مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي السوري
اسم الكاتب: د. محمد الحلاق، حبيب أحمد عبدالله
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4775
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 18:31 +03

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

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

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

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي السوري

الدكتور محمد الحلاق*

حبيب أحمد عبدالله**

(تاريخ الإيداع 8 / 4 / 2015. قُبِل للنشر في 5 / 11 / 2015)

□ ملخّص □

ركزت هذه الدراسة على شريحة كبار المكلفين، أو كبار دافعي الضرائب في المجتمع الضريبي، وكيفية معاملتهم ضريبياً وفقاً للتشريع ، وذلك نظراً لأهمية هذه الشريحة لما تقدمه من إيرادات ضريبية ضخمة للخزينة العامة مقارنة بباقي المكلفين وكذلك أهمية القطاعات التي تعمل فيها هذه الشريحة (مصارف – شركات تأمين – شركات اتصالات – شركات نفط) وقد استهل البحث ببيان مفهوم كبار المكلفين، و الخصائص التي تتميز بها هذه الشريحة والمعايير الدولية المتبعة في تحديدهم وكذلك المعايير التي اتبعها المشرع السوري في تحديده لهم، كما بينت الدراسة فيما إذا كان التشريع الضريبي السوري قد خصهم بمعاملة ضريبية متميزة عن بقية شرائح المكلفين، وفيما إذا كانت هذه المعاملة مطبقة فعلاً على أرض الواقع في وحدة كبار المكلفين التي احدثت بموجب القرار رقم 2428/و تاريخ 2006/8/23، ولتحقيق هدف البحث عمد الباحث إلى تصميم استبانة تتألف من 20 سؤالاً وزعت على عينة تتألف عدد من موظفي وحدة كبار المكلفين في دمشق وكذلك عدد من كبار المكلفين (أفراد– شركات أشخاص – شركات أموال) وقد توصلت الدراسة إلى أن التشريع الضريبي السوري قد خص هذه الشريحة بقواعد متميزة عن بقية شرائح المكلفين ولكن هذه الخصوصية قد طبقت جزئياً ولم تطبق بشكل كامل على أرض الواقع، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي قد تكون مفيدة للإدارة الضريبية في سورية وللدارسين

الكلمات المفتاحية: كبار المكلفين – الإدارة الضريبية – الإيرادات الضريبية.

* **استاذ– قسم القانون العام – كلية الحقوق– جامعة دمشق– سورية .**

** **طالب ماجستير – قسم القانون العام / العلوم الإدارية والمالية – كلية الحقوق– جامعة دمشق – سورية .**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

Tax Situation to Large Taxpayersin a Frame of the Syrian Tax Legislation

Dr. Muhamad ALhallak*
Habib Ahmad Abdullah**

(Received 8 / 4 / 2015. Accepted 5 / 11 / 2015)

□ ABSTRACT □

This study focused on the large taxpayers, or senior taxpayers in the tax community, and how to tax them in accordance with the legislation, given the importance of this segment for its huge tax revenues for the Public Treasury compared to the rest of the taxpayers as well as the importance of the sectors in which this segment operates (banks - Insurance companies - telecom companies - oil companies). This paper starts by assessing the concept of large taxpayer, and the characteristics of this segment and international and the Syrian standards followed in identifying them. The study examines whether the Syrian tax legislation gave them a special taxation treatment different from the rest of taxpayer slices, and whether this treatment is actually implemented on the ground in the large taxpayer unit specified by Resolution No. 2428, dated / 23/8/2006. In order to achieve this goal, the researcher designed a questionnaire composed of 20 questions distributed to a sample comprised of a number of unit staff large taxpayers in Damascus, as well as a number of senior taxpayers (persons- person companies –capital companies). The study found that the Syrian tax legislation has singled out this group by rules distinct from the rest of the taxpayer segments. However, this special treatment has been applied in part and did not apply fully on the ground. The study also offers a set of recommendations that could help both the tax administration and scholars in Syria.

Key words: large taxpayers – tax administration – tax revenues.

* **Professor-Public law Department- Faculty of law - Damascus University-Damascus- Syria.**

** **Postgraduate Student-Faculty of law - department of Public Law/ Administrative& finance sciences-Damascus University- Damascus- Syria.**

مقدمة:

إن نجاح الإصلاح الضريبي يتطلب عملية تغيير شاملة في النظم الضريبية والإدارية، وذلك لكي يؤتي هذا الإصلاح بثماره ، وفي سياق عملية الإصلاح الضريبي في سورية رأت وزارة المالية أنه من الضروري إنشاء مركز لكبار المكلفين، يتضمن الشريحة الكبرى من مكلفي الخزانة العامة وذلك كخطوة أولى نحو إصلاح أوسع للإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي عن طريق العمل وفقا لمبادئ تنظيمية جديدة ونظم ودراسات ضريبية ملائمة تتناسب مع طبيعة ونمط هذه الكيانات الكبرى، كانت نتيجة هذه المبادئ و الدراسات هي تأسيس وحدات خاصة لكبار المكلفين أو ما يطلق عليهم كبار دافعي الضرائب في أغلب دول العالم (أمريكا –معظم بلدان الاتحاد الأوروبي– مصر– لبنان– الأردن) ،وذلك بعد أن أصبح مقبولاً في الفكر الضريبي أن اختلاف حجم نشاط الأعمال للمكلفين يتطلب اختلافاً في المعاملة الضريبية، وفي سياق هذه الرؤية الإصلاحية للمنظومة الضريبية في سورية تم إصدار المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 المعدل لقانون ضريبة الدخل والذي خصص بعض مواده للتعامل مع شريحة كبار المكلفين بمنظور مختلف عن تعامله مع بقية المكلفين، كما تم إصدار القرار رقم 2428/ و تاريخ 2006/8/23 والذي أضاف وحدة كبار المكلفين إلى الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية وحدد المهام الملقاة على عاتق هذه الوحدة واسلوب العمل فيها، ونعمل من خلال بحثنا هذا لبيان أهم المواد القانونية التي عالجت المعاملة الضريبية لكبار المكلفين وفقاً للمرسوم التشريعي رقم / 51/ وكذلك القواعد التنظيمية والقرارات ذات الصلة بعملهم من خلال تحليل هذه النصوص وبيان فيما إذا كانت قد طبقت عملياً في التجربة العملية للوحدة وبيان أوجه الضعف فيها للوصول إلى معرفة فيما إذا حققت التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين في سورية الأهداف التي وضعها لها المشرع لها بموجب القوانين الضريبية والقواعد ذات الصلة.

الدراسات السابقة:

من خلال مراجعة الباحث للدراسات السابقة لم تتوافر له بحدود علمه دراسات تناولت موضوع المعاملة الضريبية لكبار المكلفين بشكل مباشر، وإن كانت الدراسات التي تمت مراجعتها قامت بدراسة أهمية تطوير الإدارة الضريبية وزيادة فعاليتها في أداء مهامها التي توكل لها من قبل المشرع والتركيز على اتباع اساليب جديدة كتأسيس وحدات خاصة لكبار المكلفين تعنى بشؤونهم الضريبية لما يساهمون به من حصيلة ضريبية ضخمة من مجمل الإيرادات الضريبية، لذلك فقد تمت الاستفادة من الدراسات ذات الصلة بالموضوع وهي:

1 دراسة رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، 2005

ركزت هذه الدراسة على الاتجاهات الحديثة في تطوير الإدارة الضريبية للقيام بوظائفها في دعم الالتزام بالقانون، حيث استعرضت الأفكار الحديثة في أعمال الإدارة الضريبية وتنظيم علاقتها بالمكلفين، ومن ضمنها تخصيص وحدة لكبار المكلفين لتحقيق العناية الخاصة بهم(حصراً وفحصاً وتحصيلاً) بما يتلاءم مع حجم ما يساهمون به من حصيلة دون أن يتم تجاهل وضع نظام مبسط وميسر لصغار المكلفين يشجعهم على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

