الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام



الطبيعة القانونية لدين الضريبة

وتطبيقاتها

دراسة مقارنة

رسالة مقدّمة لنيل درجة الماجستير في

القانون العام

إعداد الطالب

وسام محمّد عبد الله

إشراف الدكتور

محمّد خير العكام

المدرس في كلية الحقوق في جامعة دمشق

العام الدراسي

2023

بسم الله الرحمن الرحيم

{{ وَإِن يَكَادُ الَّذِينَ كَفَرُوا لَيُزْلِقُونَكَ بِأَبْصَارِهِمْ لَمَّا سَمِعُوا الذِّكْرَ وَيَقُولُونَ

إِنَّهُ لَمَجنُون* وَمَا هُوَ إِلَّا ذِكْرٌ لِلْعالَمِين }}

سورة القلم

آية رقم (٥١*٥٢)

الإهداء

إلى الكتاب الذي ينضح بالعلم والمعرفة

إلى عنوان العطاء والصبر ورمز المحبة والإنسانية

إلى من كان وما زال وسيبقى بوصلتي في هذه الحياة..... والدي الفاضل

إلى ألم الفراق ووجع الغياب

إلى التي لا تعوض مهما كثر الأحباب

إلى روحها التي فارقت جسدها لتسكن عقلي ووجداني..... أمي الغالية رحمها الله

إلى توأم هذه الروح

إلى رفيق الدرب وصديق الطفولة والصبا

إلى من اتخذته قدوة حسنة فكان خير معلم وصديق..... أخي حسام

إلى الوردة التي عطرت حياتي بعبقها..... زوجتي جوريه

إلى التي أنعم الله علي بها فزينت عائلتي وبيتي ودنياي..... ابنتي تالج

إلى الذي أرى النور من عينيه فاستشعر الأمل في هذه الحياة ..... ابني محمد

إلى من كانت أماً وأختاً واسماً على مسمىً في أسرتنا..... أختي وئام

إلى رفيق الغربة الذي آنس وحدتي بصحبته.....أخي علي

إلى الطفل الذي أدعو له الله بخير الحاضر والمستقبل.....أخي حيدره

إلى عزوتي ومتكئي وأحبائي.....أهلي وأصدقائي

إلى الذين قضوا دفاعاً عن الحق.....شهداء الوطن

كلمة شكر وتقدير

أتوجه بجزيل الشكر إلى معلمي الفاضل وقدوتي الحسنة، إلى من شدّ من أزري في لحظات ضعفي، ودفعني إلى الأمام بالصبر الحثيث، إلى من أعطاني من علمه الكثير الكثير، وكان خير معين.

له مني كل العرفان والتقدير

الدكتور محمد خير العكام

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى **الدكتور يوسف شباط** و**الدكتور سعيد النحيلي** لتفضلهم بقبول مناقشة وتحكيم هذه الرسالة، وتصويب أخطائها، وأجدني فخوراً أن يحكم لي هؤلاء الأساتذة الأفاضل .

آملاً من الله عزَّ وجل أن ينفعني بعلمهم ويجزيهم عني خير الجزاء.

الفهرس

مقدمة	١
الفصل الأول: ذاتية الالتزام بدين الضريبة	٨
المبحث الأول: القانون مصدر الالتزام بدين الضريبة	٩
المطلب الأول: قانونية الضريبة	٩
الفرع الأول: الكيان المستقل للقانون الضريبي	١٠
الفرع الثاني: مضمون مبدأ قانونية الضريبة	٢٠
الفرع الثالث: الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة	٢٢
المطلب الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة	٢٩
الفرع الأول: تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وموقف التشريعات الضريبية منها	٣٠
الفرع الثاني: دور الواقعة المنشئة للضريبة في ثبوت دين الضريبة بذمة المكلف ونتائجها	٣٣
المبحث الثاني: طرفا الالتزام بدين الضريبة	٣٦
المطلب الأول: الطرف الإيجابي (الدولة)	٣٦
المطلب الثاني: الطرف السلبي (المكلف)	٣٧
الفرع الأول: الشخص الطبيعي	٣٨
الفرع الثاني: الشخص المعنوي	٤٠
المبحث الثالث: معايير شمول الضريبة للأشخاص	٤٧
المطلب الأول: معايير شمول الضريبة للشخص الطبيعي	٤٧
الفرع الأول: موقف الفقه	٤٧
الفرع الثاني: موقف التشريع	٤٩
المطلب الثاني: معايير شمول الضريبة للشخص المعنوي	٥٠

الفرع الأول: موقف الفقه	٥٠
الفرع الثاني: موقف التشريع	٥٢
الفصل الثاني: مراحل تحديد مقدار دين الضريبة	٥٣
المبحث الأول: تحديد مطرح الضريبة	٥٤
المطلب الأول: دور المكلف في تقدير المطرح	٥٤
الفرع الأول: مفهوم الإقرار الضريبي	٥٥
الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية من الإقرار الضريبي	٥٦
المطلب الثاني: دور الغير في عملية تقدير المطرح	٥٨
المطلب الثالث: التقدير الإداري	٦٠
المبحث الثاني: تصفية الضريبة	٦٦
المطلب الأول: قواعد الاختصاص المتعلقة بعملية تصفية الضريبة	٦٦
الفرع الأول: تحديد اختصاص الإدارة الضريبية في عملية تصفية الضريبة	٦٦
الفرع الثاني: تحديد المكلف الذي تتحقق الضريبة باسمه	٧٠
المطلب الثاني: القواعد العامة المتعلقة بعملية تصفية الضريبة	٧١
الفرع الأول : وحدة عملية تصفية الضريبة	٧١
الفرع الثاني : حجية عملية تصفية الضريبة	٧٣
الفصل الثالث : ضمانات تنفيذ الالتزام بتسديد الضريبة	٧٨
المبحث الأول : حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة	٧٩
المطلب الأول : دين الضريبة محمول	٧٩
المطلب الثاني : امتياز دين الضريبة	٨١
المطلب الثالث : مبدأ الدفع ثم المعارضة	٨٢

