

## مدى فعالية حق الاعتراض الضريبي في سورية في ظل القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته (دراسة ميدانية)

د. مدين الضابط\*

رشا يوسف\*\*

(تاريخ الإيداع 2023 /5/14 – تاريخ النشر 2023 /7/6)

### □ ملخص □

هدف هذا البحث إلى بيان مدى ضمان حق الاستئناف (الاعتراض الضريبي) بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته. والتأكد من مدى تطبيقه من قبل إدارة الضرائب في سورية، ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء تحليل وصفي للمعلومات الواردة في المراجع والدوريات المتعلقة بموضوع البحث وإسقاط ذلك على ما ورد في التشريع السوري لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلات والقوانين ذات الصلة، كما تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من مجتمع كبار المكلفين في سورية والبالغ عددهم (1808) مكلفاً حتى تاريخ إعداد الدراسة، وتم اختيار العينة باستخدام أسلوب المعاينة الطبقية، وتم تصميم استبانة وتوزيعها على (320) مكلف. تم استرداد العدد الكامل وجميعها كانت قابلة للتحليل بمعدل استجابة (100%). تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي في العلوم الاجتماعية SPSS 23 .

**توصل البحث إلى أن القانون 24 لعام 2003 لا يضمن حق المكلف في الاستئناف (الاعتراض) بشكل كافي فيما يتعلق بآليات الاعتراض ، كما تبيّن أن المكلفين على وعي بهذا الحق لكن من ناحية التطبيق هناك انتهاك للحق في الاعتراض (الاعتراض).**

**أوصى البحث بضرورة إنشاء قسم خاص مستقل عن إدارة الضرائب للنظر في الاعتراضات الضريبية والجدولة الزمنية لمختلف مراحل الاعتراض، وإنشاء محاكم ضريبية مختصة.**  
**الكلمات المفتاحية: حق الاعتراض (الاستئناف) الضريبي، قانون ضريبة الدخل**

\* أستاذ دكتور، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

\*\* طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

## The Effectiveness of The Right of Tax Objection in Syria under Law 24 of 2003 and Its Amendments(Field Study)

DR.Madian Aldabet \*  
Rasha Youssef \*\*

(Received 14/5/2023.Accepted 6/7/2023)

### □ABSTRACT □

The research aimed to show the extent to which the right of appeal (tax objection) is guaranteed under Income Tax Law No. 24 of 2003 and its amendments. And to ensure the extent of its application by the tax administration in Syria, A descriptive analysis of the information contained in the references and periodicals related to the subject of the research was conducted and projected on what was stated in the Syrian legislation, especially the Income Tax Law No. 24 of 2003 and its amendments and related laws. A field study was also conducted on a sample of large taxpayers society in Syria.which numbered(1808) taxpayers until the date of preparing this study, The sample was selected using the stratified sampling method. The questionnaire was distributed to (320) taxpayers. The full number was retrieved and all were analysable with a response rate (100%).and the data was analyzed using the statistical program in the social sciences SPSS 23.

The research concluded that Law 24 of 2003 does not sufficiently guarantee the taxpayer's right to appeal (objection) with regard to objection mechanisms. It was also found that taxpayers are aware of this right, but in terms of application, there is a violation of the right to object.

The research recommended the need to establish a special department independent of the tax administration to consider objections and schedule the various stages of the objection, and to establish specialized tax courts.

**Key words :** Right to object, Income tax law

---

\* Professor Dr. Accounting, Economics faculty in Tartous, Tartous University, Syria.

\*\* Postgraduate student, Accounting, Economics faculty in Tartous, Tartous University, Syria.

## المقدمة

النزاعات سمة مشتركة لأي مجتمع بشري بغض النظر عن المكان والزمان أو التقاليد الاجتماعية أو مستوى التنمية فهي لا تقتصر على البشر وحدهم فقد تنشأ النزاعات في العديد من مجالات الحياة في المجتمع الحديث لتشمل جميع شرائح المجتمع بما في ذلك الأفراد والشركات والمؤسسات والدوائر الحكومية ، والضرائب هنا ليست استثناء فالنزاعات الضريبية هي سمة مألوفة لأنظمة الضرائب الحديثة في جميع أنحاء العالم ( Abeje,2017). لذا فهي تستحق اهتمام أكبر من قبل الأكاديميين والمهنيين والإداريين من الضرائب وذلك بسبب تعقيد القوانين الضريبية وخاصة قوانين ضريبة الدخل مقارنة مع القوانين المدنية والتجارية ودافعي الضرائب لاسيما في نظام التقييم الذاتي وقد تنشأ هذه الخلافات بشأن الحقائق التي يتم تقييمها من قبل سلطات الضرائب أو من خلال تطبيق قانون الضرائب أو بشأن التقييمات والتعديلات التي تجريها السلطات الضريبية على دافع الضرائب، حيث برز نظام حل المنازعات (الاعتراضات) الضريبية كنشاط ضروري في أي نظام ضريبي حديث (Panngam,2018).

إن وجود نظام عادل ونزيه ومستقل لتسوية الاعتراضات الضريبية أمر مهم ليس من منظور العدالة الاجتماعية فحسب ولكن أيضاً من منظور الروح المعنوية لدافع الضرائب والتي تتعلق بالدافع الداخلي للامتثال الطوعي للضريبة (Nam&Walpole,2016)، وقد أشار Abeje (2017) أن نظام تسوية الاعتراضات الذي يمكن دافعي الضرائب من الوصول إليه هو أحد أهم العوامل المحددة لكفاءة وفعالية أي نظام ضريبي وذلك من خلال العمل على تقليل التهرب والتجنب الضريبي والذي يرتبط عادة بالإجراءات غير العادلة وغير الكفوءة لآليات تسوية الاعتراضات الضريبية. ففي إثيوبيا أصبح الطعن الضريبي جزءاً من نظام إدارة الضرائب منذ الأربعينيات، أي من بداية فرض الضرائب الحديثة في البلاد، وعلى الرغم من أن نظام الاستئناف لعام 2002 قد أدخل عدداً من التحسينات فقد تعرض لانتقادات عديدة بسبب افتقاره للموثوقية والمعاملة العادلة لدافعي الضرائب حيث تم تصميم آلية التعامل مع المنازعات الضريبية لصالح السلطة الضريبية وبالتالي لم تتمكن من حماية مصالح دافعي الضرائب بشكل فعال. وفي نيجيريا تم إنشاء محكمة استئناف ضريبية (Tax Appeals Tribunal) بموجب المادة 59 من قانون خدمة الإيرادات الداخلية FIRSA (Federal Inland Revenue Service Act لعام 2007 حيث تُمنح بموجبها المحكمة صلاحية الفصل في النزاعات والخلافات الناشئة عن عمليات خدمة الإيرادات الداخلية وأي من القوانين الضريبية الأخرى، وقد أثبتت هذه المحكمة فعاليتها من خلال تقليل عبء القضايا على المحاكم العادية وتوفير حلول للنزاعات (الاعتراضات) الضريبية بأسرع وقت وأقل تكلفة (Lawal, 2021).