2 دراسة عازر دحدل، 2011

تناولت هذه الدراسة موضوع الإدارة الضريبية الحديثة والمعاصرة ورفع كفاءتها وعلى أسباب انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في سورية، وعلى كيفية تأثير التطبيق الناجح للضريبة القيمة المضافة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية وبالتالي تقديم المقترحات لتطبيق واستخدام بعض الأساليب والمبادئ التي من شأنها رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتيجة أن السعي لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية كان أحد البواعث الهامة في اعتماد التقسيم الوظيفي للإدارة الضريبية القائم على أساس الشرائح (كبار مكلفين– متوسطي المكلفين– صغار المكلفين)

3 دراسة Katherine Baer2002: Improving Large Taxpayers Compliance

ركزت هذه الدراسة على الأسباب الرئيسية التي تدفع الدول لإنشاء وحدات خاصة لكبار المكلفين وخاصة في الدول النامية ، وعالجت هذه الدراسة الهيكلية والوظائف والإجراءات المتبعة في العمل ضمن هذه الوحدات، والمزايا التي تحققها الدول من إنشائها ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن إنشاء وحدات خاصة بكبار المكلفين يعد عملية إيجابية ووسيلة فعالة في زيادة فعالية الإدارة الضريبية وتلافي نقاط الضعف فيها وخصوصاً في الدول النامية التي تعاني من نقص في الموارد، وكذلك يساعد انشاء هذه الوحدات على تحسين التزام كبار المكلفين تجاه الإدارة الضريبية وذلك من خلال تركيزها على عدد قليل من المكلفين يؤدون القسم الأكبر من الضرائب في الدولة.

4 دراسة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD :

Forum of tax administration, compliance management of large business

ركزت هذه الدراسة على الأساليب المستخدمة من قبل الإدارات الضريبية في إدارة التزام كبار المكلفين تجاه الإدارة الضريبية ، كما ركزت على البحث في السمات المشتركة التي تتميز بها هذه الشريحة ، وكذلك السمات التنظيمية لعمل وحدات كبار المكلفين، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن إنشاء هذه الوحدات يساعد على زيادة فعالية الإدارة الضريبية في إدارة الزام كبار المكلفين تجاهها، كما أوصت الدراسة بضرورة تزويد هذه الوحدات بالوسائل التكنولوجية الحديثة ورفدها بالكادر المتخصص ، وكذلك اعتماد اسلوب فعال لإدارة المخاطر الناتجة عن التعامل مع هذه الشريحة.

5 دراسة المنظمة الأوروبية للإدارات الضريبية Definition of large taxpayers:IOTA:ركزت هذه الدراسة على المعايير أو الإرشادات التي تتبعها دول المنظمة في اختيارها لكبار المكلفين (رقم الأعمال – مقدار الربح السنوي– عدد الموظفين – مقدار رأس المال) وعلى كيفية تحديث هذه المعايير، وعلى نسبة مساهمة كبار المكلفين في الإيرادات الضريبية للدول المنظمة مقارنة بباقي المكلفين، وتوصلت هذه الدراسة من خلال الاستبيان الذي وزعته على الدول الأعضاء في المنظمة ان كبار المكلفين يسهمون بدفع القسم الأكبر من الإيرادات الضريبية للدولة مقارنة بعددهم القليل كما تبين من خلال هذه الدراسة أن 90 بالمئة من دول المنظمة قد أسست وحدات خاصة للتعامل مع هذه الشريحة من المكلفين، وذلك للإيرادات الضخمة التي تأتي للخزينة العامة من قبلهم بينما 10 بالمئة فقط من باقي دول المنظمة لا تملك أي وحدات خاصة لكبار المكلفين ، و أوصت الدراسة بضرورة العمل على تأسيس مثل هذه الوحدات في باقي الدول والعمل على معاملتهم معاملة خاصة عن بقية المكلفين.

مشكلة البحث:

ركزت أغلب الدراسات السابقة على أهمية تأسيس وحدة خاصة تعنى بالشؤون الضريبية لكبار المكلفين نظراً لما يسهمون به من إيرادات ضريبية مع بيان المعايير التي تتبعها الدول في اختيارهم ، بينما نعمل من خلال بحثنا هذا لبيان أهم المواد القانونية التي عالجت المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في سورية وفقاً للمرسوم التشريعي رقم / 51/

وكذلك القواعد التنظيمية والقرارات ذات الصلة بعملهم، من خلال تحليل هذه النصوص وبيان فيما إذا كانت قد طبقت عملياً في التجربة العملية وبيان أوجه الضعف فيها للوصول إلى معرفة فيما إذا حققت التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين في سورية الأهداف التي وضعها لها المشرع لها بموجب القوانين الضريبية والقواعد ذات الصلة، وبناءًعلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي : هل تختلف معاملة كبار المكلفين ضمن التشريع الضريبي السوري عن غيرهم من المكلفين ؟ بحيث ينشق منها التساؤلين التاليين :

1 -هل منح التشريع الضريبي السوري معاملة ضريبية خاصة لكبار المكلفين؟

2 -هل الخصوصية التي منحت لكبار المكلفين مطبقة فعلاً في التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين ؟

أهمية البحث و أهدافه:

تكمن أهمية هذا البحث في ما يلي :

1 -قلة الدراسات المتخصصة حول هذه الشريحة الهامة من المكلفين(وذلك في حدود علم الباحث) حيث أن أغلب الدراسات كانت تشير لهم بشكل عرضي في سياق الحديث عن عملية الإصلاح الضريبي، وضرورة توجيه الاهتمام نحو شريحة كبار المكلفين.

2 -توجيه نظر المهتمين ومتخذي القرار في وزارة المالية السورية حول العمل على تطوير هذه التجربة الحديثة نسبياً في سورية، وتلافي أوجه الضعف فيها.

هدف البحث :

نهدف من خلال بحثنا هذا إلى بيان النقاط التالية:

- بيان الميزات الضريبية (تشريعية وإدارية) التي تم منحها لهم من قبل المشرع، وخاصة بعد صدور المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006
- بيان فيما إذا كانت المعاملة الضريبية الخاصة التي منحت لهم من قبل المشرع قد طبقت فعلاً في التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين بعد حوالي 9 سنوات من إحداثها.

فرضيات البحث :

ارتباطاً بمشكلة البحث وأهدافه فإنه يمكن صياغة فروض البحث على الشكل التالي:

1 -هناك معاملة ضريبية خاصة لكبار المكلفين لهم بموجب التشريع الضريبي السوري والقرارات ذات الصلة

2 -حققت التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين هدفها في تحقيق معاملة متميزة لكبار المكلفين

مجتمع وعينة البحث:

يشمل مجتمع البحث شريحة كبار المكلفين في سورية وموظفي وحدة كبار المكلفين، أما عينة البحث فكانت عينة عشوائية ملائمة شملت موظفي وحدة كبار المكلفين والبالغ عددهم / 85/ موظف في مديرية مالية دمشق وريف دمشق ومكلفي وحدة كبار المكلفين في المديريتين والبالغ عددهم / 700/ مكلف (أفراد– شركات أشخاص – شركات أموال)، حيث تم توزيع / 70/ استبيان توزعوا بين / 34/ استبيان تم توزيعه على موظفي قسم كبار المكلفين و / 36/ استبيان تم توزيعهم على المكلفين.

