مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تقييم حقوق المكلفين في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته
اسم الكاتب: د. مدين ابراهيم الضابط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5485
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 23:15 +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.

Evaluating The Rights Of Taxpayers Under The Income Tax Law No. 24 Of 2003 And Its Amendments
Field Study

Dr.Madian Aldabet*

(Received 11 / 6 / 2020. Accepted 13 / 9 / 2020)

□ ABSTRACT □

The aim of this research is to evaluate the rights of taxpayers in the Syrian tax legislation, especially the Income Tax Law No. (24) for the year 2003 and its amendments, and related laws. The evaluation process includes the availability of these rights from a legislative point of view, on the other hand, to ensure the extent of their application in practice by the tax administration.

A set of fundamental rights have been identified and agreed to by most tax systems, in addition to the statement of the Organization for Economic Cooperation and Development that has been adopted as a reference document in this field. These rights are the right to information, assistance, and listening, the right to appeal, the right to pay no more than the correct amount of tax, the right to certainty, the right to privacy, the right to confidentiality and confidentiality.

The descriptive approach was mainly used in constructing the problem of this research and developing its hypotheses. In addition to using research tools such as personal interviews that included many employees in the tax administration, and access to some practical cases in that administration, in addition to the questionnaire that included a sample of taxpayer income. The data collected was analyzed using the SPSS statistical program and the Likert binary scale.

The results of this research have shown that the Income Tax Law No. 24 of 2003 and other related laws have not explicitly, clearly and completely stipulated most of these rights, and their non-application by the tax administration. These rights are the right of the taxpayer to obtain information, assistance and listening, the right to certainty, the right of the taxpayer to pay no more than the correct amount of taxes, and the right to privacy. It also showed the important imbalance in the right to object, and stipulated the right to confidentiality only.

Key words: Rights of income taxpayers, income tax law.

* **Assistant Professor, Accounting, Economics faculty in Tartous, Tartous University, Syria.**

تقييم حقوق المكلفين في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته
دراسة ميدانية

الدكتور مدين إبراهيم الضابط*

(تاريخ الإيداع 11 / 6 / 2020. قُبِل للنشر في 13 / 9 / 2020)

□ ملخّص □

هدف هذا البحث إلى تقييم حقوق المكلفين بالضريبة في التشريع الضريبي السوري لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته، والقوانين ذات الصلة. إن عملية التقييم تشمل مدى توافر تلك الحقوق من الناحية التشريعية من جهة، ومن جهة أخرى التأكد من مدى تطبيقها عملياً من قبل الإدارة الضريبية.

تم تحديد مجموعة من الحقوق الأساسية أجمعت عليها معظم النظم الضريبية بالإضافة إلى بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تم اعتمادها كوثيقة مرجعية في هذا المجال. هذه الحقوق هي: الحق في الحصول على المعلومات والمساعدة والإصغاء، وحق الاستئناف، والحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح للضريبة، والحق في اليقين، والحق في الخصوصية، والحق في السرية والكتمان.

استخدم المنهج الوصفي بشكل أساسي في بناء مشكلة هذا البحث وتطوير فرضياته. بالإضافة إلى استخدام المقابلات الشخصية مع عدد من العاملين في الإدارة الضريبية، والاطلاع على بعض نماذج العمل في الدوائر المالية، والاستبانة التي شملت عينة من مكلفي ضريبة الدخل. كما تمَ تحليل البيانات التي جمعت باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

تم التوصل إلى أن قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وغيره من القوانين ذات العلاقة لم تنص صراحة وبشكل واضح وكامل على معظم الحقوق التي تم تحديدها والسؤال عنها في هذا البحث، كما أظهرت عدم تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية. هذه الحقوق هي: حق المكلف في الحصول على المعلومات والمساعدة والاستماع، وحق اليقين، وحق المكلف في دفع مالا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب، وحق الخصوصية. كما تبين وجود خلل هام في حق المكلفين بالاعتراض، والنص على حق السرية فقط.

الكلمات المفتاحية: حقوق مكلفي ضريبة الدخل، قانون ضريبة الدخل.

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

مقدمة:

ركزت أجندات الإصلاح الضريبي في الدول النامية عموماً على زيادة الإيرادات العامة بطريقة اقتصادية فعالة. ومع ذلك، هناك حجة قوية لربط تعزيز الإيرادات بشكل أكثر صراحة بأهداف الحوكمة الأوسع نطاقًا (Prichard, 2010) (1).

إن العديد من المكلفين ليس لديهم ثقة إلى حد معين بنزاهة إدارة الضرائب لأنهم يعتبرون أنفسهم عرضةً للإجراءات التعسفية من قبل بعض موظفي الضرائب، في الوقت الذي ليس لديهم فيه ملاذاً للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه. وتشير نفس الدراسة إلى أن التصور العام حول الإدارة الضريبية الإندونيسية على سبيل المثال كان مبنيًا على الغطرسة والتسلط، والثروات المفرطة، وعقلية المكتب التي يمتلكها موظفو الضرائب (Rizal, 2010) (2).

للوصول إلى نظام ضريبي فعال، ينبغي التركيز على العلاقة الجيدة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية فإذا كانت العلاقة جيدة بين الاثنين؛ فهذا يعني أن السلطات الضريبية تحترم حقوق دافعي الضرائب وهذا سيؤدي بدوره إلى تحسين الامتثال الطوعي، ويقلّل بالنتيجة من خطر انخفاض الإيرادات الضريبية (Zenuni, 2014) (3).

من هنا، فقد انصب الاهتمام على ضرورة توافر حقوق للمكلفين تكفلها التشريعات الضريبية وإدارة ضريبية تضمن تطبيقها بشكل فعال دون انتهاك. لقد طورت العديد من الدول شرعة حقوق للمكلفين تقابل الواجبات المترتبة عليهم في آن واحد. لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة حقوق أساسية أجمعت عليها معظم النظم الضريبية هي: الحق في الحصول على المعلومات والمساعدة والإصغاء، وحق الاستئناف، والحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح للضريبة، والحق في اليقين، والحق في الخصوصية، والحق في السرية والكتمان (OECD, 1990) (4). لقد حصل تحول هام بالانتقال إلى مفهوم الزبون أو العميل بدلاً من مكلف، وثقافة خدمة العميل من حلال مكاتب الخدمات المنتشرة في الإدارات الضريبية التي تتمتع بمعدل امتثال مرتفع (Phillips, 2008) (5).

مما سبق ونظراً لأهمية حقوق دافعي الضرائب كشرط رئيس لفعالية النظام الضريبي وكفاءته، وضمان الامتثال للضرائب، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض معدل التهرب الضريبي، سيتم تسليط الضوء على حقوق مكلفي ضريبة الدخل بشكل عام وضريبة دخل الأرباح الحقيقة بشكل خاص ومدى توافرها في ظل قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته، سواء من الناحية التشريعية أو من الناحية التطبيقية.

مشكلة البحث:

✓ نظراً للمشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي السوري على مستويات الحصيلة والعدالة وكذلك ارتفاع معدل التهرب الضريبي؛ والتي ولّدت بالنتيجة نظام ضريبي غير فعّال (الضابط،2014) (6). وفيما اتجهت معظم الدول من خلال قوانينها الضريبية إلى التركيز على التزامات وحقوق المكلفين، والتي تعزز ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي، بالمقابل عمدت التشريعات الضريبية في سورية إلى الإشارة بنصوص واضحة وصريحة إلى التزامات المكلف فقط دون التطرق بوضوح إلى حقوقه؛ مما أدى إلى ضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي وانخفاض وعيه فيما يخص حقوقه (الفندي،2017) (7)، وأحدث بذلك خلل في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، والتي تشكل بدورها دعامة أساسية لبناء نظام ضريبي فعال. ومن هنا وانطلاقاً من أهمية حقوق دافعي الضرائب (المكلفين بالضريبة)، سعى هذا البحث الى الإجابة على السؤالين التاليين:

✓ إلى أي مدى تلبي القوانين واللوائح التنظيمية في النظام الضريبي السوري، لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته والتشريعات ذات العلاقة، حقوق المكلفين وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة؟

✓ إلى أي مدى يتم تطبيق تلك الحقوق لا سيما المتوافر منها من قبل الإدارة الضريبية في سورية؟

أهمية البحث وأهدافه.

تتمثل أهمية البحث في كونه يتناول قضية في غاية الأهمية وهي مدى توافر حقوق مكلفي ضريبة الدخل في ظل القوانين والمراسيم السورية. إن توافر شرعة واضحة لهذه الحقوق، سواء من الناحية التشريعية أو الناحية التطبيقية، سيعمل على زيادة ثقة المكلفين في النظام الضريبي بشكل عام، وتحسين امتثالهم الطوعي، مما يساهم في المحصلة بتخفيض معدل التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

تكاد تندر الأبحاث التي تناولت هذا الجانب الهام من النظام الضريبي في سورية، بل ويمكن القول إنه البحث الأول الذي يسلط الضوء على مدى توافر جميع الحقوق المتعارف عليها عالمياً في التشريع الضريبي السوري ومدى تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية. لذلك ستتم مراجعة أدبية معمقة لتطور شرعة الحقوق، ومن ثم أهم الحقوق الواجب توفرها في التشريعات الضريبية.