وعلى الرغم من أن نظام تسوية المنازعات في تايلاند يوفر تسوية عادلة لدافعي الضرائب إلا أنه يعاني من مشاكل سواء على المستوى الإداري للاعتراض وعلى المستوى القضائي بالمقابل تميزت عملية تسوية المنازعات في استراليا على المستوى الإداري والقضائي بعدد من الممارسات الجيدة والفعالة (Panngam,2018). فقد كان هناك العديد من المبادرات لتحسين حل مكتب الضرائب (ATO) (Australian Taxation Office) للاعتراضات الضريبية بعد تقرير عام 2015 الصادر عن اللجنة الدائمة لمجلس النواب بشأن الضرائب والإيرادات وتقرير عام 2015 للمفتش العام للضرائب بشأن المنازعات الضريبية للشركات

الكبيرة والأفراد أصحاب الثروات الكبيرة وقد شملت هذه المبادرات تحويل جميع الاعتراضات لمرحلة المراجعة وحل النزاعات وإصدار قانون منقح لتسوية الاعتراضات الضريبية (Nam&Walpole,2016). وفي إندونيسيا كان الأساس القانوني لمعالجة طلبات اعتراض دافعي الضرائب هو القانون رقم 6 لعام 1983 بشأن الأحكام العامة والإجراءات الضريبية وتم تعديله فيما بعد، وقد أفادت الإدارة العامة للضرائب (Directorate General of Taxes) DGT أن عدد حالات الاعتراض الضريبي قد زاد بشكل كبير خلال عام 2020 حيث بلغ عدد حالات الاعتراض 229580 حالة عام 2020 (المديرية العامة للضرائب 2021). ومع ذلك، في عامي 2018 و 2019 ، بلغ عدد حالات الاعتراض الضريبي التي تلقتها المديرية العامة للضرائب 152494 و 209099 على التوالي (المديرية العامة للضرائب، 2021). إنَّ العدد المتزايد من حالات الاعتراض الضريبي يشير على عدم رضا دافعي الضرائب عن التدقيق الضريبي الذي أجرته الإدارة العامة للضرائب (Ardin,2023).

ونظراً لأهمية وجود نظام تسوية للاعتراضات الضريبية والذي يدعم من خلاله حق المكلف في الاعتراض سوف يسعى هذا البحث إلى التعرف على فعالية حق الاعتراض الضريبي في سورية ضمن القانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته والقوانين ذات الصلة.

### الدراسات السابقة

دراسة (الضابط، 2004) بعنوان:

-الاعتراضات الضريبية ومحدداتها في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003 'دراسة في التشريع الضريبي

المقارن".

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار نواحي القصور في قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 فيما يتعلق بعملية الاعتراض كالجانب وآليات عمل وذلك في إطار المحددات الرئيسية للاعتراض. ولتحقيق هذا الهدف لجأ الباحث إلى عدة مناهج بحثية متكاملة 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. من أهم النتائج: فقدان الاعتراضات الضريبية لهيكلية تنظيمية ملائمة حيث تخضع جميع اللجان المعنية بالرد على اعتراضات المكلفين إلى سلطة الإدارة الضريبية المباشرة وغير المباشرة دون إقرار جهة أخرى محايدة كالقضاء كما تخضع إلى سلطة الإدارة الضريبية من الناحية الإدارية والتنظيمية مما يفقدها الاستقلالية والموضوعية والنزاهة، كذلك زيادة العبء الضريبي على المكلفين وعدم وجود جدولة زمنية لكل مرحلة من مراحل الاعتراض.

دراسة (Nam&Walpole,2016) بعنوان:

### Tax disputes, compliance costs and access to tax justice

#### المنازعات الضريبية وتكاليف الامتثال والوصول إلى العدالة الضريبية

تمثلت أهداف الدراسة في التحقق مما إذا كان نظام تسوية المنازعات الضريبية المستقلة في استراليا فعالاً أم لا ، وفيما إذا كانت تسوية المنازعات البديلة (Alternative Dispute Resolution) ADR طريقة فعالة لحل النزاعات الضريبية. ولتحقيق الهدف من البحث سيتم البحث عن البيانات الثانوية من المصادر المتاحة للجمهور (مثل التقارير السنوية لمكتب الضرائب و AAT (Administrative Appeals Tribunal)) والمحاكم الفيدرالية والمحكمة العليا) بالإضافة إلى المصادر غير المنشورة، وسيتم أيضاً جمع البيانات الأولية من مجموعة متنوعة من الاستطلاعات

والمقابلات المنظمة مع أصحاب المصلحة المعنيين. تبين أن مكتب الضرائب قدم العديد من المبادرات بهدف إلى تحسين الحل الداخلي للمنازعات الضريبية. لكنها لم تحقق النتيجة المرجوة منها، فيما عمل نهج تسوية المنازعات البديلة المحسّن من قبل مكتب الضرائب على تقليل تكاليف الامتثال الاجتماعي والجهد، وكذلك أيضًا تحقيق العدالة الاجتماعية لدافعي الضرائب.

دراسة ( Abeje,2017) بعنوان:

### **The Tax Appeal System under the New Tax Administration Proclamation: Improvements and Potential Shortfalls**

**نظام الاستئناف الضريبي بموجب إعلان إدارة الضرائب الجديد: التحسينات وأوجه القصور المحتملة**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى فعالية نظام الاستئناف الضريبي الإثيوبي وذلك بموجب إعلان إدارة الضرائب الجديد، والتعرف على أوجه القصور المحتملة في النظام. ولتحقيق الهدف تم تحليل قوانين الضرائب وآليات حل النزاعات الضريبية وذلك بالمقارنة مع الدول الأخرى. أهم النتائج أن نظام الطعن الإثيوبي يعاني الكثير من المشاكل مقارنة مع الدول الأخرى وبشكل خاص في مرحلتي الطعن الضريبي وهما المرجعة الداخلية والاستئناف الإداري حيث تفقر للحياد والاستقلالية، أيضاً شملت أوجه القصور كل ما يتعلق بالقواعد والإجراءات وسلطات المراجعة وسلطة صانعي القرار. أوصى البحث بضرورة إجراء معالجة شاملة لمختلف أوجه القصور في مراحل الاستئناف الثلاث وهي المراجعة الداخلية والاستئناف الإداري والقضاء.