منهجية البحث:

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الوصفي لكونه من أكثر الأساليب استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية و الإنسانية ،ولأنه يتناسب مع الظاهرة موضوع الدراسة ، حيث تم تحليل النصوص القانونية والقواعد الناظمة لعمل كبار المكلفين للوصول في النهاية إلى تصور واضح عن الألية التي اتبعها المشرع السوري للتعامل معهم، وتم جمع البيانات الخاصة بنتائج البحث من خلال تصميم استمارة استقصاء و توزيعها على أفراد عينة البحث، وتكونت أداة القياس من جزأين تضمن الجزء الأول بيانات تتعلق بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث، أما الجزء الثاني فقد تضمن مجموعة من العبارات لبيان الميزات التشريعية والإدارية التي خصها المشرع لكبار المكلفين وفيما إذا كانت هذه الميزات مطبقة في التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين، وتم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي لقياس استجابات عينة البحث حسب الجدول التالي :

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
	3	2	1

وعند عملية تحليل البيانات تم تقييم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على النحو التالي:
(أقل من 1,66 غير موافق) (من 1,66 حتى 2,32 محايد( )أكبر من 2,32 موافق) فضلاً عن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وتم تعزيز النتائج عن طريق اختبار (**T**) للعينات المستقلة بهدف إبراز الفروق إن وجدت بين المجموعات المتعاملة مع الاستبيان

وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف بالرمز **(SPSS)** اختصاراً "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية"(**Statistical Package For Social Sciences**)، وقد تم عرض الاستبيان على بعض المختصين بهذا المجال و أبدوا ملاحظاتهم عليه وتم الأخذ بها، كما تم عرض الاستبيان على الدكتور المشرف على البحث.

النتائج والمناقشة:

المطلب الأول:

مفهوم كبار المكلفين

سنبين في هذا المطلب أولاً تعريف كبار المكلفين ثم ننتقل ثانياً لبيان المعايير الدولية في تحديد كبار المكلفين ومقارنتها مع المعايير التي اعتمدها المشرع السوري

أولاً: تعريف كبار المكلفين لابد قبل كل شيء من التنويه إلى أن المكلف هو دافع الضريبة، **والمكلف:** هو الشخص (الطبيعي أو المعنوي)الذي يحدده القانون بدفع الضريبة و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة وبالتالي فإن تحديد من هو المكلف لابد أن يكون واضحاً وأن يتحدد بالقانون[1]

من هنا كان لابد أن تثار مشكلات عديدة تستحق النظر والدراسة وهي مفهوم المكلف وتنوع المكلفين وتقسيماتهم المختلفة،وبناء على ذلك سنبين فيما يلي انواع المكلفين وتصنيفهم للوصول في النهاية إلى تعريف كبار المكلفين حيث يمكننا أن نقسم المكلفين وذلك حسب المعيار المتبع في التقسيم إلى مايلي:

1 **المكلفين حسب شخصية المكلف:**وبحسب هذا المعيار فإن المكلفين يقسمون إلى :

أ –الأشخاص الطبيعيين:هو الشخص الطبيعي الفرد الذي حدده القانون وألزمه بدفع الضريبة وكمثال عليه(الموظف– بائع البقالية– الحلاق).

ب الأشخاص الاعتباريين: وتشمل الشركات التجارية على اختلاف أنواعها(شركات أشخاص وشركات أموال)

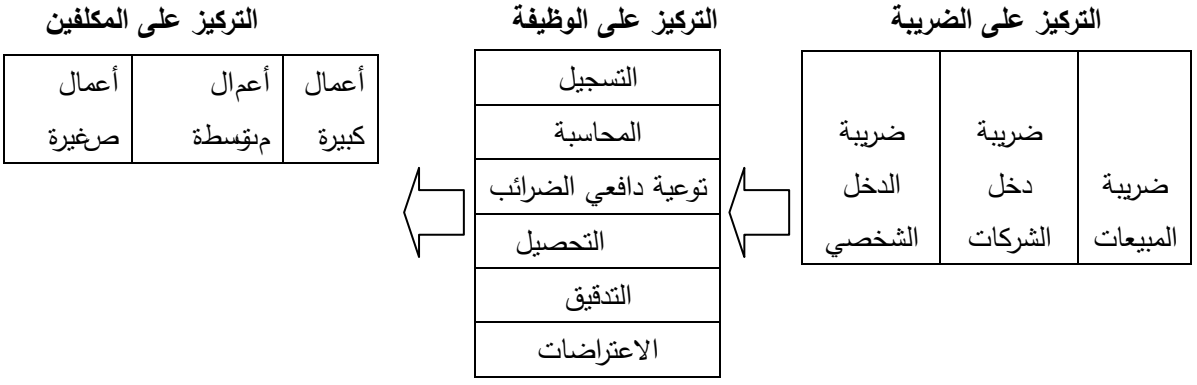
2 –**المكلفين بحسب نوع الضريبة الخاضعين لها:**

ويقسم المكلفين بحسب هذا المعيار حسب نوع الضريبة الخاضعين لها(التقسيم النوعي للمكلفين)،حيث إن المكلفين ليسوا على نفس الدرجة أو نفس الحالات من المقدرة التكليفية التي تختلف من مكلف إلى أخر [2] فيمكن أن نلاحظ ضمن دائرة ضريبة الدخل وحدة مختصة للضريبة على الرواتب والأجور وكذلك وحدة مختصة للضريبة على الأرباح الحقيقية وكذلك ضريبة على الدخل المقطوع ... وهكذا والميزة الرئيسية لهذا النموذج هي أن عملية مراقبة التنفيذ والمسائلة عن كل ضريبة تكون واضحة ، أما بالنسبة لمساوئه فإن الأعباء الإدارية وتكاليف التزام المكلفين تكون مرتفعة، كذلك فإن المعاملات الضريبية في كل وحدة تنظيمية قد تختلف عن الأخرى بالإضافة لاحتمال حدوث تواطؤ بين المكلفين وموظفي الإدارة الضريبية بسبب قلة الضوابط الناتجة عن كون كل وحدة تنظيمية تعمل بشكل مستقل عن الأخرى[3]

3 المكلفين حسب الشرائح (كبار – متوسطين – صغار)

إن الفكرة الرئيسية لهذا المعيار في التقسيم تأتي من أن المجتمع الضريبي عادة ما يقسم إلى ثلاث شرائح [4] كبار المكلفين يمثلون (15_ 20 %) ومتوسطي المكلفين (20_ 30%) وصغار المكلفين (40_ 50 %) ووفقاً لهذا النموذج تنقسم الإدارة الضريبية إلى وحدة تنظيمية لكبار المكلفين تكون مسؤولة عنهم فقط وعن جميع أنواع الضرائب والرسوم الخاضعين لها وبالمقابل نجد وحدة تنظيمية أخرى لمتوسطي المكلفين تكون مسئولة عنهم فقط وعن جميع أنواع الضرائب والرسوم الخاضعين لها .... وهكذا، وضمن هذه الوحدات أو الأقسام لا نجد تقسيم نوعي بل تقسيم وظيفي بحسب الوظيفة التي تؤديها الدائرة أو الشعبة، ومن المزايا الرئيسية لهذا النموذج هي تعزيز القدرة على مراقبة التنفيذ والمسائلة، وتخفيف النفقات الإدارية وكذلك توجيه الاهتمام وفقاً للمخاطر من خلال فرض رقابة قوية على كبار المكلفين في إطار مكتب مخصص لهذا الغرض (ومزود بوحدات متخصصة للقطاعات الأكثر أهمية)باعتبار ذلك خطوة رئيسة نحو إدخال تقييم المخاطر وتقسيم المكلفين بمزيد من الدقة [5]، فالمخاطر الناجمة عن كل شريحة من المكلفين تختلف عن الأخرى .