المبحث الثاني : التضييق على المكلف	٨٥
المطلب الأول : وسائل التضييق المالي	٨٥
الفرع الأول : تجميد معاملات المكلف الرسمية	٨٥
الفرع الثاني : الرهن القانوني للعقار	٨٦
الفرع الثالث : المسؤولية التضامنية في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة	٨٨
المطلب الثاني : وسائل التضييق المكاني	٩١
الفرع الأول : المنع من السفر	٩١
الفرع الثاني : منع واسطة النقل من مغادرة حدود الدولة	٩٣
المبحث الثالث : التنفيذ الجبري	٩٤
المطلب الأول : مفهوم التنفيذ الجبري	٩٤
المطلب الثاني : وسائل التنفيذ الجبري في إطار الدين الضريبي	٩٥
الفرع الأول : الحجز التنفيذي على أموال المدين	٩٥
الفرع الثاني : التنفيذ الجبري على أموال المدين	٩٧
المبحث الرابع : الضمانات الجزائية	١٠٠
المطلب الأول : الغرامات	١٠٠
المطلب الثاني : العقوبات السالبة للحرية	١٠٣
الفصل الرابع : طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة	١٠٦
المبحث الأول : انقضاء الالتزام بدين الضريبة عن طريق الوفاء	١٠٧
المطلب الأول : أنواع الوفاء	١٠٧
الفرع الأول : الوفاء البسيط	١٠٨
الفرع الثاني : الوفاء مع الحلول	١٠٩

المطلب الثاني : القواعد المتعلقة بالوفاء	١١١
المبحث الثاني : انقضاء الالتزام بدين الضريبة بما يعادل الوفاء	١١٨
المطلب الأول : الوفاء بمقابل	١١٨
المطلب الثاني : المقاصة	١١٩
الفرع الأول : الجانب الفقهي	١٢٠
الفرع الثاني : الجانب التشريعي	١٢٢
الفرع الثالث : الجانب القضائي	١٢٣
المطلب الثالث : اتحاد الذمة	١٢٤
المبحث الثالث : انقضاء الالتزام بدين الضريبة دون وفاء	١٢٦
المطلب الأول : الإبراء	١٢٦
المطلب الثاني : استحالة التنفيذ	١٢٨
المطلب الثالث : التقادم	١٣٠
الفرع الأول : مفهوم التقادم	١٣٠
الفرع الثاني : موقف التشريعات الضريبي من التقادم	١٣١
الفرع الثالث : موقف القضاء الضريبي من التقادم	١٣٤
خاتمة	١٣٦
المراجع	١٤٠
الملخص باللغة الانكليزية	١٤٦

الملخص

إن تمتع الدين الضريبي بالاستقلالية عن غيره من الديون وما يتبع ذلك من امتيازات تمنح للإدارة الضريبية في سبيل تحصيل هذا الدين، لهو أمر ضروري حتى تتمكن الدولة من القيام بدورها السياسي و الاقتصادي والاجتماعي على أكمل وجه، وبالتالي لا يجوز أن يكون هناك ما يعيق عملية تحصيل الضرائب، مما دفع المشرع إلى أن يضع في يد الإدارة الضريبية من الوسائل ما هو كافٍ لتحقيق هذه الغاية فأضفى على الدين الضريبي خصوصية معينة لم يمنحها لسواه من الديون الأخرى فغدى بذلك الدين الضريبي ذا طبيعة قانونية خاصة.

مقدمة:

نشأ علم المالية العامة منذ الوقت الذي اتخذ فيه الانسان حياته اليومية على شكل مجموعات يرأسها فرد يسودها ويحكمها، ومهما يكن لدى ذلك الفرد (الحاكم) من فروض على أفراد جماعته تقدم له على شكل خدمات أو نفوذ، فإن علم المالية العامة يبقى هو الناظم للعلاقة المالية بين أفراد الجماعة والحاكم، فعلم المالية العامة يختلف في قواعده عن القواعد المالية الناظمة لعلاقات الأفراد فيما بينهم، فالعلاقة المالية بين الدولة والأفراد تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة المتمثلة بتمكين الدولة _من الناحية المالية_ من القيام بوظائفها التي وجدت من أجلها، مما يسمح لها بالإنفاق العام، من أجل إشباع الحاجات العامة وجباية المال اللازم لإشباع تلك الحاجات، مما جعل القواعد التي تحكم المديونية الناجمة عن جباية الإيرادات العامة مختلفة عن علاقة المديونية بين أطراف أشخاص القانون الخاص، ولعل أهم ملامح تلك العلاقة _المختلفة في قواعدها_ هي علاقة المديونية الناجمة عن فرض الضرائب من قبل السلطة المخولة بذلك (الطرف الأول) على المكلفين بتلك الضرائب من أفراد المجتمع (الطرف الثاني)، والتي بموجبها يلتزم الطرف الثاني بأداء مبلغ نقدي دون مقابل إلى الطرف الأول، مما يؤدي بالضرورة الى التزامات على عاتق الطرفين.

غير أن هذه العلاقة لم تكن في بداية نشأتها كما هي عليه في الوقت الراهن بل ارتقت وتطورت مع مرور الزمن حتى اتخذت مظهرها الحالي، فبعد أن كان النظام المالي السائد طوال العصور الوسيطة في **انكلترا** يقضي بأن يساهم الملك بتمويل نفقات مملكته من إيراد أملاكه الخاصة، إلا أن بعض الظروف الاستثنائية والاعتبارات الخاصة كانت تدفع به إلى جباية الأموال بصورة عارضة من المواطنين وذلك بعد أن يحصل على رضاء ممثليهم، ومنذ القرن الرابع عشر وبفعل ازدياد الإنفاق الحكومي نتيجة تطور وظائف الدولة وزيادة الحروب والبذخ الذي يتسم به الملوك، أكثر هؤلاء من لجوئهم إلى الضريبة مع التحايل على قاعدة موافقة ممثلي المكلفين والعبث بها، فبعد أن كانت تلك الموافقة من البرلمان على هذه الضرائب ضرورية وسارية المفعول لمدة سنة واحدة في حال الحصول عليها وذلك وفقاً لما أقره **((الميثاق الكبير))** عام ١٢١٥م _وهو الدستور الذي منحه الملك جون

لشعب انكلترا في ذلك العام _ استطاع الملك انتزاع الحق في فرض ضريبة ملكية بعد أن أجاز البرلمان له فرض الضرائب لمدة مفتوحة مما أدى إلى طمس هذا المبدأ أو سقوطه بعدم الاستعمال.