دراسة ( Hamutumwa,2019) بعنوان:

### **Improving The Procedures For Resolving Tax Disputes In Namibia: A Case Study On Taxpayers' Right To A Fair Hearing Within A Reasonable Time**

**تحسين إجراءات حل النزاعات الضريبية في ناميبيا: دراسة حالة عن حق دافعي الضرائب في جلسة  
استماع عادلة في غضون وقت معقول.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين عمليات حل النزاعات الضريبية خلال وقت زمني معقول في ناميبيا وذلك فيما يتعلق بحق دافعي الضرائب في محاكمة ضريبية عادلة. ولتحقيق الهدف تم استخدام تحليل مقارن قانوني شامل للتشريعات الضريبية في ناميبيا مع كل من جنوب أفريقيا وأستراليا والعمل على دراسة السوابق القضائية. أظهرت الدراسة أن هناك علاقة فعلية بين قانون الضرائب والقانون الإداري وأن إدارة الضرائب بكونها هيئة إدارية فهي ملزمة بإتباع مبادئ القانون الإداري والقانون العام، أيضاً إن إصلاح الثغرات القانونية فيما يتعلق بتسوية النزاعات الضريبية خلال فترة معقول كما ذكر ضمن المادة 12 من الدستور الناميبي يعتمد على الاستعداد السياسي للحكومة والتزامها بتعظيم إيراداتها وتعاونها المؤسسي مع دافع الضرائب. أوصت الدراسة بضرورة إدارة نظام الطعون الضريبية من خلال مكتب الكتروني يوفر معلومات شاملة بشأن الطعون كما في جنوب أفريقيا وأستراليا وذلك بهدف لئتم الرد بأسرع وقت على طلبات الاعتراضات

دراسة (Hassan,2019)

### **Tax Litigation and the System of Appeal in Pakistan**

**التقاضي الضريبي ونظام الاستئناف في باكستان**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نقدي لمستوى التقاضي الضريبي ونظام الاستئناف في باكستان وبحث في الأسباب المحتملة لزيادة الدعاوى الضريبية وقضايا الاستئناف الضريبي المعلقة، لاسيما في المحاكم العليا. توصلت الدراسة إلى زيادة لجوء المكلفين إلى التقاضي الضريبي، بالمقابل تزايد عدد القضايا المعلقة في مننديات الاستئناف والمحاكم الضريبية. حيث يستغرق البت في القضايا الضريبية بشكل نهائي من قبل اللجنة العليا سنوات عديدة. أوصت الدراسة بأنه للحد من من التقاضي الضريبي وضمان العدالة وتخفيض التكاليف لدافعي الضرائب يجب تحسين جودة أعمال التقييم الضريبي للسلطة الضريبية، وذلك من خلال تزويدها بالتدريب الدوري على قوانين الضرائب ومراجعة أعمال التقييم الضريبي، وتعيين موظفي ومسؤولي الضرائب ذوي الكفاءة والمهارة في مجال المراجعة (التدقيق) أيضاً يجب تبسيط الإعفاءات الضريبية ويجب إزالة التناقضات وعدم الاتساق بحيث لا يضطر دافعي الضرائب لتقديم استئناف إلى المحاكم. ومن أجل الفصل السريع في القضايا ، يجب اتخاذ تدابير مثل زيادة عدد المحاكم وعدد القضاة ، وتبسيط إجراءات المحاكم بما في ذلك تعيين الأعضاء الاختصاصيين ذوي الخبرة في المسائل الضريبية في المحاكم .

دراسة (Anei,2022):

### Unaddressed tax disputes: the case of South Sudan's dysfunctional Tax Appeals Board and lessons from Uganda and South Africa

المنازعات الضريبية غير المعالجة: حالة الخلل الوظيفي من مجلس الاستئناف الضريبي في جنوب السودان

ودروس من أوغندا وجنوب إفريقيا

يسعى البحث إلى استكشاف آليات حل النزاعات الضريبية من قبل مجلس الطعون الضريبية، كما يستكشف عملية مراجعة قرارات مجلس الطعون الضريبية من قبل المحكمة العليا وذلك بموجب قانون الضرائب لعام 2009 في جمهورية جنوب السودان كما سيتطرق لآليات تسوية المنازعات في جنوب إفريقيا وأوغندا. ولتحقيق الهدف من البحث تم مراجعة المؤلفات المتاحة في الأنظمة الأساسية واللوائح والقواعد والسوابق القضائية والكتب والمقالات العلمية. توصلت الدراسة إلى أن مجلس الطعون الضريبي غير مستقل عن مديرية الضرائب مما أدى إلى تحيزه ضد دافع الضرائب، أيضاً لا يوجد اتساق في إجراءات مجلس الطعون الضريبية وذلك بسبب عدم وجود قواعد تحكم إجراءاته . وهذا أثر بشكل كبير على فعالية تسوية المنازعات الضريبية في جنوب السودان. كذلك تبين وجود عدد من القيود التي أثرت على تفويض مجلس الطعون الضريبي في تسوية المنازعات الضريبية، وهذه القيود ليست من التشريع الضريبي ولكنها ذات طبيعة إدارية بحتة.

دراسة (Ardin,2023):

### Improving Effectiveness and Efficiency of Tax Objection Process: Lesson

Learned From Japan

تحسين فعالية وكفاءة عملية الاعتراض الضريبي: الدرس المستفاد من اليابان

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تسبب عدم فعالية وكفاءة عملية الاعتراض الضريبي في إندونيسيا والبحث عن حلول بديلة لتحسينها. ولتحقيق الهدف تم استخدام البحث النوعي من خلال مراجعة الأدبيات وتم استخدام المنهج المقارن مع اليابان. توصلت الدراسة إلى أن عملية الاعتراض الضريبي غير فعالة وغير كفؤة وذلك

بسبب عدم استقلالها وانحيازها بشكل كامل إلى الحكومة. أوصت الدراسة بضرورة إنشاء هيئة مستقلة منفصلة عن السلطة الضريبية للنظر في الاعتراضات المقدمة من دافعي الضرائب.

### التعقيب على الدراسات السابقة

من خلال المراجعة للدراسات السابقة؛ نجد أن الدراسة الحالية تتفق مع أغلبها في التركيز على حق الاعتراض وآليات حل النزاع الضريبي ضمن نظمها الضريبي، حيث ركزت بعض الدراسات على تناول فعالية نظم تسوية المنازعات الضريبية ( Nam&Walpole,2016, Abeje,2017, Anei,2022, Ardin,2023 ) أيضاً تختلف مع بعضها حيث بحثت دراسة Hassan ( 2019 ) في أسباب زيادة الاعتراضات الضريبية كما تناولت Hamutumwa(2019) كيفية تحسين عمليات حل النزاعات الضريبية خلال وقت معقول، وهكذا نرى بأن الدراسة الحالية هي امتداد للدراسات السابقة وتستمد أهميتها منها؛ لكن أهم ما يميّزها أنّه وضمن البيئة السورية وبحدود علم الباحث لا يوجد سوى دراسة تناولت موضوع الاعتراض الضريبي واعتمدت المنهج المقارن وهي دراسة الضابط(2004) لكن الدراسة الحالية سُدّتم بالاستبيان الموجه إلى شريحة كبار المكلفين، والذي سُسّهم في معرفة مدى وعي المكلفين بحقوقهم في الاعتراض، وهل يتم انتهاك هذا الحق في التطبيق العملي من قبل الإدارة الضريبية.