فرضيات البحث.

✓ تلبي القوانين واللوائح التنظيمية في النظام الضريبي السوري، لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته والتشريعات ذات العلاقة، حقوق المكلفين وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة.

✓ يتم تطبيق حقوق مكلفي ضريبة الدخل وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة من قبل الإدارة الضريبية في سورية.

منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:

- دراسة معمقة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.
- استخدام المنهج المقارن من أجل التأكّد من مدى اكتمال شرعة حقوق المكلفين في التشريع الضريبي السوري وذلك من خلال المقارنة مع التشريعات الضريبية الأخرى.
- الاعتماد بشكل أساسي على الحقوق الواردة في بيان دول منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) باعتبارها أول وثيقة دولية في هذا المجال، واشتمالها على كافة الحقوق.
- استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من مكلفي ضريبة الدخل والتي تقيس مدى تطبيق تلك الحقوق من قبل الإدارة الضريبية وخاصة المتوافر منها.
- تطبيق الاختبارات الإحصائية المناسبة.
- الوصول إلى العديد من النتائج واقتراح أهم التوصيات بهذا الشأن.

الدراسات السابقة:

1. **(الضابط، 2004) (8):** هدفت هذه الدراسة إلى إظهار نواحي القصور في قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 فيما يتعلق بعملية الاعتراض، كلجان وآليات عمل وذلك في إطار المحددات الرئيسية للاعتراض. ولتحقيق هدف البحث استخدم الباحث عدة مناهج بحثية وهي منهج الدراسة المقارن لتحليل ما نصت عليه التشريعات الضريبية

الأخرى فيما يتعلق بالاعتراض ومن خلاله تم تحديد المحددات الأساسية للاعتراض، والمنهج الإيجابي والذي يعتمد على دراسة الواقع العملي ونقده ومحاولة تحسينه. وكانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: فقدان الاعتراضات الضريبية لهيكلية تنظيمية ملائمة، وزيادة العبء الضريبي المترتب على المكلفين، وعدم الحفاظ على الموارد الضريبية وذلك نتيجة عدم وجود جدولة زمنية لكل مرحلة من مراحل الاعتراض وكذلك افتقار أعمال التدقيق للجودة والكفاءة. وخلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات.

2. **(جاسم،2011) (9):** هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في العراق، وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما، وأثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي وقد تناولت تلك الموضوعات في الجانب النظري. وفي الجانب التطبيقي قامت الباحثة بإعداد استبيان موجّه لعينة مكونة من 100 مستجيب من المكلفين والإدارة الضريبية المتمثلة بالمخمّن والمدقق، وقد تم استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة أن هناك عوامل كان لها تأثير إيجابي على التهرب الضريبي وعوامل أخرى كان لها تأثير سلبي، وقد انبثق عن البحث مجموعة من التوصيات، أبرزها: تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين والإدارة الضريبية، التشدد وفرض العقوبات على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي، توفير الكادر الفني والكفء والمزود بالأنظمة الالكترونية الحديثة، تشديد الرقابة على عمل المحاسبين.

3. **(حمزة، 2016) (10):** هدفت هذه الدراسة إلى الإحاطة بمجمل الضمانات الممنوحة للمكلف في الجزائر، والتركيز على الضمانات الكفيلة بحماية حقوقه الضريبية، وكذلك نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضرائب فيما يتعلق بحقوقهم. وللإجابة على هذه التساؤلات؛ لجأ الباحث إلى المنهج الوصفي من خلال التحليل لما جاء في النصوص القانونية والتي تتعلق بالضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء في قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية، وقانون المالية، وقوانين الضرائب. وتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج أبرزها: أولى المشرع الضريبي الاهتمام بضمان حقوق المكلفين بالضرائب، وذلك من خلال إلزام الإدارة الجبائية بإشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق خلال مرحلة التحقيق، كما ألزمها بالسرية المهنية لمختلف المعلومات التي تطلع عليها. كما نص التشريع الضريبي على ضمانات ذات طابع إداري تمنح المكلف الحق في إجراء طعن أولي أمام هيئة الضرائب، وكذلك ضمانات أخرى ذات طابع قضائي تعطيه إمكانية الطعن في قرارات المحكمة الإدارية ومجلس الدولة. ورأى الباحث انه لكي يتم الوفاء بالضمانات الممنوحة للمكلف يجب أن تقوم الضريبة على أسس العدالة في فرضها، واليقين في استحقاقها، وكذلك المساواة بين المكلفين.

4. **(الفندي،2017):** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة في سورية؛ وأهمها حق الاستعلام والحق في المنازعات الضريبية بشقيها الإداري والقضائي، وأيضا تطرقت إلى الحقوق الشخصية للمكلف وأهم تطبيقاته. استخدم الباحث عدة مناهج كالمنهج التحليلي والمنهج المقارن بالإضافة إلى اعتماده على المنهج التطبيقي مع المنهج التاريخي. وقد توصل إلى النتائج التالية: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وتشجيعه على الالتزام الطوعي وذلك من خلال صياغة حقوق المكلفين والتزاماتهم في مواثيق واضحة. فقد تبيّن من خلال الدراسة المقارنة بأن سورية لم تتحدث صراحة عن حقوق المكلفين، وإنما أشارت بنصوص واضحة فقط إلى التزاماته، مما أدى إلى جهل المكلفين بحقوقهم. وقد خلص إلى مجموعة من التوصيات.

5. **(Li,1997) (11):** هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الحقوق الأساسية لدافعي الضرائب في كندا خلال عملية الإدارة الضريبية ومنها الحق في الاستعلام والسرية والخصوصية والطعون؛ ثم تدرس هذه الحقوق بموجب ميثاق المساواة وحرية الرأي والدين واليقين في القانون، وكذلك تطرقت إلى تشريع العدالة المصمم لمساعدة دافعي الضرائب في ظروف معينة. وكانت أهم النتائج: بأن القانون الكندي وفّر مجموعة من الحقوق الأساسية ممثلة بالحق في السرية والاعتراض. وأن الميثاق الكندي؛ والذي يوضح بدوره الحقوق والواجبات لدافعي الضرائب كان له التأثير الأكبر على القانون، وذلك من خلال الطّعن بأحكامه وإجراء تغييرات عميقة فيه، والتي أدّت بالنتيجة إلى ظهور إعلان رسمي من هيئة الإيرادات الكندية لحقوق وواجبات دافعي الضرائب.

6. (12) (Kasimbarzi,2004): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الإطار القانوني لتطبيق وتنفيذ حقوق وواجبات دافعي الضرائب في أوغندا؛ وعلى وجه التحديد تقوم الدراسة بتقييم مدى فعالية قوانين الضرائب في استيعاب المخاوف الناشئة حول علاقة الدولة بالسلطات الضريبية ودافعي الضرائب. وأبرز النتائج التي توصل اليها الباحث: أنه تم اتخاذ تدابير لتحسين كفاءة النظام الضريبي في أوغندا فيما يتعلق بحقوق المكلفين منها إنشاء محكمة الاستئناف الضريبية والتي عززت بدورها من إجراءات الاعتراض الضريبي فحدّت بذلك من ممارسات هيئة إيرادات أوغندا. فيما يتعلق بإدارة قوانين ضريبة الدخل، حيث قدمت هذه المحكمة إسهامات كبيرة في تطوير قانون الضرائب في أوغندا من خلال ما قدمته من أحكام في القضايا الضريبية والتي وفّرت تفسيرات لقوانين ضريبة الدخل، وهذه التفسيرات جعلت دافعي الضرائب يدركون حقوقهم وتمثل ذلك من خلال عدد القضايا التي تعالجها المحكمة، بالمقابل كان هناك بعض الثغرات تمثلت ببعض أحكام هيئة الإيرادات والتي سمحت لها بممارسة سلطات خارج نطاق القضاء عند فرض الالتزامات وتفتيش أماكن عملهم بدون إذن تفتيش رسمي، مما يعني انتهاكها لحق المكلفين بالخصوصية. أما فيما يتعلق بحقهم في الاعتراض والاستئناف لم يتم ممارسته من قبلهم وذلك لأن عملية الاعتراض شاقّة ومكلفة. أيضاً كان هناك بعض المشكلات الخاصة بتطبيق الحقوق تجلّت بعدم وجود خبراء مهنيين وغياب التثقيف الضريبي والجهل بالحقوق الضريبية وكذلك إجراءات التحقيق في شكاوى دافعي الضرائب غير الفعالة.