وبقي الحال على ما هو عليه حتى عام ١٦٢٨م حيث استطاع الشعب انتزاع حقه مرةً أخرى في الموافقة على فرض الضرائب وتحصيلها من خلال وثيقة **((إعلان الحقوق))** التي أقرت عدم شرعية أي ضريبة مباشرة تفرض بغير تصريح من البرلمان، ومن بعدها وثيقة دستور الحقوق سنة ١٦٨٨_١٦٨٩ التي حرمت استحصال أي مبالغ نقدية لصالح الملوك إلا في الحدود التي يقرها البرلمان.

وأما في فرنسا فإن مبدأ وجوب الحصول على موافقة البرلمان على الضرائب قبل فرضها تقرر لأول مرة عام ١٣١٤م، غير أن السلطات المطلقة للملوك في إدارة البلاد وتبذيرهم، دفعهم إلى تجاوز هذا المبدأ الذي راح ينكمش ويضعف فاتحاً المجال لحق الملك في فرض الضرائب على رعاياه دون أن يعبأ بموافقتهم، وعلى الرغم من ارتفاع الأصوات المطالبة باسترداد حق الأفراد بالموافقة على الضريبة قبل فرضها بقي الحال كذلك لزمن طويل مما دفع بعض الفقهاء لاعتبار هذا المبدأ بحكم الساقط جرّاء عدم الاستخدام، ولم يغير من هذا الحال إلا الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩م التي بعثت هذا المبدأ مجدداً من رقاده الطويل وذلك بما أقرته الجمعية التأسيسية من ضرورة الحصول على موافقة ممثلي الأمة قبل فرض الضريبة وجبايتها والذي تم تثبيته في دستور سنة ١٧٩١م، وانتقل بعدها إلى معظم دول العالم وتحولت عملية فرض الضريبة من واجب على المحكوم وحق للحاكم فيفرض الضرائب ويجبيها وينفقها وفقاً لمشيئته وأهوائه، لتصبح لا تفرض ولا تجبى ولا تنفق إلا بقانون يقره نواب قد اختارهم المحكومون الملزمون بدفع تلك الضرائب، مما أنشأ علاقة قانونية خاصة متمثلة بالالتزام الضريبي الذي فرض على المكلف بموجب قانون، والذي بدوره يتميز عن باقي الالتزامات التي يمكن أن تنشأ في إطار القانون الخاص، فالاختلاف في طبيعة العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية (الحاكم والمحكوم) من حيث طبيعتها القانونية وهدفها، هو الذي ولد اختلاف في طبيعة الالتزام الضريبي _باعتباره التزاماً من الالتزامات الناشئة في إطار القانون العام_ عن غيره من الالتزامات _التي قد تنشأ في ظل القانون الخاص_ نتج عنه

مجموعة من النتائج القانونية التي تميز الدين الضريبي عن غيره من الديون، هذه النتائج هي التي سوف تكون محل هذا البحث.

مشكلة البحث:

تتمثل في البحث في الأسباب القانونية التي دعت إلى اعتبار دين الضريبة من الديون الممتازة وإعطائها درجة امتياز بعد المصروفات القضائية مباشرة والمتعلقة بمشروعية دين الضريبة كون العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة قانونية وكون الضرائب تفرض بقوانين هي التي تحدد طرق تحققها وضمانات جبايتها مما جعل دين الضريبة له صفة الامتياز _وبالتالي الاختلاف عن الديون العادية التي يمكن أن تنشأ بين أشخاص القانون الخاص_ كأحدى تلك الضمانات، مما حدا بالمشرعين في كافة دول العالم إلى إصدار الكثير من القوانين الخاصة التي كانت تطبيقاً لذلك، ومنها سوريه حيث أقر هذا المبدأ في أول دستور للمملكة السوريه عام ١٩٢٠م، ومن قوانينها التي تضمنت هذا المبدأ:

قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦م.

قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم ٢٥ للعام ٢٠٠٣م.

إضافة إلى الكثير من ضمانات الجباية التي عادة ما نجدها في قوانين فرض الضرائب كقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ الصادر في عام ٢٠٠٣ وتعديلاته أو قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم ١١ الصادر في عام ٢٠١٥ وغيرها من القوانين الضريبية التي منحت الإدارة الضريبية الصلاحيات اللازمة لتحصيل الدين الضريبي، والتي جاءت نتيجة لهذه الطبيعة القانونية الخاصة به.

أهمية موضوع البحث:

تنبع أهمية هذه الدراسة من جانبين أساسيين:

الجانب الأول: يتمثل في توضيح الطبيعة الخاصة لدين الضريبة في التشريعات الضريبية المختلفة والتطبيقات المترتبة عليها.

الجانب الثاني: يتمثل في الإجابة على السؤال الآتي:

هل ما تضمنته التشريعات الضريبية من مواد قانونية في مجال ضمانات الجباية والتحصيل تعبر عن تلك الطبيعة الخاصة لدين الضريبة، وهل كانت واضحة في ذلك، وحققت الغاية منها، أم أنها غامضة في بعض

جوانبها مما أدى إلى نشوء نزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بذلك وبالتالي فهي بحاجة إلى مراجعة وتطوير؟

مبررات البحث:

إن مبررات هذا البحث يمكن تقسيمها إلى نوعين، مبررات علمية تتمثل في بناء نظرية متكاملة لضمان اختلاف الدين الضريبي عن سواه من الديون الأخرى، ومبررات عملية تتمثل في محاولة استخلاص نتائج عديدة للاستفادة منها في ظل نظامنا الضريبي وعلاقته الوثيقة بالواقع الاجتماعي والاقتصادي في سورية، مما أوجد الرغبة في البحث عن العوامل التي تؤثر في هذا النظام ضيقاً واتساعاً وانتشاراً وانحساراً والتي بقيت لا تشغل إلا حيزاً ضئيلاً من الدراسات المالية في سوريه.