### مشكلة البحث

عمدت النظم الضريبية الحديثة في معظم الدول إلى تأسيس نظام لتسوية المنازعات(الاعتراضات) الضريبية والسماح للمكلف بأكثر من سبيل للاعتراض الضريبي بدءاً من الاعتراض الإداري المتمثل بجهة مستقلة للنظر في الاعتراضات ضمن نظام التسوية وصولاً إلى الاعتراض القضائي المتمثل بمحاكم الاستئناف والمحاكم الضريبية والمحاكم العليا وما عكسه ذلك على فعالية أنظمتها الضريبية من خلال التقليل من التهرب والتجنب الضريبي، إلا أن ذلك كان غائباً في التشريعات الضريبية في سورية التي أشارت إلى حق المكلف في الاعتراض لكن ذلك ترافق بالعديد من مشكلات التنفيذ وغياب الوضوح فيما يتعلق بالإجراءات المطولة والتي قد تكون مكلفة، مما أضعف ثقة المكلف بعدالة النظام الضريبي الأمر الذي أدى زيادة معدل التهرب الضريبي وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية ونظراً لأهمية الحق في الاعتراض سوف يسعى هذا البحث إلى التعرف على مدى فعالية حق الاعتراض الضريبي ضمن القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته والقوانين ذات الصلة ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

١- إلى أي مدى يتم ضمان حق الاعتراض ضمن التشريع الضريبي السوري.

٢- هل يعرف المكلفين بحقوقهم في الاعتراض الضريبي.

٣- هل يتم انتهاك حق المكلفين في الاعتراض الضريبي من قبل الإدارة الضريبية.

### هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى التعرف على فعالية حق المكلف بالاعتراض الضريبي ضمن قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24/ لعام 2003 وتعديلاته والقوانين ذات الصلة، بالاستناد إلى آليات الاعتراض الضريبي المذكورة ضمن الدراسات المتعلقة بالاعتراض الضريبي في مجموعة من الدول وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- بيان مدى ضمان حق الاعتراض ضمن التشريع الضريبي السوري.

٢- توضيح مدى معرفة المكلفين بحقوقهم في الاعتراض.

٣- هل يتم انتهاك حق المكلفين بالاعتراض الضريبي من قبل الإدارة الضريبية.

### أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من توجهات الدول المتقدمة نحو الاهتمام بحقوق المكلفين بالضرائب بشكل عام، والتركيز على الحقوق ضمن تشريعاتها الضريبية وكأحد أهم الحقوق هو حق المكلف بالاعتراض الضريبي والذي يخوله لحماية حقوقه الأخرى من الانتهاك مما يعزز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية وعدالتها. وكذلك تركيز الأديبات والمقالات والأبحاث على أهمية الحق في الاعتراض علاوة على ذلك فإن الأبحاث على مستوى سورية والتي تناولت الحق في الاعتراض بحدود علم الباحث قليلة حيث أنّ هذا البحث سوف يسلط الضوء على مدى فعالية حق المكلف في الاعتراض الضريبي ضمن التشريع الضريبي السوري وما إذا كان يتم انتهاك هذا الحق ضمن الممارسة العملية.

### منهجية البحث

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي للمعلومات الواردة في المراجع والدوريات المتعلقة بموضوع البحث وإسقاط ذلك على ما ورد في التشريع السوري لاسيما قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلات والقوانين ذات الصلة .

في الإطار العملي تم استخدام البحث استبانة وذلك للتعرف من خلال المكلفين على مدى المعرفة بحقوقهم في الاعتراض الضريبي والتأكد من مدى تطبيق هذا الحق في الممارسة العملية من قبل الإدارة الضريبية.

### فرضيات البحث

١\_ لا يوجد ضمان كافي لحق الاعتراض في التشريع الضريبي السوري.

٢\_ لا يعرف المكلفين بحقوقهم في الاعتراض.

٣\_ لا يتم انتهاك حق المكلفين بالاعتراض من قبل الإدارة الضريبية.

### الجانب النظري للبحث

أولاً: مفهوم دافع الضرائب (المكلف): هو أحد المكونات الأساسية للضرائب وهو شخص لديه العديد من الحقوق والالتزامات فيما يتعلق بقانون الضرائب (Gencel and Sari 2014 ,P.1).

وفيما عرف (Gencel 2016) دافع الضرائب: هو الشخص الذي لديه التزامات مالية ورسمية تجاه الضريبة التي تفرضها الحكومة استناداً إلى سلطتها المكتسبة من القانون العام وذلك في إطار العلاقة الضريبية.

### ثانياً: مفهوم الحق في الاعتراض (الاستئناف)

ينطبق حق الاستئناف (الاعتراض) ضد أي قرار تتخذه السلطات الضريبية على جميع دافعي الضرائب، وعلى جميع القرارات التي تتخذها السلطات الضريبية تقريباً سواء فيما يتعلق بتطبيق القانون أو الأحكام الإدارية ، بشرط أن يكون دافع الضرائب معنياً مباشرة ( OECD,2003).

أشار (Olokooba 2019) أن الحق في الاستئناف هو ضمانة تشريعية ضد التجاوزات أو الانتهاكات المحتملة من قبل موظفي مصلحة الضرائب". كما عرفه الضابط (2004) على أنه الحق الذي منحه القوانين والأنظمة الضريبية للمكلف، والذي يخوله الاعتراض على نتائج أعمال التدقيق أو الفحص الضريبي الذي تقوم به الإدارة

الضريبية، ولجهة تحديد الالتزام الضريبي الصحيح بما يتفق ووجهة نظر المكلف ممثلة بالبيان الضريبي المقدم من قبله.

### \_ آليات الاعتراض الضريبي

على الرغم من أن حق الاستئناف الضريبي مطبق على المستوى العالمي تقريباً إلا أن الإدارات الضريبية في جميع أنحاء العالم لا تتبع نهجاً تنظيمياً مماثلاً لآليات الطعن الضريبي ففي معظم الدول يلجأ دافعو الضرائب للاستئناف الإداري والاستئناف القضائي لكن في بعض الدول الأخرى ليس هناك طريقة مزدوجة للطعن فهي تطبق فقط الاستئناف الإداري بالمقابل يقتصر نظام الطعن في بعض البلدان الأخرى على الطعن القضائي (Abeje,2017). ففي باكستان مثلاً تم تقسيم نظام الاستئناف الضريبي لأربعة مستويات هي: الاستئناف إلى مفوض دائرة الإيرادات الداخلية، والاستئناف للمحكمة الضريبية، والاستئناف لمحكمة الاستئناف، والاستئناف للمحكمة العليا. حيث يمثل المستوى الأول والثاني منتديات استئناف تبت في القضايا الضريبية التي تتعلق بخلافات حول (الحقائق،المعلومات) وخلافات حول القانون أما المستوى الثالث والرابع فهي منتديات قضائية مسؤولة عن البت في القضايا الضريبية التي تنطوي على مسألة قانونية فقط (Hassan,2019). وفي اليابان يتألف نظام الاستئناف من ثلاث مراحل: مرحلة إعادة فحص الضرائب، وإعادة النظر في الضرائب، ومن ثم طلب النقاضي (رفع دعوى). حيث تتمثل القاعدة الأساسية لنظام الاستئناف في اليابان بإعطاء الأولوية للاستئناف الإداري قبل الاستئناف القضائي. بمعنى آخر، لا يُسمح لدافعي الضرائب بتقديم إجراءات النقاضي دون قرارات الإدارة الضريبية، وذلك بهدف جعل نظام الاستئناف أبسط وأقل تكلفة (Ardin,2023).