7. :(Zenuni, 2014) هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحقوق الأساسية لدافعي الضرائب في النظام الضريبي لكوسوفو وتحليل الحالات التي يتم فيها انتهاك حقوق دافعي الضرائب؛ وكذلك العوامل التي أدت إلى هذا الانتهاك بالإضافة إلى تقديم الحلول الممكنة عن طريق زيادة الوعي بين دافعي الضرائب بحقوقهم والحد من حالات انتهاكها. وللوصول للهدف؛ لجأ الباحث إلى استخدام المنهج الوصفي، والاستعانة بمجموعة من البيانات الأولية والثانوية التي تم جمعها من خلال المقابلات واثنين من المسوحات الموجهة إلى مجموعتين وهي مجموعة الشركات والأخرى مجموعة الأفراد وقد تم الاعتماد على عينة ملائمة لجمع البيانات. أظهرت المعلومات التي تم جمعها أن حقوق دافعي الضرائب يتم انتهاكها في بعض الأحيان؛ ففيما يخص حق الاعتراض يتردد دافعو الضرائب في تقديم الاعتراضات للمطالبة بحقوقهم وذلك بسبب زيادة التكاليف المرتبطة بإجراءات الاعتراضات غير الفعالة، وهذا ما أكدته ردود الشركات التي شملها الاستطلاع وكذلك ردود دافعي الضرائب الصغار الذين ليسوا على دراية بعملية الاعتراض، فقد أكدوا أنهم ينصحون من قبل المحاسبين بالإحجام عن الاعتراض بسبب التكاليف المرتفعة. أيضاً أشارت الدراسة أن أغلب حالات الاعتراض والتي وجّهت إلى مجلس المراجعة المستقل كانت بسبب زيادة الضرائب المفروضة من قبل مفتشي الضرائب. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات.

8. (James, S., Murphy, K., & Reinhart, M, 2005) (13): هدفت هذه الدراسة إلى فحص ميثاق دافعي الضرائب في استراليا، وتجربة مكتب الضرائب الاسترالي وتقييم مدى الوفاء بالتزاماته بموجب الميثاق. وللوصول للهدف اعتمدت الدراسة على نتائج استبيانين استراليين وطنيين تم تصميمهما لتقييم المواقف تجاه النظام الضريبي الاسترالي. توصل البحث الى مجموعة من النتائج أبرزها: أن ميثاق دافعي الضرائب يقوم على أسس راسخة نظراً لتشابهه مع بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فيما يتعلق بالحقوق والواجبات لدافعي الضرائب. وقد تم دعم الميثاق من قبل موظفي مكتب الضرائب، وكذلك من دافعي الضرائب الاستراليين حيث انتقل من قائمة بسيطة من المبادئ ليصبح أكثر تجسداً في ثقافة مكتب الضرائب. كما اتّفق معظم المستجيبون على أن مكتب الضرائب يفي بالتزاماته في معظم الأوقات وخصوصاً فيما يتعلق بحق المكلف بالحصول على المشورة، والحق في سرية معلوماته، وكذلك حقه في أن يُعامل على أنه صادق في شؤونه الضريبية إلى أن يثبت العكس، حيث كانت هناك ثقة من قبل هيئة الإيرادات بصدق دافعي الضرائب، كما عملت على تثقيفهم فيما يتعلق بالتزاماتهم الضريبية ومساعدتهم على الالتزام الطوعي.

تجمع الدراسات السابقة على التركيز على حقوق المكلفين الممنوحة لهم في التشريع الضريبي، وأهمية حقوق المكلفين في بناء علاقة إيجابية قائمة على الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وأثرها على الالتزام الطوعي، مع تركيز بعض الدراسات على وعي دافعي الضرائب بحقوقهم، وأهمية تثقيفهم في هذا الجانب.

حاول هذا البحث التطرق الى جميع الحقوق التي تمنح للمكلفين والتي يجب أن تتضمنها القوانين واللوائح التنظيمية في النظام الضريبي السوري في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته سواء من الناحية التشريعية أو التطبيقية، بالإضافة الى توسيع مروحة المقارنات مع العديد من الأنظمة الضريبية. يعد هذا البحث هو البحث الأول الذي يسلط الضوء على مدى توافر جميع الحقوق المتعارف عليها عالمياً في التشريع الضريبي السوري ومدى تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية، وذلك في حدود علم الباحث.

أولاً: الجانب النظري للبحث:

1 – مفهوم دافع الضرائب (المكلف):

يعرف دافع الضرائب بأنه الشخص الذي لديه التزامات مالية ورسمية تجاه الضريبة التي تفرضها الحكومة بالاستناد إلى السلطة المكتسبة من القانون العام في إطار العلاقة الضريبية (Gencel,2015) (14).

يمكن وصف دافعي الضرائب بأنهم أشخاص حقيقيون وقانونيون مسؤولون عن الديون الضريبية بموجب قوانين الضرائب، ولديهم واجبات ومسؤوليات لدى الإدارة الضريبية بالإضافة الى بعض الحقوق (Gencel,2015).

2–مفهوم حقوق دافعي الضرائب وميثاق دافعي الضرائب:

تعرف حقوق دافعي الضرائب بأنها القواعد المكتوبة أو غير المكتوبة والتي تهدف إلى حماية دافعي الضرائب تجاه الضرائب المفروضة من قبل السلطات الضريبية والتي يمكن أن تكون غير قانونية من وجهة نظر دافعي الضرائب . (Zenuni, 2014)

يعرف الميثاق بأنه وثيقة مكتوبة بلغة واضحة تساعد دافعي الضرائب في فهم حقوقهم والتزاماتهم، حيث يشمل بيانات الحقوق والمعايير القانونية التي يمكن أن يتوقعها دافعو الضرائب (James, S., and others, 2005).

يفترض أن يكون لدى دافعي الضرائب عدداً من الحقوق الأساسية بالإضافة إلى التزامات فيما يتعلق بحكومتهم ووكالاتها. ونظرًا لأن السلطات الضريبية في كل بلد تواجه بيئات مختلفة، فإن جميع التفاصيل المحددة لحقوق دافعي الضرائب ليست هي نفسها عبر البلدان، وبالرغم من ذلك يجب أن تكون حقوق دافعي الضرائب مماثلة بشكل عام من

بلد إلى آخر (OECD, 1990).

في عام 1990، اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وهي منظمة اقتصادية دولية تركز على دور وأهمية السياسات الضريبية، وسلطة الضرائب العالمية غير الرسمية، أن تصدر السلطات الضريبية ميثاقا لدافعي الضرائب، وأن ميثاق دافعي الضرائب ينبغي أن يشمل حقوق وواجبات دافعي الضرائب الأساسيين (OECD، 1990). وبينما لم يكن لدى معظم البلدان في ذلك الوقت ميثاق صريح لدافعي الضرائب، فإن حقوق دافعي الضرائب الأساسيين التالية كانت موجودة في معظم النظم:

- ✓ الحق في الحصول على المعلومات (الاستعلام) والمساعدة والاستماع.
- ✓ حق الاعتراض.
- ✓ الحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب.
- ✓ الحق في اليقين (الثقة).
- ✓ الحق في الخصوصية.
- ✓ الحق في السرية والكتمان.

كانت المملكة المتحدة أول من اعتمد ميثاق دافعي الضرائب، في عام 1986. وقد اعتمد عدد من الدول لاحقًا مواثيق دافعي الضرائب، بما في ذلك أستراليا وكندا وفرنسا والهند وإيطاليا وإيرلندا ونيوزيلندا وجنوب إفريقيا وباكستان والفلبين وروسيا وإسبانيا وأوغندا والولايات المتحدة. قد تعمل مواثيق دافعي الضرائب، أو ما يعادلها. مثل وثيقة حقوق دافعي الضرائب، على تحسين ثقة ومسؤولية دافعي الضرائب في السلطات الضريبية، مما قد يؤدي بدوره إلى تحسين الروح المعنوية للضرائب، وبالتالي الالتزام الضريبي. يرمز ميثاق دافعي الضرائب إلى الشراكة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية، مما يساعد على معالجة التوازن غير المتكافئ للقوى بين هذه الأطراف، وقد يغرس الثقة في دافعي الضرائب (Farrar,2015) (15).

3-حقوق دافعي الضرائب الأساسيين وفق بيان: OECD

أ- **الحق في الحصول على المعلومات والمساعدة والاستماع:** حيث يحق لدافعي الضرائب الحصول على أحدث المعلومات حول طريقة عمل النظام الضريبي وطريقة تقييم (تقدير) ضرائبهم. كما يحق لهم الاطلاع على حقوقهم، بما في ذلك حقوقهم في الاستئناف (الاعتراض). حيث يجب أن تكون جميع المعلومات المقدمة للمكلفين قادرة على أن تعكس الوضع الضريبي، وبالتالي تمكينهم من فهم شؤونهم الضريبية بشكل أفضل. ويجوز للسلطات استخدام مجموعة متنوعة من الوسائل للوفاء بهذا الالتزام: كتيبات المعلومات، مواثيق دافعي الضرائب، البيانات الشفوية عبر الهاتف، أدلة الفيديو، إلخ.