الصعوبات والمعوقات:

ظهرت جملة من الصعوبات والمعوقات التي واجهت الباحث في إنجاز هذا البحث، تجلى أهمها بالواقع الأمني المتردي الذي عاشته البلاد في السنوات الماضية وما نجم عنه من صعوبة في التنقل بين المكتبات في سبيل تأمين المراجع المطلوبة، إضافة إلى الانقطاع المستمر للتيار الكهربائي وتحديداً مساء، أي في الأوقات المتاحة لإنجاز البحث، كما أن أغلب المراجع التي تتعلق بموضوع الدراسة والموجودة في مكتبة الأسد قديمة مقارنة مع غيرها من المصادر الموجودة في الدول العربية، فضلاً عن الإرهاب الذي طال البلاد وما نجم عن ذلك من تدهور الاقتصادي أجبر الباحث على الاكتفاء بالمراجع التي استطاع تأمينها بما في ذلك تلك المتوافرة على شبكة الانترنت.

منهج البحث:

ستعتمد الدراسة المنهج التحليلي لاستخدامه في تحليل النصوص القانونية المتصلة بموضوع البحث وإسقاطها على الواقع العملي التطبيقي، والمنهج المقارن في سبيل تسليط الضوء على النظام الضريبي السوري

ومقارنته بالنظم الضريبية المقارنة، والتركيز على مبدأي قانونية الضريبة وضمانات جبايتها بغية الكشف عن سبل تعزيز وترسيخ هذين المبدأين، وبيان مايعتريهما من إشكاليات وعقبات.

مكونات البحث:

تقتضي الإجابة على التساؤلات التي طرحت سابقاً والمتعلقة بطبيعة دين الضريبة والتطبيقات الناتجة عنها في القوانين محل المقارنة، دراسة وتقسيم هذا البحث وفقاً للخطة الآتية:

الفصل الأول: ذاتية الالتزام بدين الضريبة

المبحث الأول: القانون مصدر الالتزام بدين الضريبة.

المبحث الثاني: طرفا الالتزام بدين الضريبة.

المبحث الثالث: معايير شمول الضريبة للأشخاص.

الفصل الثاني: مراحل تحديد مقدار دين الضريبة

المبحث الأول: تحديد مطرح الضريبة.

المبحث الثاني: تصفية الضريبة.

الفصل الثالث: ضمانات تنفيذ الالتزام بتسديد الضريبة

المبحث الأول: حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة.

المبحث الثاني: التضييق على المكلف.

المبحث الثالث: التنفيذ الجبري.

المبحث الرابع: الضمانات الجزائية.

الفصل الرابع: طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة

المبحث الأول: انقضاء الالتزام بدين الضريبة عن طريق الوفاء.

المبحث الثاني: انقضاء الالتزام بدين الضريبة بما يعادل الوفاء.

المبحث الثالث: انقضاء الالتزام بدين الضريبة دون وفاء.

خاتمة.

الفصل الأول

ذاتية الالتزام بدين الضريبة

فرضت الضريبة على المكلفين بحسبانها فريضة مالية تضامنية تدفع بصورة نهائية ومباشرة من المفروضة عليه بموجب القوانين إلى الإدارة الضريبية من أجل تمويل الإنفاق العام، ومن ثم تطورت غاياتها لتشمل التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تحقيقاً للأهداف التي تسعى إليها الدول و الابتعاد عن تلك التي لا تريدها، وإن قدسية وأهمية هذه الأهداف وطبيعة هذه الوسيلة المالية أدت بالضرورة إلى أن يتم فرضها عن طريق القوانين كون الالتزام بها مبني على أساس تضامني، فالقانون الذي فرض الضريبة هو الذي يحدد الحادثة المولدة للدين الضريبي بذمة المكلف، وبالتالي منذ تحقق هذه الحادثة يصبح من واجب الإدارة الضريبية تحديد مقدار هذه الضريبة وجبايتها في الأوقات ووفقاً للأوضاع المنصوص عنها قانوناً، كل ذلك من أجل ضمان عدم الوقوع في حالة التقصير والعجز عن قيام الدولة بمهامها وتحقيق أهدافها، مما جعل الالتزام الضريبي لا يشبه الالتزامات الأخرى، لذلك لا بد من دراسة الطبيعة القانونية لهذا الالتزام في هذا الفصل، لنبين أهم الخصائص والسمات التي ينفرد بها الالتزام بدين الضريبة ويمتاز من خلالها عن غيره من الالتزامات الأخرى، فنرى أن القانون هو مصدر الالتزام بالدين الضريبي، لننتقل إلى البحث في طرفي هذا الالتزام، ومن ثم دراسة معايير شمول الدين الضريبي للأشخاص، وذلك **في ثلاثة مباحث:**

- **المبحث الأول:** القانون مصدر الالتزام بدين الضريبة
- **المبحث الثاني:** طرفا الالتزام بدين الضريبة
- **المبحث الثالث:** معايير شمول الضريبة للأشخاص

المبحث الأول

القانون مصدر الالتزام بدين الضريبة

يقصد بالالتزام بدين الضريبة **امتثال المكلفين وغيرهم للواجبات التي يفرضها عليهم القانون الضريبي** وبالتالي فإن هذا الالتزام نابع من القانون الذي ينظمه[١]، وعليه فإن دراستنا لهذا المبحث ستكون في **المطلبين الآتيين:**

- المطلب الأول: قانونية الضريبة.
- المطلب الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة.