أما في كندا هناك ثلاث مراحل للاستئناف وهي الاستئناف الإداري والاستئناف إلى محكمة الضرائب الكندية (Tax Court of Canada) TCC المخولة وفق المادتين 169 و175 من قانون ضريبة الدخل بقضايا التقييم وإعادة التقييم، أما في الحالات التي لا تتعلق بمسائل التقييم أو إعادة التقييم فدافع الضرائب الحق في طلب مراجعة قضائية في المحكمة الفيدرالية\_قسم المحاكمات، ومن ثم يمكن لدافع الضرائب رفع الاستئناف إلى محكمة الاستئناف الفيدرالية وبعدها إلى المحكمة العليا (Li,1997). أما لدافعي الضرائب في ناميبيا أربع مراحل فيما يتعلق بالاستئناف وهي الاستئناف أمام الإدارة الضريبية وفي حال شعر دافع الضرائب المتضرر بعدم رضاه عن قرار الاعتراض يمكنه حينها اللجوء إلى المرحلة الثانية وهو الاستئناف أمام محكمة الضرائب وهي محكمة غير رسمية منشأة بموجب المادة 73 فقرة A أما في المرحلة الثالثة يمكن بموجبها لدافع الضرائب الاستئناف بشأن ضريبة الدخل أمام المحكمة الخاصة المنشأة بموجب المادة 73 بند 1 من قانون ضريبة الدخل، وإذا لم يكن دافع الضرائب راضياً عن قرار المحكمة الخاصة يمكنه حينها الوصول للمرحلة الرابعة وهو إحالة الأمر للمراجعة في المحكمة العليا (Hamutumwa,2019). وبالمثل لدافع الضرائب في أوغندا الحق في أكثر من طعن حيث تمثل الطعن الأول بتقديم اعتراض على التقييم إلى هيئة إيرادات أوغندا (Uganda Revenue Authority)URA أما الطعن الثاني يجوز بموجبه لدافع الضرائب المتضرر من قرار ضريبي اتخذته هيئة إيرادات أوغندا التقدم بطلب اعتراض إلى محكمة الاستئناف الضريبية TAT لمراجعة القرار كذلك تعطي المادة 101 فقرة 1 دافع الضرائب الحق في الطعن الثالث، والتمثل في الاستئناف أمام المحكمة العليا في حال عدم رضاه عن القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية (Kasimbazi,2004). وفي أستراليا، بالإضافة إلى المراجعة الداخلية للضرائب الأسترالية ضمن مكتب الضرائب (ATO)، يوجد نظام شامل

لتسوية المنازعات الضريبية الخارجية يشمل محكمة الاستئناف الإدارية والمحاكم الضريبية (Nam&Walpole,2016) كذلك لدافع الضرائب الاسترالي الحق بتقديم شكوى إلى محقق شكاوى الكومنولث، حيث بموجب المادة 5 فقرة 1 من قانون أمين المظالم لعام 1976 تمتد السلطة القضائية لمحقق الشكاوى إلى التحقيق في أي إجراء يتعلق بإدارة مصلحة الضرائب، كما يمكنه التحقيق في الإجراءات الإدارية لمكتب الضرائب (Bevacqua,2010).

و في جنوب السودان يحق لدافع الضرائب الاعتراض على مرحلتين وهي الاعتراض على التقدير الضريبي الصادر عن مديرية الضرائب من خلال مجلس الطعون الضريبي وذلك بموجب المادة 49 فقرة 3 من قانون الضرائب لعام 2009 لكن مجلس الطعون الضريبية من المرجح أن يكون متحيزاً لأن المدير العام للضرائب هو مشارك في مجلس الطعون الضريبي بصفتين كأمين سر مجلس الطعون الضريبية وكمتخاضم (مدعى عليه) مع دافع الضرائب، وهذا أثر بشكل كبير على فعالية تسوية المنازعات الضريبية في جنوب السودان، أيضاً يجوز لدافع الضرائب استئناف قرارات مجلس الطعون أمام المحكمة العليا وذلك فقط في المسائل التي تتعلق بالسلطة القضائية، والقانون والأدلة بموجب المادة 51 من قانون الضرائب لعام 2009 أيضاً هناك آلية بديلة لتسوية المنازعات كعلاج بديل للاستئناف أمام مجلس الطعون الضريبي لكن قانون الضرائب في جنوب السودان ليس لديه نهج تشريعي لتسوية المنازعات الضريبية خارج مجلس الطعون الضريبية أو المحاكم لذلك يلجأ دافع الضرائب الراغب في تسوية نزاع ضريبي بشكل ودي مع مصلحة الضرائب إلى أحكام الدستور الانتقالي وقانون الإجراءات المدنية وذلك لإقناع مجلس الطعون الضريبية بإحالة النزاع الضريبي إلى تسوية تفاوضية (Anei,2022)

كما يوجد في جنوب إفريقيا ثلاث مؤسسات رئيسية تتعامل مع النزاعات الضريبية ؛ وهي مجلس الضرائب ومحكمة الضرائب والمحكمة العليا. حيث يكون النزاع الضريبي قابلاً للاستئناف أمام محكمة الاستئناف العليا في حال وجود مشكلة تتعلق بالدستور فقط أيضاً تجدر الإشارة إلى أن مجلس الضرائب ومحكمة الضرائب يتعاملان مع الاعتراضات والطعون التي تتعلق بقضايا القانون الضريبي فقط (Croome,2008).

يمكن حل النزاعات الضريبية في أثيوبيا من خلال آليتين رئيسيتين: وهي نظام الاعتراض (الاستئناف) والنظام البديل لتسوية المنازعات (Alternative Dispute Resolution) ADR. حيث يوجد أيضاً 3 مراحل فرعية ضمن نظام فض المنازعات (الاعتراضات) الضريبية: وهي (1) الاعتراض الإداري داخل الإدارة الضريبية نفسها لكن هذه المرحلة تقتر للحياد والاستقلالية فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة من قبل إدارة الضرائب (2) الاستئناف أمام الهيئات (المحاكم الخاصة) سواء داخل أو خارج إدارة الضرائب (3) الاستئناف أمام القضاء المختص والمتمثل بمحاكم ضريبية مستقلة (Abeje,2017).

يضمن نظام الطعن الضريبي في إندونيسيا الحق لدافعي الضرائب في تقديم اعتراض ضريبي إداري يتضمن إعادة فحص الضرائب أو إعادة النظر في الضرائب من قبل الإدارة العامة للضرائب ثم رفع دعوى إلى المحاكم الضريبية (Ardin,2023).

تبين مما سبق أن أغلب الدراسات أجمعت على أن مراحل (آليات) الاعتراض التي تنص عليها التشريعات الضريبية في معظم البلدان تشمل الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ثم الاعتراض إلى محاكم استئناف ضريبية ثم إلى المحاكم العليا أيضاً ذكر بعضها آليات بديلة لتسوية النزاعات (الاعتراضات الضريبية).

## الاعتراض الضريبي في التشريع الضريبي السوري

منحت التشريعات الضريبية في سورية المكلف الضريبي الحق في الاعتراض وذلك ضمن مرحلتين أساسيتين تمثلت المرحلة الأولى بالاعتراض الإداري أي الاعتراض أمام الإدارة الضريبية، أما المرحلة الثانية فهي الاعتراض أمام القضاء المختص.