ب- **الحق في الاعتراض:** ينطبق حق الاعتراض (الاستئناف) على أي قرار تتخذه السلطات الضريبية بحق دافعي الضرائب، سواء فيما يتعلق بتطبيق القانون أو الأحكام الإدارية، بشرط أن يكون دافع الضرائب معنيًا مباشرة.

ت- **الحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب:** يشير هذا الحق الى أنه يجب على دافعي الضرائب عدم دفع أي ضرائب أكثر مما هو مطلوب بموجب التشريعات الضريبية، مع مراعاة ظروفهم الشخصية ودخلهم. في حين أنه من المقبول الحد من التزاماتهم الضريبية عن طريق التخطيط الضريبي الشرعي، وهكذا فإن الحكومات تميز بين هذا النوع من التخطيط الضريبي وأشكال التقليل من الضرائب التي تتعارض بوضوح مع نية المشرع. كما يحق لدافعي الضرائب الحصول على قدر معقول من المساعدة من السلطات الضريبية حتى يحصلوا على جميع الإعفاءات

والاستقطاعات التي يستحقونها.

ث- **الحق في اليقين:** لدافعي الضرائب الحق في درجة عالية من اليقين فيما يتعلق بالنتائج الضريبية لأفعالهم. بالطبع، اليقين ليس ممكنا دائما. على سبيل المثال، قد لا يعرف دافعو الضرائب (مسبقا–مقدما) تأثير القواعد الضريبية التي تعتمد على الحقائق والظروف في حالة معينة. أيضًا، قد لا تكون السلطات الضريبية ملزمة بتزويد دافع الضرائب باليقين فيما يتعلق بتطبيق أحكام مكافحة إساءة الاستخدام التي تستهدف دافعي الضرائب الذين يحاولون الالتفاف (التحايل) على القصد من التشريع. ومع ذلك، من الواضح أنه ينبغي أن يكون دافعو الضرائب قادرين على توقع النتائج المترتبة على شؤونهم الشخصية والتجارية العادية. غالبًا ما يكون تحقيق هذا الهدف أمرًا صعبًا لأن الأنظمة الضريبية الحديثة معقدة ومتطورة.

ج- **الحق في الخصوصية:** يحق لجميع دافعي الضرائب أن يتوقعوا ألا تتدخل سلطات الضرائب دون داعٍ بشأن خصوصيتهم. في الممارسة العملية، يتم تفسير ذلك على أنه تجنب التفتيش غير المعقول (غير المنطقي) لمنازلهم وطلبات الحصول على معلومات غير ملائمة (ليس لها صلة) لتحديد المبلغ الصحيح للضرائب المستحقة. في جميع البلدان، تطبق قواعد صارمة على الدخول لمسكن شخص أو إلى المباني التجارية من قبل مسؤول الضرائب في سياق التحقيق الضريبي والحصول على معلومات من أطراف ثالثة. في بعض البلدان تتطلب زيارات دافعي الضرائب موافقة دافع الضرائب، في معظم البلدان يُطلب عموما مذكرة (أمر تفتيش) موقّعة لدخول منزل دافع الضرائب الذي يعترض على زيارة هيئة الضرائب. وبالمثل، تسري القواعد الصارمة أيضا على الحصول على معلومات من أطراف ثالثة فيما يخص شؤون دافع الضرائب.

ح- **الحق في السرية والكتمان:** هناك حق أساسي آخر لدافع الضرائب وهو أن تكون المعلومات المتاحة للسلطات الضريبية فيما يتعلق بشؤون دافع الضرائب سرية وأن تستخدم فقط للأغراض المحددة في التشريعات الضريبية. يفرض التشريع الضريبي عادة عقوبات شديدة للغاية على موظفي الضرائب الذين يسيئون استخدام المعلومات السرية حيث أن قواعد السرية التي تطبق على السلطات الضريبية أكثر صرامة بكثير من تلك المطبقة على الإدارات الحكومية الأخرى.

ثانياً: الجانب العملي للبحث:

الفرضية الأولى: تلبي القوانين واللوائح التنظيمية في النظام الضريبي السوري، لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته والتشريعات ذات العلاقة، حقوق المكلفين وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة.

1–الحق في الحصول على المعلومات والمساعدة والاستماع: تلزم دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الإدارات الضريبية في تزويد المكلفين بأحدث المعلومات حول طريقة عمل النظام الضريبي بحيث تكون جميع المعلومات المقدمة للمكلفين قادرة على أن تعكس الوضع الضريبي، وبالتالي تمكينهم من فهم شؤونهم الضريبية بشكل أفضل (OECD،1990). وفي كندا فقد أكد القانون العام أنه يحق لدافعي الضرائب الحصول على معلومات كاملة ودقيقة بشأن مسائل ضريبة الدخل كما يحق لهم الوصول الى أي سجل بحوزة هيئة الإيرادات الكندية مع مراعاة بعض القيود مثل متطلبات السرية المنصوص عليها في القانون (241) والامتياز القانوني بموجب القانون (232)، حيث يطلب دافعو الضرائب الوصول الى المعلومات التي حصلت عليها هيئة الإيرادات الكندية، ويتلقى دافع الضرائب بشكل عام الملف الكامل الذي تم تجميعه من قبل هيئة الإيرادات بما في ذلك المذكرات والتقارير الداخلية.

تستخدم الحكومة مجموعة متنوعة من الوسائل لتوفير المعلومات لدافعي الضرائب وأحد اهم هذه الوسائل هو تفسيرات

وزارة المالية لمشروع القانون والتشريعات المقترحة وتسمى إما ملاحظات فنية أو توضيحية (Li،1997). ففي كوسوفو يحق لدافعي الضرائب الاطلاع (الاستعلام) والحصول على المساعدة والاستماع، فبموجب ميثاق دافعي الضرائب يحق لدافعي الضرائب أن يحصلوا على مساعدة في استكمال الوثائق المطلوبة إذا طلبوا المساعدة. كما يحق لهم طلب مزيد من التوضيحات من أجل توضيح حقوقهم والتزاماتهم وفهمها بشكل أفضل (Zenuni،2014).

كما يتطلب ميثاق دافعي الضرائب من هيئة إيرادات أوغندا مساعدة دافع الضرائب حتى يتمكن من الامتثال للالتزامات الضريبية، ومن المفترض أن يمارس مسؤولو الإدارة الضريبية المهنية في إدارة جميع الضرائب بما في ذلك ضريبة الدخل، كما ينبغي من الإدارة الضريبية أن توفر لدافعي الضرائب معلومات واضحة ودقيقة وفي الوقت المناسب، والرد بسرعة على كل استعلام أو شكوى أو طلب من دافع الضرائب، بالإضافة الى تقديم المشورة الفنية المناسبة لدافعي الضرائب بناءً على طلب منهم حول الآثار الضريبية، والمساعدة في التسجيل، وتثقيف دافعي الضرائب حول حقوقهم (Kasimbazi،2004).

وفي دول القانون المدني (النمسا وبلجيكا والدنمارك وفرنسا وألمانيا وهنغاريا واليابان ولوكسمبورج وهولندا وإسبانيا والسويد وسويسرا)، فإنه من حق دافعي الضرائب الحصول على المعلومات والمساعدة والاستماع، وان يتم معاملتهم بنزاهة (Sawyer،1991) (16). وأكد ميثاق دافعي الضرائب الأسترالي أنه سيتلقى الناس خدمات ومساعدات مهنية لمساعدتهم على فهم التزاماتهم والوفاء بها، وسيتم تزويد الناس بشروح واضحة للقرارات التي يتخذها مكتب الضرائب فيما يتعلق بشؤونهم الضريبية (بنتلي،2002) (17).

وفي مصر استحدثت مصلحة الضرائب في عام 2003 إدارة عامة لخدمة المكلفين، تهدف الى تسهيل أداء الخدمة للمتعاملين مع المصلحة، والمساهمة في تيسير وحل المشاكل التي تعوق تنفيذ الخدمة، وتوفير مستوى عالي من المعرفة والتثقيف للمكلفين والجمهور، والتوعية بالحقوق والواجبات، وتحسين استيعابهم للنظام الضريبي واهميته. وهي تصدر عدداً من النشرات، في صورة كتب دورية وغير دورية، تهدف الى تبصير موظفيها أساساً ومن بعدهم المكلفين بالقوانين الضريبية وغير الضريبية ذات الصلة، وبالتعليمات التنفيذية والتفسيرية التي يتعين على موظفي المصلحة الالتزام بها (الفندي،2017).