المطلب الأول

قانونية الضريبة

تعتبر الضريبة **فريضة مالية تقع على عاتق المكلفين دون مقابل،** تبرز من خلالها سلطة الدولة وذلك بتحصيلها جبراً منهم دون رضاهم المباشر، مما استدعى استقرار مبدأ دستوري في كافة الدول الحديثة يقر بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بقانون يوافق عليه ممثلو الشعب، أي أن الحق في فرض ضريبة جديدة أو تعديل أخرى قائمة أو إلغائها أصبح للمشرع وحده، ولم يعد للسلطة التنفيذية دور في ذلك سوى تنفيذ هذه التشريعات و اقتراح تعديلها، وهذا ما يسمى بمبدأ قانونية الضريبة.

وفي ضوء ما تقدم نقسم دراستنا في هذا المطلب **إلى ثلاثة فروع وفق ما يلي:**

- الفرع الأول: الكيان المستقل للقانون الضريبي.
- الفرع الثاني: مضمون مبدأ قانونية الضريبة.
- الفرع الثالث: الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة.

---

[١] صديق، رمضان. (٢٠٠٥م). **الإدارة الضريبية الحديثة**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: ٤٨.

الفرع الأول

الكيان المستقل للقانون الضريبي

يقرر القانون الضريبي مجموعة الأحكام والقواعد التي تنظم موضوع الضريبة، حيث إن مبادئ هذا القانون واجبة التطبيق على العلاقات التي تنشأ في إطار فرض الضرائب وتحصيلها لكي تتناسب مع طبيعة الأهداف التي تتواخاها لكي تتناسب مع طبيعة الأهداف التي تتواخاها الدولة من عملية فرض الضرائب، مما أعطى فرع القانون المعني بفرض الضرائب مجموعة من الخصائص والميزات جعلت منه فرعاً مستقلاً من فروع القانون العام والذي له كيانه الخاص، باعتبارها تنشئ التزامات ضريبية ذات طبيعة خاصة تتميز عن الالتزامات التي تقررها مبادئ القوانين الأخرى، ولتوضيح ذلك لا بد من البحث في أهم الأحكام التي تميز هذا القانون، كقواعد تطبيقه من حيث الزمان، والقواعد التي تحكمه من الناحية الإقليمية، وغيرها من القواعد التي حتمت أن تكون التشريعات التي تفرض بموجبها الضرائب والرسوم في دولة ما، فرعاً مستقلاً من فروع القانون يدعى التشريع الضريبي، ولا يمكن فهم طبيعة الالتزام الضريبي إلا من خلال فهم الأهداف التي تسعى العلاقة الضريبية لتحقيقها والتي بدورها تختلف عن أهداف العلاقات القانونية الأخرى، تلك الأهداف التي جعلت العلاقة الضريبية لا تقوم أصلاً على أساس الرضا كما هو الحال في إطار قواعد القانون الخاص، ولا يمكن توضيح ذلك إلا من خلال بيان العلاقة بين القانون الضريبي وباقي فروع القانون ابتداءً، ومن ثم إظهار الاختلافات الجوهرية بين طبيعة قواعد القانون الضريبي والقوانين الأخرى، و ذلك وفق ما يلي:

أولاً ـ علاقة القانون الضريبي مع القوانين الأخرى:

١_ القانون الضريبي والقانون الإداري: يقرر أغلب الكتاب أن العلاقة التي تربط القانون الضريبي والقانون الإداري وثيقة جداً حيث اعتقد بعض الفقهاء في بداية تشكل هذا القانون أن الأول فرع من فروع الثاني، معتمدين في ذلك على اعتبار الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة[٢]، فالإدارة متوشحة بصفة السلطة العامة إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطة العامة الإدارية، فتستخدم وسائل الإدارة في التعبير عن إرادتها

[٢] الحلاق، محمد، والحردان، عبد الهادي، (٢٠٠٣-٢٠٠٤). **دراسات في التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. جامعة دمشق. ص: ٩٢.

وبالأخص القرارات الإدارية عند مخاطبتها للمكلفين بشأن تقدير وفرض الضريبة عليهم، كما أن القائمين على نشاط الإدارة الضريبية إنما هم أساساً موظفون في مراكز تنظيمية خاضعة لقواعد القانون الإداري تعالج حقوقهم والتزاماتهم[٣]، وعلى الرغم من الطبيعة الخاصة للعلاقة الضريبية التي جعلت ما هو استثناء في القانون الإداري يبدو كقاعدة في القانون الضريبي، إلا أنه ومع ذلك فقد حافظت العلاقة الضريبية على طبيعتها الإدارية، وبقي النزاع الضريبي يوصف بأنه نزاع إداري يطبق عليه ما يطبق على النزاعات الإدارية من أحكام إلا إذا نص القانون الضريبي على نصوص خاصة في هذا المجال، مما جعل العلاقة بين القانونين وثيقة مع الحفاظ على ذاتية كل منهما.

ويمكننا القول أن **العلاقة الوطيدة بين القانونين الإداري والضريبي تبدو واضحة، باعتبار الإدارة الضريبية جزء من الإدارة العامة التي تطبق قواعد القانون الإداري إلا إذا فرض القانون الضريبي قاعدة مغايرة تحقيقاً لأهدافه.**

وعلى ذلك يتصل القانون الضريبي –والذي يحدد بنوع خاص علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها– اتصالاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي ينظم نشاط الدولة والسلطات العامة وعلاقاتها بأفراد المجتمع كافةً [٤].

٢_ القانون الضريبي والقانون الجزائي: يتفرع القانون الجزائي إلى فرعين، قانون العقوبات وقانون أصول المحاكمات الجزائية، حيث يذهب قانون العقوبات إلى تحديد الجرائم والعقوبات المقابلة لها بموجب قواعد قانونية بينما يهتم قانون أصول المحاكمات الجزائية بتحديد الطرق المتبعة في إجراءات المحاكمات وكذلك تنفيذ العقوبات من خلال تطبيق قواعد قانون العقوبات وتحويل تلك العقوبات إلى واقع بحق المخالفين عندما تفشل تلك القواعد ابتداء في عملية الردع.