تنقسم المرحلة الأولى إلى الاعتراض أمام لجنة الطعن ثم الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر وسوف نتطرق إلى آلية الاعتراض أمام تلك اللجان وفق ما جاء في القانون 24 لعام 2003.

في بادئ الأمر وبعد أن يبلغ المكلف إخباراً خطياً يعتبر بمثابة تكليفه المؤقت متضمناً مفردات الضريبة وفق المادة 27. تنص المادة 28 على أنه "يعطى المكلف مهلة 30 يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً. إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً. وإذا اعترض المكلف خلال المهلة الأنفة الذكر على التكليف المؤقت فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعائه خلال 15 يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض". وفي حال لم يعترض المكلف في هذه المرحلة يعتبر التكليف قطعياً ما لم يتم بتعديله اللجان المالية، وفي هذه الحالة يحق له الاعتراض على قرار اللجنة المالية أمام لجنة إعادة النظر مباشرة وفق المادة 29 فقرة a. أما في حالة الاعتراض على التكليف المؤقت تقوم لجنة فرض الضريبة بدراسة التكاليف المؤقتة المعترض عليها وتدقق البيانات والتكاليف التي فرضتها الدوائر المالية وكذلك اعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة في المادة 28، أيضاً يمكنها أن تدعو المعترضين للاستماع إلى بياناتهم الشفهية ثم تُقر بالتكاليف بعد تعديلها سواء بالزيادة أو النقصان وذلك وفق ما نصت عليه المادة 30.

وهنا في حال ردت لجنة فرض الضريبة الاعتراض أو طرأ تعديل على التكليف بالزيادة مثلاً يُمنح المكلف مهلة ثلاثين يوماً للاعتراض أما لجنة إعادة النظر، وذلك وفق ما جاء في المادة 32. الجدير بالذكر أن الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر لا يوقف التحصيل ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به إيصال يُثبت أن المكلف دفع إلى الخزينة مبلغاً قدره 1000 ليرة سورية في مختلف الحالات وفق نص المادة 34.

تدقق طلبات الاعتراض من قبل لجنة إعادة النظر وتصدر حكمها في تلك الطلبات وفق قرارات معللة قطعية استناداً إلى ما جاء في المادة 35. وفي حال عدم رضا المكلف عن قرارات لجنة إعادة النظر يحق له التوجه إلى القضاء المختص وهو ما يتمثل بالمرحلة الثانية من الاعتراض وفق نص المادة 40 فقرة a.

مما سبق نستنتج أن قانون ضريبة الدخل رقم 24 نص على حق المكلف في الاستئناف بشقيه الاعتراض الإداري والاعتراض القضائي لكن الاعتراض الإداري المنصوص عليه تشريعياً لا يُقدم للمكلف ضمانات كافية كما أنه اعتراض غير مستقل، فاللجان المسؤولة عن البت في الاعتراضات تتبع للإدارة الضريبية وهذا سوف يجعل القرارات الصادرة عنها غير مستقلة وغير محايدة، ويتفق البحث في ذلك مع دراسة (Abeje, 2017, Anei, 2022) التي بينت عدم استقلال الاعتراض الإداري عن الإدارة الضريبية مما أثر على فعالية الاعتراض الضريبي.

أيضاً الاعتراض للقضاء في سورية يتمثل بالقضاء الإداري فلا وجود لمحاكم ضريبية مختصة للنظر في الاعتراضات الضريبية، كما لا وجود لمحاكم عليا كمرحلة أخيرة للاعتراض وهذا يخالف ما ورد في الدراسات السابقة التي تناولت نظم الاعتراض الضريبي وبيّنت حق المكلف في أكثر من مرحلة للاعتراض بدءاً من الاعتراض الإداري وصولاً إلى المحاكم الضريبية ثم محاكم الاستئناف والمحاكم العليا، وهذا يؤكد صحة الفرضية الأولى والتي تنص على عدم وجود ضمان كاف لحق الاعتراض الضريبي في التشريع الضريبي السوري.

### \_ الجانب العملي للبحث

لاختبار تلك الفرضتين الثانية والثالثة تم تصميم استبانة مؤلفة من مجموعة من الأسئلة تقيس مدى وعي المكلفين بحقوقهم في الاعتراض الضريبي وهل يتم انتهاك هذا الحق أثناء التطبيق العملي من قبل الإدارة الضريبية. تم توزيع الاستبانة على عينة من كبار مكلفي ضرائب الدخل بالاعتماد على أسلوب العينة الطبقية حيث تم تقسيم المجتمع الإحصائي البالغ عدده (1808) مكلف إلى ثلاث مجموعات منفصلة استناداً إلى المنطقة الجغرافية وهي المنطقة الجنوبية والمنطقة الوسطى والمنطقة الساحلية بلغ عدد أفراد العينة الإجمالية (320) مكلف، تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي من أجل تحليل واختبار الفرضيات.

### \_ اختبار اتساق مقاييس أداة الدراسة

وقد تم اختبار الاتساق الداخلي باستخدام معامل سبيرمان لاختبار العلاقة بين كل عبارة من عبارات معرفة الحق في الاستئناف وكل عبارات انتهاك الحق في الاستئناف ومحور بعدها الكلي وذلك باستخدام برنامج SPSS إصدار 23.

جدول رقم (2) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات معرفة الحق في الاستئناف والنتيجة الكلية للحق في الاستئناف

عبارات معرفة الحق في الاستئناف	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
1. هل أنت على علم بحقك في الاستئناف؟	0,987	0.000
2. هل تعرف الجهة التي تتعامل معها إذا لديك أي شكوى ضد أي مسؤول في مديرية الضرائب أو إذا كان لديك أي طلب؟	0,966	0.000
3. هل أنت على علم بإجراءات الاستئناف؟	0,945	0.000

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات ارتباط سبيرمان بين عبارات معرفة الحق في الاستئناف والدرجة الكلية للحق في الاستئناف دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0,05) وعليه فإن جميع عبارات معرفة الحق في الاستئناف متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور

جدول رقم (3) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات انتهاك الحق في الاستئناف والنتيجة الكلية للحق في الاستئناف

عبارات انتهاك الحق في الاستئناف	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (Sig)
4. هل سبق لك وأن اعترضت ضد أي قرار من مديرية الضرائب؟	0,375	0.000
A. إذا كانت الإجابة بنعم على (4) فهل تم أخذ طعنك في الاعتبار؟	0,595	0.000
B. إذا كانت الإجابة بلا على (4) ولم تقم بالاعتراض فهل لأنه لم يكن لديك سبب للاعتراض؟	0,748	0.000
C. إذا كانت الإجابة بلا على (4) ولم تقم بالاعتراض فهل كان السبب عدم الثقة بالإدارة الضريبية؟	0,748	0.000
D. إذا أجبت بلا على A أي لم يؤخذ طعنك في الاعتبار فهل كان السبب عدم اكتمال أسباب الاعتراض؟	0,519	0.000
5. هل تعرف المدة القانونية المتاحة للقيام بالاعتراض إلى مديرية الضرائب؟	0,345	0.000
6. هل تعرف المدة التي يجب على مديرية الضرائب إبلاغك فيها بقرار استئنافك؟	0,980	0.000
7. في حال اعترضت فهل سبق وتأخرت لجنة الطعن في إبلاغك بقرار الاعتراض؟	0,969	0.000
8. في حال اعترضت فهل سبق وتأخرت لجنة إعادة النظر في إبلاغك بقرار الاعتراض؟	0,969	0.000
9. هل سمعت عن فرد أو شركة واجهت مشكلة مع مديرية الضرائب في سورية؟	0,589	0.000
10. هل سبق ووصلت بالاعتراض للقضاء الإداري؟	0,967	0.000
11. في حال اعترضت فهل استغرقت عملية الاعتراض وقتاً طويلاً؟	0,969	0.000

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات ارتباط سييرمان بين عبارات انتهاك الحق في الاستئناف والدرجة الكلية للحق في الاستئناف دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0,05) وعليه فإن جميع عبارات انتهاك الحق في الاستئناف متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور.