أما في سورية فقد برز حق المكلف في الاستعلام الضريبي في القانون رقم 25 لعام 2003، حيث اشارت الفقرة أ من المادة /3/ أن احدى المهام الملقاة على عاتق مديرية الاستعلام الضريبي هي اعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين. كما تم إحداث مديرية خدمات المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم لتنسجم مع فكر الإدارة الضريبية الحديثة من أجل وجود إدارة تهتم بتقديم المشورة والمساعدة لجمهور المكلفين، وتسعى لتقديم أفضل مستوى من الخدمة وصولاً لزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين. ونصت المادة /27/ من قانون ضريبة الدخل رقم/24/ لعام 2003: يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة، ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق. عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط. وبالتالي نجد أن هذه المادة تؤكد على أنه يجب على الإدارة الضريبية ارسال تبليغ للمكلف في كل مرحلة من مراحل فرض الضريبة وجبايتها.

إلا أن القانون المذكور لم يتضمن أي نص صريح يتعلق بهذا الحق بكل أبعاده، أو تنظيمه وفق إجراء واضح ومحدد يساعد المكلفين على ممارسة هذا الحق دون تكلف أو غموض أو تعسف وخاصة في مديريات المال في المحافظات. كما أن القليل الموجود على هذا المستوى لم يحدث فرقاً على مستوى تحسين مستوى الامتثال وبالتالي الإيرادات

الضريبية، مما يدل على قلة فعاليتها.

1- الحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب: اشارت قوانين دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، أنه يجب على دافعي الضرائب عدم دفع أي ضرائب أكثر مما هو مطلوب بموجب التشريعات الضريبية، مع مراعاة ظروفهم الشخصية ودخلهم، كما أنه يحق لدافعي الضرائب الحصول على قدر معقول من المساعدة من السلطات الضريبية حتى يحصلوا على جميع الإعفاءات والاستقطاعات التي يستحقونها. في كوسوفو فإن دافعي الضرائب يمتلكون الحق في دفع المبلغ الذي يلزمون به فقط واسترداد المبلغ المدفوع عند دفع مبالغ زائدة، أو حتى يحصلون على الفائدة عند الاقتضاء، ووفقاً ل (Kasimbazi 2004)، فإن الحق في دفع المبلغ الضريبي الصحيح فقط من قبل دافعي الضرائب وليس أكثر، والسلطات الضريبية هي المسؤولة عن التأكد من أن دافعي الضرائب يفعلون ذلك.

في الوقت الذي يبدو فيه هذا الحق صريحًا وبسيطًا وسهل الاحترام، إلا أنه من الصعب عمليًا، لأنه يتطلب إدارة ضريبية ذات موظفين مهنيين على استعداد دائم وقادرين على مساعدة دافعي الضرائب في تقدير التزاماتهم الضريبية. ولكي يتم احترام هذا الحق، يجب أن يكون التشريع الضريبي واضحًا ومختصرًا، بحيث يكون كل من دافعي الضرائب والسلطات الضريبية على علم بهذه الحقوق والالتزامات، ويتصرفون وفقًا لها .(Zenuni،2014). في أوغندا يتم التأكيد على أهمية هذا الحق بالنسبة لدافعي الضرائب، حيث يُطلب من الإدارة الضريبية التأكد من أن مدفوعات ضرائب كل دافعي الضرائب يتم حسابها بدقة في جميع الأوقات، ويتم تحديث السجلات الضريبية المحفوظة، ويتم التعامل مع الأرصدة الضريبية على الفور، ويتم حسابها بشكل صحيح.

ومع ذلك، قد يكون من الصعب تحقيق هذا الحق بسبب طبيعة عملية التقدير الضريبي. في دول القانون المدني فإنه من حق دافعي الضرائب عدم دفع أي ضرائب أكثر مما هو مطلوب بموجب التشريعات الضريبية، مع مراعاة ظروفهم الشخصية ودخلهم (Sawyer،1991). وفي مصر جاء في المادة /84/ من القانون رقم 91 لعام 2005 مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة /63/ من هذا القانون، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل.

أما في سورية، فلا وجود لأي نص ضمن قانون ضريبة الدخل والقوانين والمراسيم الأخرى ذات العلاقة أشار الى هذا الحق. لقد ركز المشرع على أسس التكليف من المادة (5) وحتى المادة (15)، من حيث فرض الضريبة على الربح الصافي، والبيانات والدفاتر والقيود وغيرها، دون النص بشكل واضح على الحق المذكور سابقاً. ومع ذلك نلاحظ أن المشرع قد خرج عن مبدأ فرض الضريبة على الربح الصافي في عدة نصوص وقوانين، كالضريبة على البيوع العقارية بموجب القانون 41 فهي تفرض على عين رأس المال وليس على صافي الربح من بيع العقار، وفرض الضريبة على رقم الأعمال من فعالية التعهدات بموجب القانون 60 وليس على صافي الربح من هذه الأعمال، وكذلك تكليف المنشآت السياحية المعددة بالمادة (6) من المرسوم (51) لعام 2006 على أساس نسبة محددة من رقم العمل الإجمالي، وفرض الضريبة على إجمالي قوة العمل وليس على الصافي مما يتطلب إعادة النظر بالحد الأدنى المعفى. في الوقت الذي يبتعد فيه نظام الضرائب النوعي بحكم طبيعته عن مبدأ العدالة، ومبدأ تشخيص الضريبة، وغيرها من المبادئ التي تشكل عقبة أمام تطبيق الحق في دفع ما لا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب. مما سبق يمكن القول

غياب النص الصريح عن هذا الحق في القوانين والتشريعات، بل أكثر من ذلك، النص على ما يخالف هذا الحق تشريعاً وتطبيقاً.

2-الحق في الخصوصية: أكد بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أنه يحق لجميع دافعي الضرائب أن يتوقعوا ألا تتدخل سلطات الضرائب دون داعٍ بشأن خصوصيتهم. أي أنه يجب تجنب التفتيش غير المعقول (غير المنطقي) لمنازلهم وطلبات الحصول على معلومات غير ملائمة (ليس لها صلة) لتحديد المبلغ الصحيح للضرائب المستحقة. في جميع البلدان، تطبق قواعد صارمة على الدخول لمسكن شخص أو إلى المباني التجارية من قبل مسؤول الضرائب في سياق التحقيق الضريبي والحصول على معلومات من أطراف ثالثة. في بعض البلدان تتطلب زيارات دافعي الضرائب موافقة دافع الضرائب، في معظم البلدان يُطلب عموما مذكرة (أمر تفتيش) موقّعة لدخول منزل دافع الضرائب الذي يعترض على زيارة هيئة الضرائب. وبالمثل، تسري القواعد الصارمة أيضا على الحصول على معلومات من أطراف ثالثة فيما يخص شؤون دافع الضرائب.

في كوسوفو يتمتع دافعو الضرائب أيضًا بالحق في الخصوصية وحجب أي معلومات لا يُشترط الكشف عنها وفقًا للقانون. ويعني أنه لا ينبغي أن يخضع أي دافع ضرائب لتفتيش غير قانوني له أو لمنزله أو ممتلكاته؛ ولا يجوز أن يخضعوا لأي تدخل في حياتهم إلا إذا كان ذلك مطلوبًا بموجب القانون، وإخطارًا بناءً على اللوائح (Zenuni،2014).

وفي أوغندا تنص المادة 27 من الدستور لعام 1995 على أنه لا يجوز إخضاع أي مواطن لبحث غير قانوني عن شخص أو منزل أو أي ممتلكات أخرى تعود له، أو دخول غير قانوني من جانب أشخاص آخرين إلى أماكن عمله.

كما ينص على أنه لا يجوز تعريضه لأي تدخل في خصوصية منزله أو مراسلاته أو اتصالاته أو ممتلكاته الأخرى.

كما ينص ميثاق دافعي الضرائب على وجوب قيام هيئة إيرادات أوغندا بإخطار مسبق لأي دافع ضرائب يتم تفتيش منشآته أو إجراء تدقيق بشأنه (kasimbazi،2004)، وقد أكد الميثاق الكندي على حق المكلف في الحياة والحرية والامن، والحق في عدم حرمانه إلا وفقاً لمبادئ العدالة الأساسية، والحق ضد التفتيش غير المشروع والمصادرة (Li،1997). وفي مصر نصت المادة /45/ من الدستور أنه لحياة المواطنين الخاصة حرمة يحميها القانون.

أما في سورية، فقد نصت المادة /36/ من الدستور السوري لعام 2012 على أنه: "للحياة الخاصة حرمة يحميها القانون، والمساكن مصونة لا يجوز دخولها أو تفتيشها إلا بأمر من الجهة القضائية المختصة وفي الأحوال المبينة في القانون". كما نصت المادة /54/ على أنه: "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة أو على غيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور يعد جريمة يعاقب عليها القانون".