---

[٣] عطية، قدري نقولا. (١٩٦٠م). **ذاتية القانون الضريبي**. الاسكندرية: مصر. جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق. ص: ٢١.

[٤] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٩٢.

وفيما يتعلق بالفرع الأول فإن علاقة قانون العقوبات بالقانون الضريبي تتمثل بكون القانون الضريبي قد فرض مجموعة من العقوبات على المخالفين لأحكامه من قبل المكلفين، في الوقت الذي يمثل قانون العقوبات إحدى الأدوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية [٥].

أما على صعيد الفرع الثاني والمتعلق بوجود إجراءات معينة واجبة الإتباع في أعمال المحاكمات وتنفيذ العقوبات، فإن للقانون الضريبي أحكام خاصة تتعلق بإجراءات الضرائب تتناسب وطبيعة الحقوق التي يحميها القانون الضريبي وأطراف العلاقة التي يحكمها، غير أنه في حال عدم وجوب مثل هذه الأحكام فيجب الرجوع إلى قانون أصول المحاكمات الجزائية بما يتناسب مع روح القانون الضريبي حيث إن هذه القواعد واجبة التطبيق في مسائل الضرائب إذا لم يوجد نص يخالفها[٦].

٣_ القانون الضريبي والقانون الدستوري: تتمثل صلة القانون الضريبي بالقانون الدستوري في كون قواعد إنشاء الضرائب يجب أن تكون مقننة في الدستور، حيث لا يمكن فرض الضرائب بما يخالف أحكام الدستور[٧] فلا يجوز فرض الضرائب أوتعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها بما يخالف أحكام الدستور، كما لا يمكن التغاضي عما كان للضرائب من دور كبير في إنشاء ابرز أنظمة الحكم التي لا تزال قائمة حتى الآن، وبناء على **ذلك نجد القانون الضريبي يستمد جذوره الأساسية من الدستور**، حيث يقنن القانون الدستوري القواعد الأساسية لفرض الضرائب[٨].

٤_ القانون الضريبي والقانون الدولي: يستعين القانون الضريبي بالقانون الدولي أحياناً في التصدي لبعض المسائل التي تحتاج إلى معالجة على صعيد دولي وبالأخص فيما يتعلق بمسألتي التهرب والازدواج الضريبي الدوليين، حيث إن تباين أسس فرض الضرائب بين الدول، قد يؤدي إلى زيادة قدرة المكلف على التهرب من دفع الضريبة، كما قد يؤدي إلى ازدواج دولي في فرض الضرائب[٩]، فيخضع الشخص نفسه للضريبة أكثر من مرة

---

[٥] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٩٢.

[٦] خلاف، حسين. (١٩٦٦م). **الأحكام العامة في قانون الضريبة**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: ٢٨.

[٧] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص:٩٢.

[٨] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٩.

[٩] المرجع السابق. ص: ١٨.

وعلى المصدر نفسه وفي الفترة نفسها في أكثر من دولة، مما يحتم على الدول التعاون فيما بينها من أجل الحد من هاتين المشكلتين، واللتين تؤثران بشكل مباشر على الأهداف التي تسعى إليها الدول وتفرض من أجلها الضرائب _وفي مقدمتها تلك الأهداف المتعلقة بالناحيتين الاقتصادية والاجتماعية_ وخاصة مشكلة الازدواج الضريبي، والذي لابد من عقد الاتفاقيات الدولية لمعالجتها بما يحقق أهداف الدول جميعاً عبر الاتفاق على تقاسم السيادة الضريبية فيما بينها وبما يحقق أهدافها، الأمر الذي دفع الدول إلى عقد اتفاقيات دولية ضريبية بهدف محاولة تجنب التهرب والازدواج الضريبي الدوليين، ومن مجموع هذه الاتفاقيات تتكون لدينا المبادئ الرئيسية للقانون الضريبي الدولي[١٠] والتي يمكن أن يهتدي بها المشرع الضريبي لكل دولة.

٥_ القانون الضريبي وفروع القانون الخاص: إن بعض قواعد القانون الخاص لا تعدو كونها مقررة للمبادئ الأساسية التي يتميز بها القانون الضريبي وهي ليست سوى تقرير للمبادئ العامة التي تقضي بها العدالة والمنطق[١١]، كالأصول العامة للتقاضي وذلك بصدد توفير وصيانة حق الدفاع، فالأحكام المتعلقة بانتقال المحكمة للمعاينة، وشهادة الشهود والخبرة، واثبات صحة الأوراق وما إلى ذلك، واجبة التطبيق في ظل القانون الضريبي سواء تضمنها أم لم يفعل، وإن كانت قد وردت في نطاق القانون الخاص وأقرت بموجبه[١٢].

ثانياً_ اختلاف القانون الضريبي عن القوانين الأخرى:

١_ القانون الضريبي والقانون الإداري: على الرغم من العلاقة الوثيقة بين القانون الإداري والقانون الضريبي، إلا أن كل منهما يتميز عن الآخر ويستقل بأصول ومبادئ معينة، حيث إنه ثمة فارق بين مركز الإنسان كمكلف من جهة بحسبانه ملزماً بدفع الضريبة وفقاً للأسس التي يحددها القانون الضريبي دون أن يكون كذلك تبعاً لعلاقة المواطنة أو الإقامة، ومركزه كخاضع للإدارة من جهة أخرى بحسبانه مواطناً أو مقيماً له حقوق على تلك الإدارة تبعاً لهذه الصفة[١٣]، فقد ذهب **مجلس الدولة الفرنسي** في أكثر الأحيان إلى أن هناك كثير من

---

[١٠] المرجع السابق. ص: ١٩.

[١١] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٩٣.

[١٢] عطية. (١٩٦٠م). ص: ٢٦-٢٧.

[١٣] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٩.

القواعد التي تطبق في المجال الضريبي في الوقت الذي لا تصلح به للتطبيق في مجال القانون الضريبي والعكس صحيح[١٤].

