد سنتين كحد أقصى - حيث تصل في بعض الحالات إلى أكثر من خمس سنوات، مما يسبب في ضياع المال العام والقيمة العادلة للنقود.

التوصيات والمقترحات:

- وفقاً للاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، فإنها توصي بالآتي:
1. على المكلفين سرعة مراجعة الإقرارات المقدمة، وعدم التأخر عن المدة القانونية التي أقصاها عامان.
 2. ضرورة تحديث نظام مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين وتطبيق القواعد والمعايير التي تحدد المخاطر من خلال نظام آلي مركزي.
 3. ضرورة تحميل المحاسب القانوني عدم صحة الإقرار الضريبي للمكلف المصادق عليه، وعدم تكرار مصادقة المحاسب القانوني لإقرار المكلف لأكثر من ثلاثة أعوام متتالية.
 4. إلزام المحاسب القانوني بالمصادقة على القوائم المالية وإيضاحاتها عند مصادقته لإقرار المكلف.
 5. تطبيق العقوبات الواردة في قانون ضرائب الدخل رقم "17" لسنة 2010م بشأن قضايا التهرب والمراجعة.
 6. يمكن إجراء دراسة مماثلة على متوسطي وصغار المكلفين على مستوى المصلحة في المحافظات؛ كون هذه الدراسة تناولت كبار المكلفين المسجلين بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.
 7. وضع قوائم ثابتة بالمكلفين الملتزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية بمصادقية تامة، بحيث تعتني الإدارة الضريبية بهذه القوائم وتعمل على تطويرها من خلال تقديم التسهيلات المشجعة لضمان استمرارية المصادقية، وتبسيط الإجراءات.

المراجع:

- أبو طبل، عيسى (2010)، أصول المحاسبة الضريبية، القاهرة، مصر: دار الثقافة العربية.
- الأديمي، منصور ياسين (2003)، النظام الضريبي وأثاره في الاستثمار في الجمهورية اليمنية، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، (18)، 60-63.
- جبران، محمد علي (2008)، التهرب الضريبي في اليمن: دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهرب الضريبي في اليمن، استرجع من <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2012/10>
- جرادات، منذر خالد (2013)، أثار التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا، الأردن.
- الحاج، محمد، والخطيب، علي (2012)، التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية ووسائل مكافحته، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر التقني التاسع لاتحاد السلطات الضريبية في الدول الإسلامية، 22 سبتمبر، عمان.
- حمراوي، صلاح الطيب حسن (2013)، نظام التقدير الذاتي ودوره في تحديد وعاء ضريبة أرباح الأعمال (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- الحمود، تركي، وقايش، محمود (1993)، التباين بين ضريبة الدخل المعلنة والمعدلة للشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، 20(1)، 142-162.
- الخطيب، خالد (2000)، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، 16(2)، 157-187.
- الخطيب، خالد، وشامية، أحمد (2007)، المالية العامة، عمان، الأردن: دار هيران للنشر.
- الربيدي، محمد، والحاج، محمد (2014)، المحاسبة الضريبية، صنعاء، اليمن، مركز الأمين للنشر والتوزيع.
- الزعبي، عبد الله، خطاطبة، حازم عادل، بني سلامة، روان محمود، وخطاطبة، ميسر علي (2013)، أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، المنارة، 19(4)، 9-36.
- سلامة، رافت، كلبونة، أحمد، الفرح، عبد الرزاق، زلوم، نضال، (2011)، العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مجلة الجامعة الإسلامية، 19(1)، 1311-1337.

- سمور، إبراهيم خليل (2008)، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام ضريبة الدخل في فلسطين بين الالتزام والالتزام (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- سيكارن، أوما (2010)، طرق البحث في الإدارة مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل بسيوني، عبدالله العزاز، الرياض: دار المريخ للنشر.
- الشيرازي، عباس (1990)، نظرية المحاسبة (ط1)، الشامية، الكويت: ذات السلاسل للنشر والطباعة.
- العازمي، وليد خالد (2012)، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عبد السلام، محمد (1968)، دراسة في مقدمة علم الضريبة (ط2)، القاهرة، مصر: دار المعارف.
- عفانة، عدي (2004)، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل في حالة مسك حسابات أصولية في الأردن (رسالة ماجستير)، جامعة آل البيت، الأردن.
- الغانمي، فرقد فيصل جدعان (2009)، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل: دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب (دراسة ماجستير غير منشورة)، جامعة بغداد، العراق.
- الغرفة التجارية الصناعية اليمنية (2020)، الاقتصاد اليمني، استرجع من www.fycci-ye.org الفقيه، علي (2014)، التهرب الضريبي، مجلة المالية، (152)، 17-18.
- قبلان، خالد علي (2014)، أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائر ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي (دراسة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- القدسي، أحمد يوسف عثمان (2001)، إطار مقترح لأساليب التحاسب الضريبي بهدف المحافظة على رأس المال: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في الجمهورية اليمنية مقارنة بالفكر الإسلامي (أطروحة دكتوراه)، جامعة الأزهر، مصر.
- النهضي، حياة (2016)، الإثبات بواسطة الإقرار الضريبي وإشكالية مواكبة المستجدات الإلكترونية الحديثة، المنارة للدراسات القانونية والإدارية، 14، 51-60.
- الوحدة التنفيذية للضرائب (2013)، تقارير الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين 2010-2013م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- وهبة، محمد (2010)، التهرب الضريبي - واقع وتوصيات، ورقة عمل في المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، 26-27 يوليو، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

Al-Sorih, S. A. (2018). The relationship between auditor's independence and financial reporting fraud risk assessment in the Yemeni context. *Journal of Social Studies*, 24(1), 137-175.

Baba, K., Shibata, R., & Sibuya, M. (2004). Partial correlation and conditional correlation as measures of conditional independence. *Australian & New Zealand Journal of Statistics*, 46(4), 657-664.

Cavana, R., Delahaye, B., & Sekeran, U. (2001). *Applied business research: Qualitative and quantitative methods*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

Healy, M. J. R. (1984). The use of R^2 as a measure of goodness of fit. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (General)*, 147(4), 608-609.

Hudson, J. (2014). Agency and IFRS implementation: The relationship between primary participants. *Studies in Business and Accounting*, (8), 61-79.

- Ogbueghu, S. N. (2016). The effect of tax evasion and avoidance on revenue generation in Nigeria. *International Journal of Social Sciences and Humanities Reviews*, 6(3), 83-89.
- Omodero, C. O. (2019). Tax evasion and its consequences on an emerging economy: Nigeria as a focus. *Research in World Economy*, 10(3), 127-135.
- Pallant, J. (2011). *SPSS survival manual* (4th ed.). Australia: Allen & Unwin Ltd.
- Roach, C. M. (2016). An application of principal agent theory to contractual hiring arrangements within public sector organizations. *Theoretical Economics Letters*, 6(01), 28-33.
- Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376-8392.
- Sarker, T. K. (2003). Improving tax compliance in developing countries via self-assessment systems-what could Bangladesh learn from Japan. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 9(6), 3-34.