كما نص قانون الاستعلام الضريبي رقم 25 لعام 2003 وتعليماته التنفيذية في المادة (6) منه على حق موظف الاستعلام أن يمارس التحريات لأماكن عمل المكلفين بناء على طلب من المدير أو مدير المالية بعد التعريف بأنفسهم، وفي حال تطلب التحري في أماكن أخرى غير أماكن العمل لوجود وثائق أو مستندات فيتطلب إذن النيابة العامة. يتجه القانون المذكور ليتناغم مع معظم القوانين المطبقة في دول أخرى، وخاصة لجهة الحصول على إذن النيابة العامة المشار إليه. إلا أن العديد من تلك القوانين تطبق قواعد أكثر صرامة لدخول أماكن العمل من قبل موظفي الاستعلام وليس مجرد موافقة من مديره، مع إخطار المكلف قبل زيارته، مع شرح مفصل للقانون وحقوق المكلف يتم تقديمه في معرض الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية، وذلك من أجل منع التعسف والاستنساب أو أي فعل ينطوي على فساد من أي نوع، وهو ما لم يتم التشدد به في معرض القانون المذكور. في حين أن القانون (24) لم يتضمن أي نص على هذا الحق.

2-الحق في السرية والكتمان: ألزمت قوانين دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أن تكون المعلومات

المتاحة للسلطات الضريبية فيما يتعلق بشؤون دافع الضرائب سرية وأن تستخدم فقط للأغراض المحددة في التشريعات الضريبية. يفرض التشريع الضريبي عادة عقوبات شديدة للغاية على موظفي الضرائب الذين يسيئون استخدام المعلومات السرية.

يرد الحق في السرية في التشريع الضريبي لكوسوفو كواحد من الحقوق الرئيسية التي يتمتع بها دافع الضرائب. فيما يتعلق بهذا الحق، تلتزم إدارة الضرائب بالاحتفاظ بسجلات دافعي الضرائب لديها بثقة وموثوقية، ويعني هذا الحق أن المعلومات التي تمتلكها السلطات الضريبية عن شخص ما يجب أن تبقى سرية وتستخدم فقط للأغراض المنصوص عليها في القانون. إن الحق في السرية مهم للغاية بالنسبة لدافعي الضرائب لأن إساءة استخدام المعلومات يمكن أن تكون خطيرة للغاية وتؤدي إلى آثار قانونية. كما أن حماية هذا الحق تغرس الثقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية وهو أمر مهم للغاية لزيادة الامتثال الطوعي، وهو أحد مهام هذه الإدارة (Zenuni،2014).

في أوغندا يعني هذا الحق أن المعلومات الخاصة بأحد الأفراد سرية ولن يتم استخدامها إلا للأغراض المحددة في قانون ضريبة الدخل. تنص المادة 158 من قانون ضريبة الدخل على أن كل شخص يعين أو يعمل في تنفيذ أحكام القانون يجب أن ينظر ويتعامل مع جميع الوثائق والمعلومات التي قد تصل إلى حيازة ذلك الشخص أو معرفته فيما يتعلق بأداء الواجبات بموجب القانون على أنها سرية، ويجب ألا يكشف عن معلومات أو وثائق إلا وفقا لأحكام القانون. ومع ذلك، فإن نفس المادة 158 تقيد الحق في السرية والكتمان حيث يُصرح بالكشف عن المعلومات أو الوثائق إلى الوزير أو أي شخص آخر "عند الضرورة بموجب القانون (kasimbazi,2004) .

تعتبر سرية معلومات دافعي الضرائب جزءاً مهماً من نظام تحصيل ضرائب الدخل الكندي. أقر البرلمان أن الحفاظ على سرية عائدات ضريبة الدخل وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها هو تشجيع التصريح الضريبي الطوعي الذي يستند عليه النظام الضريبي عن طريق ترسيخ الثقة في دافعي الضرائب، وأن المعلومات الشخصية التي يكشفونها لن يتم نشرها في سياقات أخرى. يشجع البرلمان على الإفصاح التطوعي عن هذه المعلومات. والعكس صحيح، إذا كان دافعو الضرائب يفتقرون إلى الثقة، فقد يترددون في الإفصاح طواعية عن جميع المعلومات المطلوبة. يحظر الباب (الفقرة) 241 قيام كندا بالإفصاح عن معلومات دافعي الضرائب، ما عدا في بعض المواقع المحددة (li،1997).

وفي التشريع الضريبي الأمريكي، لا تستطيع مصلحة الضرائب الامريكية إفشاء المعلومات المتعلقة بدافعي الضريبة لأي طرف إلا في حالات محددة نص عليها القانون، كإفشاء المعلومات الى الإدارات الضريبية في الدول الأجنبية وذلك بموجب معاهدة (الفندي،2017). وفي دول القانون المدني، تم التأكيد على الحق في السرية والتكتم على المعلومات المقدمة الى مصلحة الضرائب، والحق في استخدام هذه المعلومات فقط كما يسمح القانون (Sawyer،1991). وأكد ميثاق دافعي الضرائب الضرائب الأسترالي على حماية خصوصية دافعي الضرائب، مع الحفاظ على سرية معلوماتهم (بنتلي، 2002).

وفي مصر نصت المادة /101/ من القانون رقم 91 لعام 2005 وفقاً لأخر تعديل بأنه يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً. ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناءً على نص في أي قانون آخر. ولا يعتبر أفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل للمعلومات والبيانات

بين الجهات الإيرادية التابعة لوازرة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير.

أما في سورية فقد نصت المادة /114/ من قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 على أنه كل شخص أنيط بحكم وظيفته أو صلاحياته تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيله أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسرية المهنة وعدم إفشائها لأي جهة تحت طائلة فرض العقوبات المنصوص عليها في المادة /656/ من قانون العقوبات السوري.

وقد أكد على هذا الحق قانون الاستعلام الضريبي رقم (25) لعام 2003 بموجب نص المادة (10) منه. حيث أكدت على إحالة العاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم اسرار نتائج اعمالهم لمنفعتهم او منفعة غيرهم الى القضاء لاتخاذ الاجراءات القانونية والتأديبية بحقهم. وقد أجمعت معظم الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها على أن هذا الحق يعد مكملاً لحق الخصوصية الذي تم مناقشته سابقاً. إلا أن فجوة واضحة في العلاقة بين الحقين في التشريعات الضريبية في سورية كما أشرنا سابقاً أيضاً.

3- **الحق في اليقين:** ورد في بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أنه لدافعي الضرائب الحق في درجة عالية من اليقين فيما يتعلق بالنتائج الضريبية لأفعالهم. غالبًا ما يكون تحقيق هذا الهدف أمرًا صعبًا لأن الأنظمة الضريبية الحديثة معقدة ومتطورة، وقد أكدت كوسوفو أن الحق في اليقين هو حق أساسي آخر لدافعي الضرائب، وأن هذا الحق يتطلب أن ينص القانون بوضوح على حقوق وواجبات دافعي الضرائب. ولكي يتم تنفيذ هذا الحق، يجب أن يوجه الانتباه في التشريع الضريبي إلى دافعي الضرائب، حيث يجب أن يتضمن كلا من حقوق دافعي الضرائب والتزاماتهم (Zenuni،2014).

وكذلك في أوغندا تم التأكيد على أن اليقين حق أساسي لدافعي الضرائب وهو يتطلب أن ينص القانون بوضوح على حقوق وواجبات دافعي الضرائب. وفي كندا، ليس لدى دافعي الضرائب حق منفصل (مستقل) في التأكد من القانون بموجب الميثاق. ومع ذلك، فإن يقين القانون أو الخضوع للقواعد القانونية المعروفة هو جانب أساسي من سيادة القانون. ولأن سيادة القانون مبدأ أساسي في الدستور الكندي، ومعترف به في مقدمة الميثاق، يمكن القول إن من حق دافعي الضرائب أن يتوقعوا اليقين في القانون. اليقين في التشريعات الضريبية والإدارة هو مصدر قلق مهم لكل من دافعي الضرائب والحكومة. من منظور السياسات، قد يكون لعدم اليقين نتائج ضارة في نظام التقييم الذاتي. عندما يكون القانون غامض، من المستحيل على دافع الضرائب أن يعرف مسبقاً ما يمكن أن يفعله في إطار القانون، وبالتالي من المستحيل القيام بأي تخطيط ضريبي (Li،1997).

في دول القانون المدني، تم التأكيد على الحق في اليقين فيما يتعلق بالنتائج الضريبية. وفي مصر نصت المادة /140/ من القانون رقم /91/ لعام 2005 على أنه يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وان تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية.