ومن جهته فإن صندوق النقد الدولي غالباً ما يقترح بتوصياته للدول النامية على إتباع نموذجاً مختلطاً لتصميم الهيكل التنظيمي لإداراتها الضريبية يجمع بين الإدارة القائمة على الوظائف الضريبية والإدارة القائمة على شرائح المكلفين [6](انظر الشكل رقم1) والذي يبين كيفية تطور بنية الإدارة الضريبية و الانتقال في التعامل مع المكلفين من اسلوب المعاملة وفقاً لنوع الضريبة الخاضعين لها إلى الانتقال وفقا للشريحة التي ينتمون إليها



الشكل (1) كيفية تطور بنية الإدارة الضريبية[7]

وبعد أن قمنا بتعريف المكلف بشكل عام وتنوع المكلفين بحسب المعايير المتبعة في التقسيم ننتقل لنسلط الضوء على كبار المكلفين، إذ أصبح من المقبول في الفكر الضريبي **أن اختلاف حجم نشاط المكلف يتطلب اختلاف المعاملة الضريبية**، من خلال تقسيم المكلفين إلى فئات تشمل صغار [8] ومتوسطي وكبار المكلفين حيث إن نسبة قليلة من المكلفين هي التي تقوم بالمساهمة بالقسم الأكبر من الإيرادات الضريبية وهذه الشريحة هي شريحة كبار المكلفين **فمن هم كبار المكلفين؟**

بالرجوع إلى الدراسات التي عالجت موضوع كبار المكلفين تبين للباحث أن بعض هذه الدراسات عرفتهم من منظور مساهمتهم في الإيرادات الضريبية، وبعضها الأخر عرفهم من منظور الخبرة والقدرة على الحصول على القوانين الضريبية التي تخدم مصالحهم* أو العمل ضمن قطاعات حيوية هامة بينما اتجهت بعض هذه الدراسات لتعريفهم وفقاً لإرشادات ومعايير معينة تتبعها الدول لتحديد كبار المكلفين منها (رقم العمل – الربح – العمل ضمن قطاعات معينة – عدد الموظفين) ونورد فيما يلي أهم هذه المفاهيم

كبار المكلفين: هم كبار دافعي الضرائب في المجتمع الضريبي[9]

كبار المكلفين:أو ما يطلق عليهم كبار رجال الأعمال والذين يمتلكون الإمكانية و المعرفة ولديهم القدرة والسلطة التي تمكنهم من أداء دور يوازي دور السلطة المالية من حيث الأهمية، مما يؤدي إلى استطاعتهم الحصول على القوانين الضريبية التي تخدم مصالحهم.[10]

وكذلك عرف الدكتور رابح رتيب الممولين المخططين أو المدبرين بأنهم هم من عمالقة الاقتصاد ويمتلكون ليس فقط الإمكانية والمعرفة ولكن لديهم القدرة والسلطة[11]

وفي تقرير خاص بكبار المكلفين حمل اسم (**definition of large taxpayer**) أعدته منظمة (**IOTA**)[†]وهي منظمة أوربية مختصة في مجال الإدارات الضريبية أظهر أن:

- 45%من البلدان الأوربية التي شملها التقرير [‡] تملك تعريف قانوني لكبار المكلفين(ففي فرنسا مثلاً يعرف كبار دافعي الضرائب بأنهم شركات الأشخاص أو الأموال التي يتجاوز رأسمالها أو مجموع أصولها أكثر من / 400 مليون يورو/
- 45% من البلدان الأوربية التي شملها التقرير تستخدم إرشادات معينة لتحديد مفهوم كبار المكلفين (ففي ألمانيا مثلاً يعد مقدار رأس المال والربح المعيار الرئيسي لاختيار كبار المكلفين فحجم رأس المال هو المعيار المعتمد بالنسبة لشركات التأمين، بينما يعتمد على حجم الأرباح والأصول لاختيار كبار المكلفين بالنسبة للبنوك)
- 10 % من البلدان الأوربية التي شملها التقرير لا تملك أي تعريف أو استخدام لمفهوم كبار المكلفين[12]ومن هذه البلاد (قبرص – مقدونيا – اوكرانيا – اذربيجان – جورجيا – بولندا)

*** هنا نقوم بعرض المفاهيم التي وردت في الدراسات السابقة، ويرى الباحث أن مفهوم القدرة والسلطة المذكور في التعريف هو مفهوم نسبي(مقيد) وليس مطلق، ويقتصر على بعض الشركات الضخمة والتي تمارس الاحتكار في بعض الدول (شركات النفط- الاتصالات – التكنولوجية) وتظهر هذه القدرة والسلطة من خلال التسهيلات الممنوحة لهذه الشركات في قوانين الاستثمار والدخل، بالإضافة إلى بعض الميزات التي تمنح لها بموجب تعاميم وبلاغات من الجهات المختصة في الدول(مجلس الوزراء- وزارة المالية- هيئة الاستثمار)فعلى سبيل المثال: تعميم رئاسة مجلس الوزراء في سورية رقم 15/6909 تاريخ 2007/11/27 القاضي بتسهيل عمل شركات الاتصالات (syriatel- mtn) أثناء تنفيذها لأعمالها في إقامة شبكات الهاتف الخليوي**

(†)(IOTA) :Intra eurpeanorganisation for tax administrations.

(‡)شمل هذا التقرير الذي اعدته المنظمة البلدان التالية (فرنسا – انكلترا- ألمانيا- ايطاليا – ايرلندا – اسبانيا – السويد - هولندا – رومانيا – اليونان - فنلندا –لاتيفيا– سلوفاكيا – سلوفينيا- بلغاريا –مونتينيغرو - النروج – ليتوانيا – هنغاريا – ألبانيا – كرواتيا – قبرص- أذربيجان- مقدونيا- جورجيا)

وبعد أن استعرضنا أهم مفاهيم كبار المكلفين يمكن أن نعرف كبار المكلفين في مجتمع ضريبي ما بأنهم: **عدد قليل من المكلفين (الطبيعيين و الإعتباريين) الذين يسهمون بتسديد مبالغ ضخمة من الإيرادات الضريبية للخزينة العامة مقارنة بعددهم القليل بالنسبة لبقية المكلفين ، والذين يمارسون العمل ضمن قطاعات حيوية في الدولة(بنوك – شركات تأمين – شركات إتصالات– شركات نفط... إلخ)**

وبعد أن قمنا بتعريف كبار المكلفين ننتقل لنبين أهم الخصائص المشتركة التي يتميز بها كبار المكلفين عن غيرهم من باقي المكلفين[13]:

1 -ارتفاع حجم المعاملات في الأنشطة التجارية

2 -عدد كبير من الموظفين

3 -تعاملات تجارية دولية

4 -انتشار على مساحة جغرافية واسعة ضمن الدول

5 -سياسات واستراتيجيات للحد من الالتزامات الضريبية

6 -استخدام مستشارين ضريبيين احترافيين إن أمكن القول وعلى درجة عالية من الكفاءة في التخطيط الضريبي.

7 -لعبهم دور الوسيط بين المكلف الفعلي والإدارة الضريبية [*] عن طريق تحصيل مبالغ ضخمة من الضرائب وتوريدها للإدارة الضريبية بشكل منتظم.

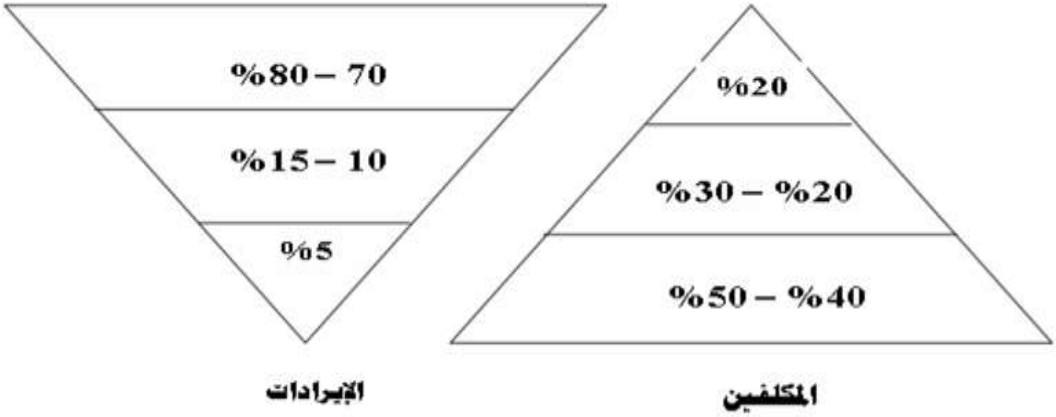
وقد دلت الدراسات في كثير من المجتمعات الضريبية [†] على أن /20%/ من المكلفين يؤدون حوالي / 80%/ من كتلة الضرائب والرسوم المسددة للخزينة العامة للدولة، وأن باقي المكلفين الذين يشكلون / 80%/ من إجمالي المكلفين يؤدون /20%/ من الضرائب المسددة للخزينة العامة للدولة، ويبين الشكل (2) مساهمة شريحة كبار المكلفين في الإيرادات الضريبية للخزانة العامة وذلك في أغلب المجتمعات الضريبية التي شملها تقرير المنظمة الأوروبية للإدارات الضريبية (**IOTA**)وكذلك وفقاً للدراسة التي اعدتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**).