\_ التحليل الوصفي لاتجاه آراء أفراد العينة

## الجدول (4) تقييم إجابات أفراد العينة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	لا	قليلاً	نعم	عبارات معرفة (الحق في الاستئناف)
			تكرار	تكرار	تكرار	
			%	%	%	
نعم	0	2	0	0	320	1. هل أنت على علم بحقك في الاستئناف؟
			0	0	100	
نعم	0	2	0	0	320	2. هل تعرف الجهة التي تتعامل معها إذا لديك أي شكوى ضد أي مسؤول في مديرية الضرائب أو إذا كان لديك أي طلب؟
			0	0	100	
قليلاً	0.7148	1.125	64	152	104	3. هل أنت على علم بإجراءات الاستئناف؟
			20	47.5	32.5	
نعم	0.2382	1.708				
						عبارات (انتهاك الحق في الاستئناف)
نعم	0.8674	1.5	80	0	240	4. هل سبق لك وأن اعترضت ضد أي قرار من مديرية الضرائب؟
			25	0	75	
لا	0.8863	0.533	176	0	64	A. إذا كانت الإجابة بنعم على (4) فهل تم أخذ طعنك في الاعتبار؟
			55	0	20	
نعم	0.8051	1.6	16	0	64	B. إذا كانت الإجابة بلا على (4) ولم تقم بالاعتراض فهل لأنه لم يكن لديك سبب للاعتراض؟
			5	0	20	
نعم	0.8051	1.6	16	0	64	C. إذا كانت الإجابة بلا على (4) ولم تقم بالاعتراض فهل كان السبب عدم الثقة بالإدارة الضريبية؟
			5	0	20	
قليلاً	0.4591	0,846	160	8	8	D. إذا أجبت بلا على A أي لم يؤخذ طعنك في الاعتبار فهل كان السبب عدم اكتمال أسباب الاعتراض؟
			50	2.5	2.5	
نعم	0	2	0	0	320	5. هل تعرف المدة القانونية المتاحة للقيام بالاعتراض إلى مديرية الضرائب؟
			0	0	100	
لا	0	0	320	0	0	6. هل تعرف المدة التي يجب على مديرية الضرائب إبلاغك فيها بقرار استئنافك؟
			100	0	0	
لا	0.7536	0.633	128	72	40	7. في حال اعترضت فهل سبق وتأخرت لجنة الطعن في إبلاغك بقرار الاعتراض؟
			40	22.5	12.5	
لا	0.7536	0.633	128	72	40	8. في حال اعترضت فهل سبق وتأخرت لجنة إعادة النظر في إبلاغك بقرار الاعتراض؟
			40	22.5	12.5	
لا	0.4881	0.25	248	64	8	9. هل سمعت عن فرد أو شركة واجهت مشكلة مع مديرية الضرائب في سورية؟
			77.5	20	2.5	
لا	0	0	240	0	0	10. هل سبق ووصلت بالاعتراض للقضاء الإداري؟
			75	0	0	
لا	0.7536	0.633	128	72	40	11. في حال اعترضت فهل استغرقت عملية الاعتراض وقتاً طويلاً؟
			40	22.5	12.5	
قليلاً	0.3716	0.739				

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول (4) تلخيص عبارات الحق في الاستئناف بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي 1.708 وانحراف معياري 0.2382 واتجاه عام (نعم) وهذا يدل على وجود معرفة للمكلفين بحقهم في الاستئناف. في حين عبارات انتهاك الحق في الاستئناف بينت متوسط 0.739 وانحراف معياري 0.3716 واتجاه عام (قليلاً) ويتمثل بوجود انتهاك قليل للحق في الاستئناف من خلال إجراءات الإدارة الضريبية.

### \_ اختبار الفرضيات

الفرضية الثانية :عدم وجود معرفة عند المكلفين بالحق في الاستئناف(الاعتراض)

الجدول(5)النتائج الإحصائية الخاصة بالفرضية الثانية

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الحق في الاستئناف	128.254	319	.000	1.70833	1.6821	1.7345

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة  $sig > 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود معرفة عند المكلفين بحق الاستئناف.

الفرضية الثالثة: عدم وجود انتهاك للحق في الاستئناف (الاعتراض).

الجدول(6) النتائج الإحصائية الخاصة بالفرضية الرابعة

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
انتهاك الحق في الاستئناف	35.578	319	.000	.73916	.6983	.7800

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مؤشر ستيودنت ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 5% حيث أن قيمة  $sig > 0.05$  وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود انتهاك قليل للحق في الاستئناف(الاعتراض) وتتفق نتيجة اختبار الفرضية مع الاتجاه العام الذي بين وجود انتهاك لحق المكلف في الاعتراض الضريبي وقد يكون ذلك بسبب عدم أخذ طعن المكلفين في الاعتبار إما من خلال رفض طلب الاعتراض أو عدم جدواه أي عدم تعديل مبلغ الضريبة من قبل اللجان المسؤولة عن الاعتراضات، مما قد يؤدي إلى عدم ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وبالتالي إجماعهم عن تقديم الاعتراض أو عدم الثقة بالاعتراض الضريبي ككل.

## ـ النتائج والتوصيات

١\_ نص قانون ضريبة الدخل رقم 24 على حق المكلف في الاستئناف وعلى مختلف إجراءاته لكن المشكلة كانت بأنه لم يكن هناك ضمان كافي للحق فيما يتعلق بألية الاعتراض ففي المرحلة الأولى من الاعتراض إلى الإدارة الضريبية سواء أمام لجنة الطعن ثم أمام لجنة إعادة النظر وهو ما يسمى بالاعتراض الإداري لا يُقدّم للمكلف ضمانات كافية كما أنه اعتراض غير محايد فالإدارة الضريبية نفسها المسؤولة عن تقييم الضريبة ستكون مسؤولة أيضاً عن النظر في الاعتراضات على تلك التقييمات وهذا قد يدفعها للتحيز ضد المكلف مما قد يولد نظرة سلبية من المكلف تجاه الاعتراض ويضعف ثقته بعدالة ونزاهة تلك اللجان والأحكام الصادرة عنها الأمر الذي يقضي إلى إحجام العديد من المكلفين عن الاعتراض.