كما أن الهدف المراد تحقيقه من القانون الضريبي والمتمثل بمد الخزينة بالأموال اللازمة لتغطية الاحتياجات العامة وذلك عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها تحصيلاً كاملاً في المواعيد المقررة قانوناً، يختلف عن هدف القانون الإداري الكامن بتمكين الإدارة من القيام بوظائفها ومزاولة نشاطها في إدارة المرافق العامة وضمان سير العملية الإدارية بانتظام واطراد تحقيقاً للصالح العام[١٥].

ومن الملامح المميزة للقانون الضريبي في هذا المضمار، حق الإدارة الضريبية –في الأصل– في اللجوء إلى طرق التنفيذ المباشر لتحصيل دين الضرائب المستحقة على المكلفين، في الوقت الذي نجد أن القانون الإداري يجعل الأصل وجوب لجوء الإدارة الضريبية إلى القضاء في سبيل تحصيل حقوقها، إلا إذا كان هناك ضرورة لاستخدام هذا الامتياز[١٦].

كما أن وقف تنفيذ القرار الإداري جائز في مجال القانون الإداري بدرجة أكبر مما هو عليه الحال في المجال الضريبي، فمن حيث المبدأ لا يجوز وقف مثل هذا القرار _كقرار ربط الضريبة_ في المجال الضريبي، فالأصل أن رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف لا ينتج عنه إيقاف استحقاق الضريبة لمجرد رفعها إلا إذا طلب المدعي ذلك وقدرت المحكمة أن تنفيذ قرار التكليف المطعون فيه قد يؤدي إلى نتائج لا يمكن تداركها مستقبلاً، وهذه النقطة من أهم المبادئ الضريبية المتمثلة بوجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها على الرغم من قيام نزاع بشأنها، وهي ناجمة عن الطبيعة المختلفة للدين الضريبي وما يتميز به عن غيره من الديون، بما يتناسب وطبيعة العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة[١٧].

---

[١٤] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٩.

[١٥] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٨٨.

[١٦] العكام، محمد خير. (٢٠٢٢). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: ١٠٩.

[١٧] المرجع السابق. ص: ١٠٩.

٢_ القانون الضريبي والقانون الجزائي: على الرغم من الصلة بين القانون الجزائي والقانون الضريبي من جهة فرض هذا الأخير للعقوبات الجنائية لضمان تنفيذ أحكامه، إلا أن هناك استقلال بينهما لاختلاف هدف كل منهما عن الآخر[١٨].

حيث يهدف القانون الضريبي إلى تعميم فرض الضرائب على الأفراد المواطنين والمقيمين في الدولة كافة ممن تتوافر فيهم شروط معينة وبالتالي غايته تطبيق أحكامه الضريبية بينما يذهب القانون الجزائي إلى محاولة الردع عن ارتكاب الجرائم من خلال فرض عقوبات مقابلة لها هادفاً في ذلك إلى غاية متمثلة بعدم تطبيق أحكامه[١٩].

ويترتب على الاختلاف في الأهداف، عدة نواحٍ متمثلة بأنه في القانون الضريبي تحمل العقوبة الضريبية في طبيعتها معنى العقوبة الجزائية والتعويض المدني، لذلك تنتقل الغرامة المالية الضريبية إلى الورثة كونها تلحق الذمة المالية للمكلف، على عكس العقوبة الجزائية التي تتمتع بالصفة الشخصية[٢٠]، ويعتبر صدور قانون لاحق يتضمن تخفيض أو إلغاء الضريبة غير مؤثر ولا يطبق بمفعول رجعي _على عكس القانون الجزائي الذي يطبق قاعدة القانون الأصلح للمتهم_ فهذه القاعدة لا تسري في ظل أحكام القانون الضريبي، كما أنه يمكن للإدارة الضريبية إجراء تسوية والتصالح مع المكلف فيما يتعلق بالغرامات الضريبية الصادرة بحقه، وذلك ضماناً لتحصيل الضريبة والغرامة بما يتوافق مع أهداف القانون الضريبي، بينما لا يُسمح بذلك في إطار القانون الجزائي[٢١]، كل ذلك إضافة إلى أن العفو الضريبي لا يشمل سوى العقوبة الضريبية فقط دون أن يسقط حق الدولة في تحصيل الدين الضريبي، أما بالنسبة للتقادم على العقوبات الضريبية فيطبق عليها أحكام القانون الجزائي إلا إذا نص القانون الضريبي على خلاف ذلك.

---

[١٨] عطية. (١٩٦٠م). ص: ٣٣.

[١٩] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١١٠.

[٢٠] المرجع السابق. ص: ١١١.

[٢١] المرجع السابق. ص: ١١١.

وأخيراً فقد منح المشرع الحق للإدارة الضريبية في تحريك الدعوى الجنائية من عدمها في الوقت الذي فرض القانون الجزائي على النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية وتحريكها دون أن يكون لها أدنى حرية في تقرير ذلك[٢٢].

٣_ القانون الضريبي والقانون الدولي: يكمن الفرق بين القانون الضريبي والقانون الدولي في عدة نواح، حيث إنه من المعلوم أن القانون الدولي ينظم علاقات الدول المختلفة فيما بينها سواء في أوقات السلم أو الحرب، في الوقت الذي يهتم القانون الضريبي بتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين الخاضعين لسلطتها سواء الطبيعيين منهم أو الاعتباريين.

كما أن الهدف من قواعد القانون الدولي هو إرساء أسس الأمن والاستقرار بين الدول وتنشيط التعاون فيما بينها، بينما يهدف المشرع الضريبي إلى توفير الإيرادات المالية اللازمة للدولة من اجل تسديد نفقاتها بدافع الصالح العام وتحقيق أهداف الدولة.

ولا يمكن تجاهل غياب السلطة العامة والجزاء القانوني في مجال تطبيق القانون الدولي في الوقت الذي يتوافر في القانون الضريبي مثل هذه العناصر.

حيث يبدو واضحاً أن تعاون الدول فيما بينها بما يخص تحصيل الديون الضريبية منعدم، إلا في حال وجود المعاهدات أو الاتفاقات الضريبية التي تنظم ذلك[٢٣].