(*)تلعب شركات الاتصالات على سبيل المثال دور الوسيط بين المكلف الفعلي برسم الإنفاق الاستهلاكي من جهة (وهو الزبون متلقي الخدمة) وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى، فتقوم باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي من الزبون وتوريده للدوائر المالية بشكل شهري خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر وفق ما نص عليه المرسوم /61/ لعام 2004 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015

(†)في بريطانيا على سبيل المثال بلغ عدد كبار المكلفين في عام 2007 /900 مكلف/ قاموا بتسديد ما نسبته 70% من إجمالي الضرائب المسددة في الدولة ، وفي الولايات المتحدة أيضاً بلغ عدد كبار المكلفين عام 2007 / 220,489 مكلف / قاموا بتسديد ما نسبته 90% من اجمالي الضرائب المسددة في الدولة. للمزيد حول مساهمة كبار المكلفين في دول أخرى:

OECD, *Forum of tax administration, compliance management of large business,* 2009, P 10

Baer,k. *Improving Large Taxpayers Compliance* . International monetary fund Washington DC, 2002,P7



الشكل (2) مساهمة كبار المكلفين في الإيرادات الضريبية [14]

كما دلت هذه الدراسات على أن الإدارة الضريبية تبذل الجهد ذاته في التعامل مع هاتين الشريحتين من المكلفين مما يقود إلى النتيجة المنطقية وهي أنه على الإدارة الضريبية أن تركز جهدها على الشريحة التي تسدد الـ (80%) من كتلة الضرائب والرسوم المسددة للخزينة العامة للدولة، بحيث تقدم لها أفضل الخدمات والتسهيلات بهدف قيام هذه الشريحة بواجبها تجاه الخزينة العامة للدولة بيسر وسهولة.

وكذلك فإن الأبحاث المتخصصة توصي بعملية فصل إداري للمكلفين بين (كبار ومتوسطين وصغار) ضمن الإدارة الضريبية وذلك لتكوين إدارة ضريبية عصرية مع أقل نسبة من التشوه في هيكلها التنظيمي [15]

وحيث إن كبار المكلفين يديرون منشآت كبيرة في الحجم ومتنوعة في النشاط وموزعة على مناطق متعددة داخل الدولة ولهم معاملات خارج الدولة(استيرادا وتصديرا أو فروعا أو مراكز رئيسية) ويعمل لديهم مهنيون محترفون في المحاسبة والقانون و الاقتصاد لهذا فقد عملت العديد من الدول على تخصيص وحدات إدارية تعنى بحصر وفحص وتحصيل الضريبة من كبار المكلفين[16]من خلال توفير مركز لتقديم الخدمات المتميزة، وإتباع أبسط الطرق والوسائل لإدارة وإنجاز الشؤون الضريبية لهذه الشريحة... والأصل في هذه التجربة هو أن يكون مركز واحد على مستوى الدولة يعنى بشؤون كبار المكلفين (إدارة مركزية واحدة) [17]تكون مسؤولة عن كل ما يخص أمور كبار المكلفين الضريبية حيث أن هناك عدة مسوغات لإنشاء مثل هذه الإدارة تضاف للمسوغات التي سبق وذكرناها سابقاً وهي :

1 -التركيز على هذه الفئة من المكلفين لما تقدمه من إيرادات ضريبية كبيرة للخزينة العامة.

2 -تخفيف العبء عن المكلفين من خلال تجميع كافة التعاملات الضريبية في مكان واحد.

3 -إن العدد القليل لهذه الفئة بالنسبة لبقية المكلفين يساعد الإدارة الضريبية على حصر أنشطتها والتقليل ما أمكن من التهرب الضريبي لهاعن طريق التركيز على كافة نشاطاتها.

4 -خلق جو من الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال ما تقدمه الوحدة الخاصة بكبار المكلفين من خدمة متميزة.

5 -إن الوحدة الخاصة بكبار المكلفين تشكل النواة الأولية لعملية إصلاح الإدارة الضريبية للانطلاق لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة لما تحتاجه هذه الضريبة من إدارة ضريبية على مستوى معين من الكفاءة وكذلك تشكل الوحدة النواة لتطبيق عدة أساليب في التعامل مع المكلفين كإتباع أسلوب التدقيق بالعينة وإدارة المخاطر [18]

6 -أن النشاطات الضخمة والمعاملات المتشعبة لكبار المكلفين يمكن أن تقود من خلال البيانات التي يقدمونها إلى أنشطة ومطارح ضريبية مخفاة للمتعاملين معهم وبالتالي تكليف هذه الأنشطة وخضوعها للضريبة، وهو ما يؤدي بالنتيجة إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

7 -أن الاكتشاف المبكر للمتهربين الكبار من المكلفين يساعد في ضبط الفئة المتوسطة عن طريق التدقيق التقاطعي للبيانات الضريبية من خلال القرارات[19]التي تصدر عن الإدارة الضريبية بهذا الخصوص.

8 -تأثير هذه الفئة سلباً أو ايجاباً في ضبط السوق المحلية وقدرتها على إمدادها بالمواد الرئيسة بالاشتراك مع الدولة، وهذا ظهر جلياً في هذه المرحلة التي تمر بها سوريا إذ سمح للقطاع الخاص باستيراد المشتقات النفطية بعد أن كان الأمر فيما مضى محصوراً بالدولة فقط.

9 -إن كبار المكلفين يحتجزون عند المنبع مبالغ ضخمة من ضرائب العاملين لديهم (لأغراض ضريبة الدخل).

10 -أن المكلفين الكبار يحصلون على مبالغ ضخمة مقابل ضريبة القيمة المضافة من مبيعاتهم* [20]

هذا وبعد أن قمنا بتعريف كبار المكلفين وبيان الأسباب الموجبة للتركيز على هذه الفئة عن طريق افتتاح إدارة مركزية أو وحدة أو قسم يعنى بشؤون هذه الفئة ويعمل على تقديم الخدمات الضريبية لها ننتقل لنبين المعايير والشروط التي يمكن أن تعتمدها كل دولة في تصنيفها لكبار المكلفين

ثانياً: معايير تصنيف كبار المكلفين

إن تحديد فيما إذا كان المكلف ينتمي لشريحة كبار المكلفين أو لغيرها من الشرائح هي مسألة تحكمها عدة قواعد وشروط تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الأنظمة الضريبية المطبقة في تلك الدول التي تنتهج معايير محددة في هذا الشأن،فبعض الدول اعتمدت معياراً واحداً وبعضها اتجه لاعتماد أكثر من معيار ويمكن أن نورد أهم هذه المعايير فيما يلي:

1 -رقم العمل السنوي

2 -**الربح السنوي الصافي المحقق** : وهو مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة للضريبة بعد حسم الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة الأعمال أو التي تلازم نوع النشاط.[21]

3 -حجم الأصول أو قيمتها

4 -مستوى الصادرات والواردات

5 -نوع النشاط الممارس من قبل المكلف

وفي تقرير صادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)يشير إلى المعايير المتبعة في دول هذه المجموعة لاختيار كبار المكلفين وهي [22]

1 -إجمالي المبيعات

2 -قيمة الأصول

3 -مبلغ الضريبة المدفوعة

4 -العمل ضمن قطاعات معينة (المصارف والتأمين وشركات النفط وغيرها ..)