أما في سورية، فإنه بالعودة الى قانون ضريبة الدخل والقوانين الأخرى ذات العلاقة فلم نجد نص صريح يؤكد على حق المكلف في اليقين. بالمقابل، نجد أن القانون كان واضحاً في النص على أسس التكليف (واجبات المكلفين)، باستثناء موضوع هام يتعلق بإصدار القواعد المحاسبية بقرار من وزير المالية، وهو ما لم يحصل حتى الآن، مما تسبب في فوضى على هذا المستوى. والسؤال: هل القواعد المحاسبية التي يؤسس عليها البيان الضريبي ومرفقاته تصلح لإعداد الدفاتر والقيود المحاسبية؟ وإذا كان الجواب نعم، فلماذا لم يتم تعميم هذه الثقافة على شكل قواعد محاسبية ملزمة؟ وإلا فإن وجود مجموعتين من الدفاتر ما يزال سارياً، وبالتالي التهرب من التصريح عن النتائج الفعلية والالتزامات الضريبية

الصحيحة. أما من ناحية الحقوق فنحن بصدد دراستها في هذا البحث، حيث تميل النتائج إلى عدم توافر معظمها.
إن العديد من المكلفين يعانون من ضعف الثقافة الضريبية، وقلة الخدمات المقدمة من قبل الدوائر المالية التي تجلي بعض عدم اليقين في القوانين والتعليمات والقرارات الضريبية. منها على سبيل المثال، الآثار المالية المترتبة على التضخم الجامح، وجود خسائر موثقة...الخ.

4- الحق في الاستئناف (الاعتراض): أوضح بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أنه ينطبق حق الاستئناف ضد أي قرار تتخذه السلطات الضريبية على جميع دافعي الضرائب، وعلى جميع القرارات التي تتخذها السلطات الضريبية تقريبًا، سواء فيما يتعلق بتطبيق القانون أو الأحكام الإدارية، بشرط أن يكون دافع الضرائب معنيًا مباشرة.
في كوسوفو إذا اعتقد دافع الضرائب أنه عُومل بطريقة غير عادلة أو حدث خطأ أثناء التقدير، يحق للمكلف أن يطعن. في حالة الاعتراض، يُطلب من الإدارة الضريبية مراجعة الحالة وتقديم إجابة نهائية في أسرع وقت ممكن.
بصرف النظر عن قرار المراجعة، يحق لدافعي الضرائب الحصول على تفسير للأسباب التي تم من خلالها رفض اعتراضهم كليًا أو جزئيًا. استناداً إلى التشريع الضريبي لكوسوفو، "هناك إجراءات متاحة وشاملة للشكاوى لجميع دافعي الضرائب". يوجد داخل الإدارة الضريبية قسم منفصل مسؤول عن التعامل مع الطعون التي يقدمها دافعو الضرائب الذين عارضوا تقدير الموظف المسؤول أو قراره. في الحالات التي لا يتفق فيها دافعو الضرائب مع قرار رسمي من الإدارة الضريبية، لديهم الحق في الاستئناف أمام قسم الاستئناف خلال 30 يوماً من اليوم الذي يلي تلقي المكلف إخباراً بالقرار. يحق لدافعي الضرائب تمديد المهلة التي تبلغ 30 يومًا إذا ثبتت الظروف المعقولة التي تمنع دافعي الضرائب من تقديم الطعن في غضون الثلاثين يومًا من الموعد النهائي، ويجب إثبات هذه الظروف التي تقع خارج نطاق سيطرة دافعي الضرائب. وبعد تلقي الطعن، ينظر قسم الاستئناف في ذلك، وعلى أساس جميع المعلومات المتاحة، تصل إلى قرار. يجب إرسال قرار قسم الاستئناف في نموذج مكتوب إلى دافع الضرائب مقدم الاستئناف، وإخطار دافع الضريبة بالقرار والأسباب التي دعت إليه. يجب إصدار قرار قسم الاستئناف وتسليمه إلى دافع الضرائب في موعد أقصاه 60 يومًا من تاريخ تقديم الاستئناف (Zenuni،2014).
في أوغندا، أنشئت محكمة الاستئناف الضريبية بموجب المادة (152) من دستور أوغندا لعام 1995، التي تقضي بإنشاء محاكم ضريبية لتسوية المنازعات الضريبية. تتمثل المهمة الأساسية للمحكمة في تزويد دافعي الضرائب بوسائل مستقلة وعادلة وفعالة للتحكيم الضريبي، فهو يمنح دافع الضرائب فرصة لتسوية الخلافات مع الإدارة الضريبية بشأن المسائل الناشئة في إطار قوانين الضرائب. يمكن لأي دافع ضرائب متضرر بموجب قرار ضريبي صادر عن هيئة الضرائب التقدم بطلب إلى المحكمة لمراجعة القرار المذكور (Kasimbazi،2004).
وفي كندا عندما لا يتفق دافع الضرائب مع تقدير الموظف المسؤول أو إعادة تقديره، يحق لدافع الضرائب أن يستأنف (يقدم اعتراضاً) للمراجعة، ثم إلى محكمة الضرائب في كندا. وفي مصر للممول (المكلف) خلال /30/ يوماً من تاريخ إخطاره بربط الضريبة، في الأحوال المنصوص عنها في الفقرة "ب " من المادة /105/ والمادة /106/ من القانون رقم /157/ لسنة 1981 المعدل بالقانون /187/ لسنة 1993، أن يطعن في الربط، فإذا انقضى هذا الميعاد دون طعن أصبح الربط نهائياً. لا بد من الإشارة إلى أن التشريع الضريبي المصري قد حدد الجهات التي يمكن أن يعترض أمامها المكلف أو الممول، وهي لجان الطعن ضمن الدوائر المالية والمحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية (الضابط،2004). وفي الأردن على المكلف أن يقدم اعتراضه خلال مدة /30/ يوماً من تاريخ تبلغه إشعار التقدير المتعلق بالسنة التي يرغب الاعتراض عليها، ويعتبر قرار إسقاط الاستئناف بناءً على طلب وكيل المستأنف، لأن

القرار المستأنف قابل للاعتراض وليس للاستئناف، قراراً نهائياً بإسقاط الاستئناف (قرار محكمة التمييز رقم 93/377). تنظر محكمة مختصة هي " محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل " بالطعون المقدمة لها في قرارات التقدير أو إعادة النظر في التقدير التي يجوز استئنافها، وتأخذ هذه القضايا المقدمة لها صفة الاستعجال، وبمحاكمة غير علنية إلا إذا رأت المحكمة خلاف ذلك (الضابط،2004).

عمدت التشريعات الضريبية في سورية وتحديداً قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته إلى الإشارة بنصوص واضحة وصريحة إلى التزامات المكلف فقط دون التطرق بوضوح إلى كامل حقوقه؛ مما أدى إلى ضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي وانخفاض وعيه فيما يخص حقوقه (الفندي،2017)، وأحدث بذلك خلل في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، والتي تشكل بدورها دعامة أساسية لبناء نظام ضريبي فعال.

يغيب عن هذه المنظومة وجود المحاكم الضريبية المختصة، حيث تتولى الدوائر المالية النظر في اعتراضات المكلفين سواء في مرحلة الطعن أو في مرحلة إعادة النظر، كما تشهد العملية مشكلة إجرائية هامة تتمثل في غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات الإجراء على النحو التالي (الضابط، 2004):

- ✓ لقد تم تحديد مهلة زمنية أقصاها خمس سنوات لبدء التكليف الضريبي إلا أن القانون لم يحدد زمناً لانتهاء مرحلة التدقيق الضريبي أولاً.
- ✓ عدم إلزام الفاحص الضريبي بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجنة الطعن بالضريبة
- ✓ عدم تحديد مهلة زمنية للبت في الاعتراضات الضريبية
- ✓ عدم تحديد مهلة زمنية لرفع القضايا إلى لجان إعادة النظر
- ✓ عدم تحديد مهلة زمنية لقيام لجنة إعادة النظر بالبت في الاعتراضات المقدمة إليها
- ✓ إن عدم النص على فترات زمنية محددة لمراحل التدقيق والاعتراض، يفسح المجال أمام المكلفين والدوائر المالية لمزيد من التقاعس والتحايل والتهرب من سداد الضرائب المترتبة سيما في مرحلتي التدقيق ولجنة الطعن بالضريبة، كون الاعتراض أمام لجنة الطعن بالضريبة يوقف التحصيل. بالإضافة إلى الخسائر الحالية التي تتكبدها الإيرادات الضريبية من جراء التأخير في ظل التضخم الجامح الذي تشهده البلاد من جراء الحرب على الإرهاب.

مما سبق يتبين أن القوانين واللوائح التنظيمية في النظام الضريبي السوري، لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته والتشريعات ذات العلاقة لا تتضمن حقوق المكلفين وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة باستثناء النص على حق السرية، وحق الاعتراض مع ما يشوب هذا الأخير من جوانب قصور عند تطبيقه من قبل الإدارة الضريبية.

الفرضية الثانية: يتم تطبيق حقوق مكلفي ضريبة الدخل وفق بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتشريعات الضريبية المقارنة من قبل الإدارة الضريبية في سورية.