٢\_ الآلية النازمة لعمل اللجان تفتقد لجدولة زمنية فعلية لمختلف إجراءاتها ففيما يتعلق بلجنة الطعن ليس هناك فترة زمنية محددة للبت في الاعتراضات وخصوصاً أثناء التدقيقات والتحقيقات التي تجريها هذه اللجنة في التكاليف المؤقتة المعترض عليها وهنا لا بد أن ننوه أن الاعتراض أمام لجنة الطعن يوقف التحصيل وهذا قد يؤدي إلى مزيد من حالات التهرب الضريبي من قبل المكلف أو استغلال ذلك للمماطلة في دفع الضريبة المتوجبة مما قد يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية وبالتالي الإيرادات العامة وعواقب ذلك خصوصاً في الوضع الحالي الذي يمر به اقتصاد سوريا. أيضاً لم يتم تحديد مهلة زمنية لرفع الاعتراضات إلى لجنة إعادة النظر وهذا ينعكس سلباً على الإدارة الضريبية، أما عدم تحديد مهلة زمنية محددة للجان إعادة النظر حتى تبت في الاعتراضات المقدمة لها هذا ينعكس سلباً وبشكل مباشر على المكلف الضريبي كون الاعتراض أمام هذه اللجان على النقيض من لجان الطعن لا يوقف التحصيل وتتفق النتيجة هنا مع دراسة Hamutumwa (2019) والتي بينت أن هناك ثغرات قانونية فيما يتعلق بتسوية النزاعات الضريبية لدفاعي الضرائب خلال فترة زمنية معقولة، أيضاً تتفق النتيجة مع دراسة Hassan (2019) والتي بينت تزايد عدد قضايا الاعتراض المتعلقة في مننديات الاستئناف والمحاكم الضريبية وذلك لأن البت في القضايا الضريبية بشكل نهائي يستغرق سنوات عديدة من قبل لجنة الاستئناف العليا.

٣\_ المرحلة الثانية من الاعتراض لا تجدي نفعاً للمكلف وذلك بسبب عدم وجود محاكم ضريبية مختصة للنظر في الاعتراضات فالجهة المسؤولة هنا هي القضاء الإداري، كما أن شرط الاعتراض في هذه المرحلة يتعلق بالأساس القانوني للتكليف وليس حول مبلغ أو مقدار الضريبة وبالنتيجة يتبين أن حق الاعتراض ينتهك تشريعياً فلم يوفر القانون 24 لعام 2003 ضمانات كافية فيما يتعلق بأليات الاعتراض وتتفق بهذه النتيجة مع دراسة الضابط (2004) وهذا يدل على أنه لم يحصل أي تقدم يذكر على مستوى تفعيل حق الاعتراض تشريعياً.

٤\_ من خلال الدراسة العملية تبين أن المكلفين على معرفة بالحق في الاعتراض ومختلف إجراءاته.

٥\_ من خلال الدراسة العملية تبين أن هذا الحق بما هو منصوص عليه تشريعياً ينتهك من قبل الإدارة الضريبية سواء من ناحية فعالية الإجراءات ومن ناحية التطبيق العملي.

استناداً إلى ما تقدم يوصي الباحث:

١\_ تحسين هيكلية نظام الاعتراض من خلال إنشاء قسم خاص مستقل عن إدارة الضرائب للنظر في الاعتراضات الضريبية وذلك لتفعيل الاعتراض الإداري وضمان حياديته.

- ٢ \_ الجدولة الزمنية لكل مرحلة من مراحل الاعتراض الضريبي والبيت في الاعتراضات المقدمة من المكلفين في أسرع وقت ممكن.
- ٣ \_ تأسيس محاكم ضريبية مختصة للفصل في قضايا الاعتراضات الضريبية والعمل على تعيين قضاة مختصين ومؤهلين في مجال الضرائب.
- ٥ \_ يوصي الباحث بضرورة استكمال الأبحاث التي تخوض في الاعتراض الضريبي بهدف إسقاط الضوء على أهمية الاعتراض، وأيضاً إجراء أبحاث تربط بين الاعتراض والالتزام الضريبي.

## \_ المراجع

- \_ الضابط، مدين.(2004). *الاعتراضات الضريبية ومحدداتها في ظل القانون 24 لعام 2003* \_ دراسة في التشريع الضريبي المقارن. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.
- 1\_Ardin, G. (2023). Improving Effectiveness and Efficiency of Tax Objection Process: Lesson Learned From Japan. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 8(1), 1-15.
- 2\_ Anei, J. M. M. (2022). *Unaddressed tax disputes: the case of South Sudan's dysfunctional Tax Appeals Board and lessons from Uganda and South Africa* (Master's thesis, Faculty of Law).
- 3\_ Bevacqua, G. V. (2010). *Australian taxpayer rights to monetary compensation for loss caused by Australian Taxation Office operational acts or omissions* (Doctoral dissertation, UNSW Sydney).
- 4-Bewket, A. (2017). *The Tax Appeal System under the New Tax Administration Proclamation: Improvements and Potential Shortfalls* (Doctoral dissertation).
- 5\_Croome, B. J. (2008). Taxpayers rights in South Africa: An analysis and evaluation of the extent to which the powers of the South African Revenue service comply with the constitutional rights to poverty, privacy, administrative justice, access to information and access to courts.
- 6- Gencel, U., & Sari, B. (2014). An Investigation Of The Level Of Awareness Of Taxpayers' Rights. *Interdisciplinary perspectives on social sciences*.26
- 7- Gencel, U. (2016). A Survey on the Peceptions of Tax Office Staff about
- 8 \_ Hamutumwa, L. (2019). Improving the procedures for resolving tax disputes in Namibia: A case study on taxpayers' right to a fair hearing within a *reasonable time* (Doctoral dissertation, University of Namibia).

- 9\_ Hassan, B. Tax Litigation and the System of Appeal in Pakistan.
- 10\_ Kasimbazi, E. (2004). *Taxpayers' rights and obligations: Analysis of implementation and enforcement mechanisms in Uganda* (No. 2004: 12). DIIS Working Paper.
- 11\_ Lawal, S. A. (2021). Tax Appeal Tribunal in Nigeria: An Interrogation of Fundamental Issues and Case for Reform. *UNIVERSITY OF IBADAN LAW JOURNAL*, 11(1), 248-272
- 12\_ Li, J. (1997). Taxpayers' rights in Canada. *Revenue Law Journal*, 7(1).
- 13\_ OECD, T. R. (2003). Obligations—Practice Note. *Centre for Tax Policy and Administration Tax Guidance Series, General Administrative Principles-GAP002, Paris*.
- 14\_ Olokooba, S. M. (2019). *Nigerian Taxation: Law, Practice and Procedures Simplified*. Springer.
- 15\_ Panngam, K. (2018). *An analysis of fairness in tax dispute resolution processes in Thailand and proposals for policy and legislative reform* (Doctoral dissertation, UNSW Sydney).
- 16\_ Tran-Nam, B., & Walpole, M. (2016). Tax disputes, compliance costs and access to tax justice. In *Proceedings of the 12 th Conference on Tax Administration*