***إن قانون الضريبة على القيمة المضافة لم يقر في سورية حتى الآن على الرغم من أن مسودة القانون كانت جاهزة من قبل الإدارة الضريبية منذ عام 2009 ، و يعتبر رسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض على تقديم الخدمات والسلع والمطبق في سورية مرحلة أولية في طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، للمزيد حول التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة :**
العكام، محمد. *الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي*، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2005، ص 21-30

5 -عدد الموظفين

أما بالنسبة للمعايير التي اعتمدها المشرع السوري في تحديده لكبار المكلفين فقد حددها قرار وزارة المالية رقم /2937/ تاريخ 2006/10/5 والذي حدد في مادته الأولى معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين وفقاً للأسس التالية:

1 -كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي / 70.000.000/ ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.

2 -كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي / 70.000.000/ ل.س بحسب قرار التكليف القطعي.

3 -كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ / 5.000.000/ ل.س وذلك بموجب بيانها لضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

4 -المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية:

أ -المصارف.

ب- شركات التأمين و إعادة التأمين.

ج- الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.

5 -يجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.

كماحدد هذا القرار في المادة الثانية منه معايير حذف التسجيل حيث نصت على:((يتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي تم التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين))[23].

ويتبين لنا من خلال التدقيق في القرار السابق وبمقارنته مع المعايير المعتمدة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECDأن المشرع السوري قد اعتمد على أكثر من معيار في اختياره لكبار المكلفين، حيث اعتمد على معيار رقم العمل السنوي وكذلك معيار الربح الصافي، بالإضافة إلى اعتبار مؤسسات أو شركات بعينها من كبار المكلفين (كالبنوك وشركات التأمين والشركات المساهمة مهما كان نوعها وغايتها) كما أنه أعطى في القرار الحق للدوائر المالية باقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد كبار المكلفين

وهنا تجدر الإشارة أنه كان من الأفضل لو نص القرار السابق على إضافة شركات النفط إلى المؤسسات التي تمارس اختصاص معين وذلك لإيراداتها الضخمة وأرباحها التي تحققها.

المطلب الثاني

الميزات الممنوحة لكبار المكلفين

سنبحث في هذا المطلب المزايا التشريعية والإدارية التي منحت لكبار المكلفين بموجب القوانين والمراسيم التشريعية وكذلك القرارات التنظيمية ذات الصلة بعملهم مستعينين بنتائج الاستبيان التي توصل إليها الباحث لتأكيد فروض البحث أو نفيها، حيث كانت النتائج على الشكل الاتي والتي سنقوم بتحليلها عند دراسة كل ميزة على حدة

1 -الفرضية الأولى :هناك معاملة ضريبية خاصة لكبار المكلفين لهم بموجب التشريع الضريبي السوري والقرارات ذات الصلة

جدول رقم (1) تعتبر العبارات التالية من الميزات الممنوحة لكبار المكلفين بموجب التشريع الضريبي دون غيرهم من المكلفين

المحور الاول (الميزات التشريعية والإدارية لكبار المكلفين)	عدد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	Sig. (2-tailed)
(1)إلزام لجان الطعن بدعوة كبار المكلفين لحضور جلساتها	70	2.97	.239	34.0	.000
(2)منح كبار المكلفين المتقدمين ببيانات واقعية حوافز معنوية	70	2.77	.543	11.8	.000
(3) قبول النفقات الشخصية وتخفيضها من الربح الخاضع للضريبة	70	2.57	.650	7.35	.000
(4) اعتماد اسلوب التقدير الذاتي	70	2.83	.450	15.4	.000
(5) تدقيق جميع الضرائب من قبل مراقب واحد	70	2.80	.528	12.6	.000
(6)رفد وحدة كبار المكلفين بموظفين من ذوي الخبرة	70	2.81	.427	15.952	.000
(7)الحصول على براءة الذمة ضمن مكان واحد	70	2.97	.239	34.00	.000
(8) ارسال رسائل تذكير بتقديم البيانات الضريبية قبل انتهاء المهلة القانونية	70	2.54	.652	6.96	.000
(9) تقديم البيان الضريبي الكترونياً	70	2.57	.693	6.89	.000
(10) تسديد جميع أنواع الضرائب في مكان واحد	70	2.97	.239	34.00	.000
المجموع		2.7814	.22669	28.840	.000

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لأسئلة الفرضية هو / 2.7814/ وهو أكبر من الوسط الحسابي المقاس عليه مما يدل على أن مفردات العينة توافق على أن هناك معاملة متميزة لكبار المكلفين بخلاف باقي المكلفين وبانحراف معياري / 22669./ مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات العينة ، ولاختبار الفرضية الاولى تم استخدام اختبار (one- sample test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي (2.7814) والمتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة فبينت النتائج أن قيمة t المحسوبة بالنسبة للأسئلة تتراوح بين 6.89 وبين 34.00 وهي جميعها أكبر من قيمتها الجدولية 1.96 عند مستوى ثقة 95% وقيمة أهمية000. أقل من 0.05 مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحسابي المحسوب لإجابات العينة،وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الفرضية وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعيارية و القيمة الحقيقية لمتوسط الإجابات ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 . **وبالتالي** يمكن قبول الفرضية الأولى بأن هناك معاملة ضريبية خاصة لكبار المكلفين لهم بموجب التشريع الضريبي السوري والقرارات ذات الصلة دون غيرهم من المكلفين

الفرضية الثانية: حققت التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين هدفها في تحقيق معاملة متميزة لكبار المكلفين

جدول رقم (2) هل الأمور التالية مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين

المحورالثاني (الممارسات العملية)	عدد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	Sig. (2-tailed)
(1) إلزام لجان الطعن بدعوة كبار المكلفين لحضور جلساتها	70	2.88	.323	22.771	.000
(2) منح كبار المكلفين المتقدمين ببيانات واقعية حوافز معنوية	70	1.29	.515	-11.609	.000
(3) قبول النفقات الشخصية وتخفيضها من الربح الخاضع للضريبة	70	1.89	.627	-1.988	.000
(4)اعتماد اسلوب التقدير الذاتي	70	1.29	.568	-10.516	.000
(5) تدقيق جميع الضرائب من قبل مراقب واحد	70	2.86	.427	16.801	.000
(6) رفد وحدة كبار المكلفين بموظفين من ذوي الخبرة	70	2.66	.535	10.271	.000
(7) الحصول على براءة الذمة ضمن مكان واحد	70	2.94	.336	23.505	.000
(8) ارسال رسائل تذكير بتقديم البيانات الضريبية قبل انتهاء المهلة القانونية	70	1.54	.846	-4.522	.000
(9) تقديم البيان الضريبي الكترونياً	70	1.29	.568	-10.516	.000
(10) تسديد جميع أنواع الضرائب في مكان واحد	70	2.74	.606	10.250	.000
المجموع		2.1357	.24139	4.704	.000

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للأسئلة ذوات الأرقام / 1-5-6-7-10/ يتراوح بين (2.66-2.94) وهو أكبر من الوسط الحسابي المقاس عليه وبانحراف معياري يتراوح بين (.535- .336) مما يدل على على عدم وجود تشتت كبير في إجابات العينة بينما كانت قيمة T تتراوح بين (10.271- 23.505) وهي أكبر من قيمتها الجدولية 1.96 عند مستوى ثقة 95% وقيمة أهمية000. أقل من 0.05 مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحسابي المحسوب لإجابات العينة، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الفرضية وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعيارية والقيمة الحقيقية لمتوسط الإجابات ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05