لاختبار تلك الفرضية تم تصميم استبانة مؤلفة من مجموعة من الأسئلة تقيس مدى تطبيق كل حق من تلك الحقوق المذكورة سابقاً (ملحق رقم 1). تم توزيع 65 استبانة على عينة من مكلفي ضريبة الدخل تم اختيارها عشوائياً من مجتمع المكلفين في الساحل السوري، واستعادة 50 استبانة رفض منها خمس استبانات. اختبرت الفرضية باستخدام برنامج SPSS الاحصائي.

تتحدد هنا الفرضية العدم بعدم تطبيق حقوق مكلفي ضريبة الدخل من قبل الإدارة الضريبية في سورية.

جدول رقم (1) توصيف إحصائيات اختبار كل حق من الحقوق الست

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
f1	45	.3000	.24772	.03693
f2	45	.2667	.13484	.02010
f3	45	.0000	.00000[a]	.00000
f4	45	.8000	.40452	.06030
f5	45	.1600	.15136	.02256
f6	45	.4000	.13484	.02010

نلاحظ أن متوسط الإجابات لكل حق من الحقوق السابقة هو أقل من 0.5، بانحراف معياري أقل أيضاً، مما يعني أن هناك اتجاه واضح نحو عدم تطبيق الحقوق باستثناء حق السرية الذي يظهر من متوسط الإجابات والانحراف المعياري أنه مطبق فعلاً، كما يستثنى إلى حد ما حق الاعتراض الذي يقترب من 0.5 بمعنى وجود مشكلة في عملية التطبيق وهو ما يتفق مع سياق مناقشة الفرضية الأولى.

جدول رقم (2) اختبار المعنوية

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
f1	8.124	44	.000	.30000	.2256	.3744
f2	13.266	44	.000	.26667	.2262	.3072
f4	13.266	44	.000	.80000	.6785	.9215
f5	7.091	44	.000	.16000	.1145	.2055
f6	19.900	44	.000	.40000	.3595	.4405

يظهر هذا الجدول أن معنوية اختبار تطبيق كل حق هو أقل من مستوى الدلالة 5%، مما يدل على معنوية الاختبار أي عدم تطبيق تلك الحقوق باستثناء حق السرية وإلى حد ما حق الاعتراض بمعنى وجود مشكلة في عملية التطبيق.

جدول رقم (3) توصيف إحصائيات اختبار الفرضية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق الحقوق من قبل الادارة الضريبية	45	.3211	.13639	.02033

جدول رقم (4) اختبار المعنوية

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق الحقوق من قبل الادارة الضريبية	15.793	44	.000	.32111	.2801	.3621

وإذا ما تم أخذ كامل الحقوق يتبين أن متوسط الإجابات هو 0.3211 بانحراف معياري 0.13 مما يعني أن هناك اتجاه واضح نحو عدم تطبيق الحقوق (الجدول 3). كما يظهر الجدول (4) أن معنوية اختبار الفرضية هو أقل من مستوى الدلالة 5%، مما يدل على معنوية الاختبار أي عدم تطبيق تلك الحقوق.

النتائج و المناقشة:

من المناقشة والتحليل يمكن الخلوص إلى النتائج التالية:

✓ لم ينص القانون /24/ لعام 2003 وغيره من القوانين والمراسيم ذات العلاقة والتي تم الاطلاع عليها صراحة على حقوق المكلفين، وبالتالي عدم تطبيقها. مما يؤدي الى جهل المكلفين بحقوقهم، وضعف ثقتهم بعدالة النظام الضريبي وموضوعيته، ويفسر إلى حد هام انخفاض معدل الامتثال الضريبي، وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية وزيادة معدل التهرب الضريبي.

✓ عدم النص بشكل صريح وواضح سواء في قانون ضريبة الدخل أو القوانين والمراسيم ذات العلاقة مقارنة مع الدول الأخرى، وبيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، على كل من حق المكلف في الحصول على المعلومات والمساعدة والاستماع، وحق اليقين، وحق المكلف في دفع مالا يزيد عن المبلغ الصحيح من الضرائب، والحق في الخصوصية، مع الخلل الهام في حق الاعتراض إما لجهة عدم وجود محكمة ضريبية مختصة، أو عدم النص على فترات محددة للتدقيق والاعتراض بكافة مراحله، وعدم وجود قسم مستقل للنظر باعتراضات المكلفين ومعالجتها.

✓ عدم فعالية مديرية خدمة المكلفين في هيئة الضرائب والرسوم، وغياب تلك الخدمات تماماً في مديريات المالية في المحافظات لتقديم الخدمات للمكلفين بما فيها شرح حقوقهم والاستجابة لاستفساراتهم.

الاستنتاجات و التوصيات:

✓ العمل على ضرورة وضع ميثاق رسمي يحدد الحقوق الأساسية لدافعي الضرائب، تكون نافذة بشكل فعال، مع الإشراف على تطبيقها دون انتهاك. ويمكن الاعتماد على بيان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD كنموذج.

✓ إصلاح نظام الاعتراض الضريبي بشكل عام لجهة تعديل الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية بإنشاء قسم مستقل خاص بالاعتراض الضريبي، ومحكمة ضريبية مختصة، وتبسيط إجراءات الاعتراضات الضريبية مع النص بشكل صريح على فترات محددة للتدقيق والاعتراض بكافة مراحله.

✓ تفعيل مكاتب الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية إلى المكلفين، مع تكريس ثقافة ضريبية شاملة وفق برنامج متكامل يتضمن من بين ما يتضمنه توعية المكلفين وتعليمهم لجهة تلك الحقوق وممارستها فعلاً.

✓ العمل على تأهيل وتثقيف موظفي الإدارة الضريبية على مراعاة تلك الحقوق واحترامها وتطبيقها دون انتهاك، الأبعاد الإيجابية التي يمكن أن تنعكس على أداء النظام الضريبي ككل.

References:

1- Wilson Prichard: ***Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda,*** Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton BN1 9RE UK, IDS WORKING PAPER 341, 2010.

2- Yond RIZAL: ***LESSONS FROM INDONESIAN TAX ADMINISTRATION REFORM PHASE 1 (2001-2008): DOES GOOD GOVERNANCE MATTER?*** Limits of Good Governance in Developing Countries, INDONESIAN, 2010.

3- Zenuni, H: ***Taxpayer's Right in Kosovo***, Thesis. Rochester Institute of Technology, 2014.

4- OECD: ***Taxpayers'Rights. Obligations–Practice Note,*** 1990.

5- Max Everest-Phillips: ***Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development,*** International Journal of Regulation and Governance, 8(2): 123–154, 2008.

6- Aldabet, Median: The Extent Of Availability Of An Integrated And Effective Self-Assessment System Under The Income Tax Law No. 24 Of 2003 And Its Amendments In Syria - Field Study, Tishreen University Journal For Research And Scientific Studies, Economic And Legal Sciences Series. Volume (36) Issue (5), 2014.

7- Al-Fendi, Suleiman: Basic Rights of the Taxpayer, Al-Baath University Journal. Volume 39, Issue 44, 2017.

8- aldabet, Median: Tax Objections and Their Determinants Under Law 24 of 2003_ Study in Comparative Tax Legislation, Journal of Economic and Legal Sciences, Damascus University, 2004.

9- Jassim, Siham: The Relationship between Taxpayer and Tax Administration and Its Impact on Reducing Tax Evasion_ Case Study, Accounting Department, College of Administration and Economics, University of Basra, Iraq, (2011.(

10- Hamzah, Belhouchet: Taxpayers' Guarantees in the Tax Procedures Law, Master Thesis, Department of Law, Faculty of Political Sciences, University of Muhammad Khidir-Biskra, Algeria, (2016).

11- Li, J: ***Taxpayers' rights in Canada***, Revenue Law Journal, 7(1), 6598, (1997).

12- Kasimbazi, E: ***Taxpayers' rights and obligations: Analysis of implementation and enforcement mechanisms in Uganda***, (No. 2004: 12), DIIS Working Paper, (2004).

13- James, S., Murphy, K., & Reinhart, M: ***The Taxpayers' Charter: a case study in tax administration***, (2005).

14- Gencel, U: ***a Survey on The Perceptions of Tax Office Staff about Taxpayers 'rights,*** Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (16), 97-112, (2016).

15- Farrar, J: ***An empirical analysis of taxpayers fairness preferences from Canadas Taxpayer Bill of rights***, Journal of Accounting and Taxation, 7(5), 71-79, (2015).

16- Sawyer, A. J: ***a Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries--Have New Zealand Taxpayers Been Short-Changed***, Vand. J. Transnat'l L., 32, 1345, (1999).

17- Bentley, D: ***The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authoritie,*** Law Papers, Bond University,< http://epublications. Bond. edu. au/cgi/view content.cgi, (2002).

أهم القوانين والتشريعات:

1. دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012.
2. قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته.
3. قانون الاستعلام الضريبي السوري رقم 25 لعام 2003 وتعليماته التنفيذية.
4. قانون العقوبات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 148 لعام 1949.
5. دستور الجمهورية العربية في مصر المعدل 2019.
6. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005.