كما يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للأسئلة ذوات الأرقام / 2-3-4-8-9/ يتراوح بين (1.29- 1.89) وهو أصغر من الوسط الحسابي المقاس عليه وبانحراف معياري يتراوح بين (.846- .515)مما يدل

على عدم وجود تشتت كبير في إجابات العينة بينما كانت قيمة T تتراوح بين (1.988 – 11.609) وهي أكبر من قيمتها الجدولية 1.96عند مستوى ثقة 95% وقيمة أهمية 000. أقل من 0.05 مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحسابي المحسوب لإجابات العينة،و بين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الفرضية وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعيارية و القيمة الحقيقية لمتوسط الإجابات ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05

واستناداً إلى التحليل السابق يمكننا رفض الفرضية الثانية بأن التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين قد حققت هدفها على أرض الواقع بتحقيق معاملة متميزة لكبار المكلفين، و ذلك الأن التطبيق العملي للتجربة اقتصر على تطبيق بعض الميزات فقط وهي الميزات الموجودة في البنود / 1-5-6-7-10/ من الجدول رقم (2) وهي في أغلبها ميزات إدارية، بينما لم يتم تطبيق العديد من الميزات الأخرى الهامة والمذكورة في البنود / 2-3-4-8-9/ من الجدول رقم (2)، أو يمكننا القول بأن التجربة العملية قد حققت هدفها جزئياً بتحقيق معاملة متميزة لكبار المكلفين.

أولاً: الميزات التشريعية

اعطى المشرع الضريبي السوري شريحة كبار المكلفين العديد من المزايا والتي نص عليها المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 وكذلك بعض المراسيم التشريعية الاخرى وسنبينها فيما يلي:

1 الزام لجان الطعن بدعوة كبار المكلفين لحضور جلساتها: حيث ألزم المشرع الضريبي السوري وفقاً للفقرة /ب/ من المادة / 11/ من المرسوم / 51/ لجان الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم [24] ، خاصة وأن كبار المكلفين لديهم محاسبيين ومستشارون ضريبيون على درجة عالية من الكفاءة مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية والإضاءة على بعض الجوانب التي قد تكون غامضة بالنسبة للإدارة الضريبية، وإن إغفال الإدارة الضريبية لدعوة كبار المكلفين لحضور لجان الطعن يجعل تشكيل اللجنة عرضة للطعن في تشكيلها وبالتالي الطعن في القرارات التي تصدر عنها.

ويلاحظ من الجدول رقم /1/السابق أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.97 و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ميزة ممنوحة لكبار المكلفين بموجب التشريع دون غيرهم من المكلفين، أما بالنسبة للتطبيق العملي لهذه الميزة فيلاحظ من الجدول/ 2/ السابق أن المتوسط الحسابي لهذا السؤال هو 2.88 و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين مما يؤكد صحة الفرضية الثانية

2 منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية عن نشاطهم حوافز معنوية بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية ، وذلك تطبيقاً لنص المادة / 11/ فقرة / د/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006حيث يلاحظ من الجدول رقم (1) السابق أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.77 و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ميزة ممنوحة لكبار المكلفين بموجب التشريع دون غيرهم من المكلفين مما يؤكد الفرضية الأولى بينما يلاحظ من الجدول رقم (2) السابق أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 1.29و هو يقترب من الإجابة بلا مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة الممنوحة لكبار المكلفين غير مطبقة على أرض الواقع وذلك ينفي الفرضية الثانية في إحدى جزئياتها

3 **تنزيل النفقات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين** : وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير ال مالية، وذلك تطبيقاً لنص المادة / 11/ فقرة (ج) من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.57و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ميزة ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين، وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى بينما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 1.89 و هو يقترب من الإجابة بـ لا لأفراد العينة مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة الممنوحة لكبار المكلفين غير مطبقة على أرض الواقع ضمن عمل الوحدة وهذا ينفي صحة الفرضية الثانية في إحدى جزئياتها، وتجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق هذه الميزة ارتبط بإصدار قرار من رئاسة مجلس الوزراء وهذا القرار لم يصدر حتى الآن ويرى الباحث في ذلك تعطيل لنص قانوني أراد المشرع من وراءه منح مزايا لكبار المكلفين، ولكن في المقابل أصدرت رئاسة مجلس الوزراء القرار رقم 18 / م. ولعام 2009 الذي حدد في مادتها لأولى النفقات الشخصية التي يجوز تنزيلها من الأرباح غير الصافية السنوية للمكلفين الصناعيين فقط ونذكر من هذه النفقات على سبيل المثال نفقات تدريب عناصر من المتعطلين– نفقات المساهمة في تحسين المرافق العامة– نفقات المشاركة بالمؤتمرات والمعارض الداخلية و الخارجية ذات الصلة بالعمل– نفقات دورات التدريب و التأهيل للعاملين لدى المنشأة– النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين و دور الأيتام– النفقات المصروفة على حملات التشجير في المناطق المجاورة للمنشأة أو المؤدية إليها أو في منطقة أخرى [25]

4 اعتماد مبدأ التقدير الذاتي لكبار المكلفين:

والتقدير الذاتي هو: قيام المكلف بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفي الوقت المناسب ويستند هذا النظام على حقيقة مؤداها أن المكلف هو وحده الذي يستطيع أن يحدد وبدقة التزاماته الضريبية، ومن أهم ميزاته أنه يقلل التكلفة الإدارية التي تتكبدها الإدارة في فحص إقرار المكلف ، كما أنه يقلل ويقيد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية حيث لا يكون لمراقب التدخل شأن كبير في تقدير الضريبة[26]

واستناداً للمعطيات أعلاه قررت وزارة المالية اعتماد الربط الذاتي كأسلوب لتدقيق إقرارات وقيود كبار المكلفين فنصت المادة /14/ من المرسوم التشريعي رقم / 64/ لعام 2010 على ما يلي((يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية))[27]

ويلاحظ من الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.83 و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ميزة ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى، بينما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 1.29 و هو يقترب من الإجابة بلا مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة الممنوحة لكبار المكلفين غير مطبقة على أرض الواقع وهذا ينفي صحة الفرضية الثانية في إحدى جزئياتها ، وهذا أمر منطقي حيث ارتبط تطبيق هذه الميزة بإصدار قرار من وزير المالية يحدد أسس العمل بتطبيق مبدأ التقدير الذاتي والذي لم يصدر حتى الآن مما أدى إلى تعطيل العمل بالنص التشريعي.

ثانياً الميزات الإدارية:

نصت المادة / 10/ من المرسوم التشريعي رقم / 51/ لعام 2006 على أن قسم كبار المكلفين هو المركز الرئيسي لمعالجة أوضاعهم الضريبية بغض النظر عن مركزهم الرئيسي وهذا استثناء من أحكام المادة / 3/ من القانون رقم /24/ لعام 2003، وكذلك حددت المادة الأولى من قرار وزارة المالية رقم 2428/و تاريخ 2006/8/23 مهام وحدة كبار المكلفين اثناء معالجة شؤونهم الضريبية، وترتب نتيجة لذلك مجموعة من الميزات الإدارية التي يمكن إبراز أهمها فيما يلي:

1 تسديد جميع الضرائب في مكان واحد

يلاحظ من الجدول رقم (1) السابق أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.97 و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ميزة ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين، وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى، كما يلاحظ من الجدول رقم (2) السابق أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.74و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية في جزئية منها

2 رفد وحدة كبار المكلفين بموظفين من ذوي الخبرة: مما يزيد من فعالية عمل الوحدة في التعامل مع الملفات الضريبية، ويلاحظ من الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو 2.81و هو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى، كما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لهذا السؤال هو 2.66 وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية في جزئية منها.

3 الحصول على براءات الذمة الخاصة بالمكلفين ضمن مكان واحد حيث كانت معاملة براءة الذمة مشتتة ضمن عدة أقسام قبل إحداث وحدة كبار المكلفين ، ويلاحظ من الجدول رقم (1) أنا لمتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.97وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى، كما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.94وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين

4 تدقيق جميع أنواع الضرائب من قبل مدقق واحد

يلاحظ منا لجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.80 وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى،كما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.86 وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية في جزئية منها

5 إرسال رسائل تذكير بتقديم البيانات الضريبية قبل انتهاء المدة القانونية: وهذا من شأنه أن يعزز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، و يلاحظ من الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.54 وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا

يؤكد صحة الفرضية الاولى،كما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو1.54وهو يقترب من الإجابة بـ لا مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة غير مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين مما ينفي صحة الفرضية الثانية في إحدى جزئياتها.

6 -إمكانية تقديم البيان الضريبي الكترونياً

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو2.57وهو يقترب من الإجابة بنعم مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه ممنوحة لكبار المكلفين دون غيرهم من المكلفين وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى،كما يلاحظ من الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة هو1.29وهو يقترب من الإجابة بلا مما يدل على أن مفردات العينة ترى أن هذه الميزة غير مطبقة على أرض الواقع ضمن وحدة كبار المكلفين وهذا ينفي صحة الفرضية الثانية في إحدى جزئياتها

وبعد أن سلطنا الضوء على كبار المكلفين وتعريفهم والمعايير المتبعة في تصنيفهم وكذلك الخصائص التي تميزهم عن باقي الشرائح والميزات الضريبية التي منحهم إياها المرسوم التشريعي رقم / 51/ لعام 2006 ، وبالاستناد إلى نتيجة الاستبانة التي أجراها الباحث توصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نوردها فيما يلي:

الاستنتاجات والتوصيات:

1 -وجود معاملة ضريبية خاصة لكبار المكلفين في سورية منحت لهم بموجب التشريع الضريبي والقرارات ذات الصلة، وقد رسخت هذه المعاملة عملياً بتأسيس وحدة خاصة تعنى بشؤونهم الضريبية بخلاف باقي المكلفين

2 -إن الخصوصية التي منحت لكبار المكلفين بموجب التشريع الضريبي لم تطبق كلياً على أرض الواقع ضمن التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين، حيث تم تطبيق جوانب محددة فقط كإلزام لجان الطعن بدعوتهم لحضور جلساتها بالإضافة إلى بعض الميزات الإدارية (تدقيق ضرائبهم من قبل مدقق واحد – رفد وحدة كبار المكلفين بموظفين من ذوي الخبرة والكفاءة – تسديد جميع الضرائب في مكان واحد – منح براءات الذمة الخاصة بهم في مكان واحد) بينما لم يتم تطبيق العديد من الميزات التشريعية والإدارية الهامة منها (تطبيق مبدأ التقدير الذاتي للضريبة ومنحهم حوافز معنوية في حال تقديمهم لبيانات ضريبية واقعية وقبول النفقات الشخصية لهم ويعود ذلك لعدم صدور القرارات التي تنظم هاتين النقطتين– ارسال رسائل التذكير بتقديم البيان الضريبي قبل انتهاء المهاة القانونية – تقديم البيان الضريبي الكترونياً)

واستناداً لما سبق يوصي الباحث بـ:

1 -العمل على الاستمرار بمسيرة إصلاح الإدارة الضريبية في سورية لزيادة فعاليتها في تعاملها مع المكلفين والتركيز على كبار المكلفين لما يقدمونه من إيرادات ضريبية ضخمة للخزينة العامة

2 -ضرورة العمل على تدارك جوانب الضعف الموجودة في التجربة العملية لوحدة كبار المكلفين، وذلك يكون عبر تطبيق الميزات التي منحت لهم بموجب التشريع الضريبي وبقيت دون تفعيل، خصوصاً فيما يتعلق بتطبيق مبدأ التقدير الذاتي لأهميته في بناء ثقة حقيقية بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية، مع عدم إهمال أهمية تطبيق الميزات الأخرى ووضعها كذلك موضع التنفيذ في التجربة العملية للوحدة

المراجع:

1 -رتيب، رابح . *الممول والإدارة الضريبية*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 5

2 -رتيب، رابح. *الممول والإدارة الضريبية*، دار النهضة العربية، القاهرة،1991، ص 21

3 -دحدل، عازر. *مدى كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة*، رسالة ماجستير،الجامعة الافتراضية السورية، دمشق 2011، ص 79

4 -دحدل، عازر. *مدى كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة*، رسالة ماجستير،الجامعة الافتراضية السورية، دمشق 2011،ص 81

5 -*صندوق النقد الدولي، تعبئة الإيرادات في الدول النامية*، وثيقة صادرة عن صندوق النقد الدولي، إدارة شؤون المالية العامة 26 يناير 2011،ص 12

6 -دحدل، عازر. *مدى كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة*، رسالة ماجستير،الجامعة الافتراضية السورية، دمشق 2011، ص 83.

7- KEEN , M; Ebrill, L. *The modern VAT* . IMF Graphics section, Washington, 2001,p 139

8- SHOME, P .*Tax Administration and the Small Taxpayer*. International Monetary Fund- Fiscal Affairs Department, May 2004

9- السيد أحمد، محمد خضر. *وحدة كبار المكلفين*،ورقة عمل مقدمة في محاضرة لجمعية المحاسبين القانونيين، دمشق 2007/3/31، ص 5

10- البدراني، قبس عواد. *المركز القانوني للمكلف الضريبي* ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان 2005 ص 79

11- رتيب، رابح. *الممول والإدارة الضريبية*، دار النهضة العربية، القاهرة،1991، ص 24

12- IOTA. *definition of large taxpayer* –Budapest 2008- p 5.

13- OECD, guidance note. *forum of tax administration: compliance management of large business* task group, july 2009, p 11

14- دحدل، عازر. *مدى كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة*، رسالة ماجستير،الجامعة الافتراضية السورية، دمشق 2011، ص 82

15-SHOME,P**.** *Tax Administration and the Small Taxpayer*. International Monetary Fund- Fiscal Affairs Department, May 2004,p3

16- صديق، رمضان.*الإدارة الضريبية الحديثة*، دار النهضة العربية 2005، ص 220

17- السيد أحمد، محمد خضر. *وحدة كبار المكلفين*،ورقة عمل مقدمة في محاضرة لجمعية المحاسبين القانونيين، دمشق 2007/3/31، ص 4

18- McCarten, M. focusing on the few: *the role of large taxpayers unit in the revenue strategies of developing countries* 2004 –p 12

19- القرار 1462/و الصادر عن وزارة المالية في سورية والذي يلزم كبار المكلفين بأن يرفقوا مع البيان الضريبي لائحة بأسماء زبائنهم أو المتعاملين معهم الذين تتجاوز تعاملاتهم معهم مبلغ محدد من المال يختلف باختلاف طبيعة المنشأة

20- حوسو، محمد ديب. *التدقيق لأغراض ضريبة الدخل* ،رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية نابلس 2005، ص 124

21- الحلاق، محمد؛ الحردان، عبد الهادي.*دراسات في التشريع الضريبي*، ص 229-231.

22- OECD, guidance note. *forum of tax administration: compliance management of large business* task group, july 2009, p 7

23- راجع قرار وزارة المالية السورية رقم 2137 / و تاريخ 2006/10/5

24- راجع الفقرة /ب/ من المادة /11/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006

25- راجع المادة الأولى من قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 18/ م. و لعام 2009 والذي حدد النفقات الشخصية للمكلفين الصناعيين والتي يجوز تنزيلها من الربح الخاضع للضريبة بشرط ألا تتجاوز هذه النفقات مقدار 7 % من الأرباح الصافية.

26- صديق،رمضان.*الإدارة الضريبية الحديثة*، دار النهضة العربية 2005، ص 176

27- راجع المادة /14/ من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2010