ويمكن تبرير ذلك بأن القانون الضريبي ينحصر تطبيقه في إقليم الدولة التي أقرته إلا إذا تضمنت قواعد تطبيقه امتداده إلى خارج الإقليم بسبب علاقة المواطنة أو الإقامة للمكلفين بدفع الضريبة[٢٤] –على عكس الحال بما يتعلق بالقانون الدولي الذي تطبق قواعده على أقاليم الدول الأطراف في المعاهدات والاتفاقات الدولية كتلك المطبقة على المياه الدولية– كما أن الصفة السياسية للضرائب وتعلق هذه الأخيرة بسيادة الدولة وسلطانها حيث لا تعتبر ديناً عادياً كسائر الديون، هي التي جعلت قضاء دولة معينة غير مختص بالاعتراف بضرائب مستحقة

---

[٢٢] عطية. (١٩٦٠م). ص: ٣٤.

[٢٣] المرجع السابق. ص: ٣١.

[٢٤] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١١٢.

لدولة أخرى إلا إذا تم تنظيم ذلك في معاهدات بين الدول[٢٥]، وبهذا يتبين لنا استقلال القانون الضريبي عن القانون الدولي.

٤_ القانون الضريبي والقانون المدني: ذهب بعض الفقهاء إلى اعتبار القانون المدني الأصل بالنسبة لغيره من القوانين ومنها القانون الضريبي، ورأوا أنه من الواجب تطبيق القانون المدني في كل حالة لا يوجد فيها نص صريح في القانون الضريبي، دون أن تمتد حكم مثل هذه الحالة في حال وجودها إلى غير ذلك من الحالات فتقتصر على الحالات المشار إليها في القانون الضريبي فقط[٢٦]، إلا أن هذا الرأي بات قديماً، فالغالب الأعم من الكتاب المعاصرين لا يوافق هذا الرأي، بل يؤكد على استقلالية القانون الضريبي عن القانون المدني وتميزه عنه، فيعتبرون أنه في حال عرضت على القاضي الضريبي مسألة لم يجد لها نصاً صريحاً في التشريع الضريبي، فإنه ليس ملزم بالعودة إلى نصوص القانون المدني، بل يمكنه اللجوء إلى الاجتهاد من قبله بما يتناسب مع واقع الدعوى والطبيعة الخاصة للعلاقة الضريبية أو العودة إلى قانون آخر غير القانون المدني، فلا تطبق بالضرورة أحكام القانون المدني على النزاعات الضريبية[٢٧]، وفي حال طبقت هذه الأحكام من قبل القاضي الضريبي فيكون ذلك لأنه رأى صواب تطبيق أحكام هذا القانون في خصوصية الدعوى الضريبية المقامة أمامه، أي ليس لكونها جزءاً من القانون المدني بل بحسبانها جزءاً من المبادئ العامة للقانون والتي تصلح أن تطبق في كل فروع القانون.

ويبرز جلياً الاختلاف والتميز بين القانونين المدني والضريبي، حيث يطبق في مجال القانون المدني قاعدة أساسية (العقد شريعة المتعاقدين) في الوقت الذي لا تجد فيه مثل هذه القاعدة على الإطلاق مكاناً لها في المجال الضريبي[٢٨] حيث تتواجد الإدارة الضريبية كطرف يتحلى بالسيادة والسلطة الممنوحتين لها لتحقيق النفع العام، وبالتالي فلا يمكن إعمال هذه القاعدة بالنسبة للعلاقات المحكومة بالقانون الضريبي، فالعلاقة الضريبية

---

[٢٥] عطية. (١٩٦٠م). ص: ٣٢.

[٢٦] المرجع السابق. ص: ٤٩.

[٢٧] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١١٢.

[٤] بكشوا، محمد. **تطبيقات قواعد القانون الخاص في المادة الضريبية**. موقع مكتبة المنهل الالكترونية. ٧/كانون الثاني/٢٠١٨. الرابط:
https://platform.almanhal.com/Files/Articles/234657

ليست علاقة عقدية، بل علاقة تنظيمية يفرضها القانون تمارس من خلالها الإدارة الضريبية امتيازات القانون العام في علاقتها مع المكلف بالضريبة، فمصدر هذه العلاقة ليس العقد وإنما القانون الذي فرض الضريبة، كما أن أطرافها ليسوا على قدم المساواة كما هو الحال في علاقات القانون الخاص، لذلك فإن الدين الضريبي ليس ديناً عادياً[٢٩]، والقانون المدني ذاته عادة ما يؤكد على تميز الدين الضريبي عن الديون العادية، فيعطيه رتبة امتياز، كما هو الحال في القانون المدني السوري الذي نص على أن ((١_ المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشان.

٢_ وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية.))[٣٠]، وما ورد أيضاً في القانون المدني المصري أن ((١_ المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أى نوع كان، يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والأوامر الصادرة في هذا الشأن.

٢_ وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أى حق آخر، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمى عدا المصرفات القضائية.)) [٣١].

كما أن القانون الضريبي يفهم مسائل متعددة بطريقة مخالفة عما هي عليه في نظيره المدني، فمثلاً ينظر إلى الناحية المالية على أنها دخلاً في الوقت الذي تعتبر رأس مال في القانون المدني.

ويظهر ذلك التميز واضحاً عندما ذهب **مجلس الدولة الفرنسي** – مثلاً – إلى عدم إلزام القاضي الضريبي بمنح المكلف أجلاً للوفاء بالضرائب المستحقة عليه على الرغم من عدم وجود نص قانوني ضريبي خاص بهذه الحالة ينظمها وسماح القانون المدني للقاضي بمنح المدين مهلة للوفاء[٣٢].

---

[٢٩] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١١٢.

[٣٠] المادة (١١١٨) من القانون المدني السوري

[٣١] المادة (١١٣٩) من القانون المدني المصري.

[٣٢] Article 1244, Code civil, litec, Paris, 1998, P 664.

وكذلك الأمر بالنسبة للقضاء الضريبي الفرنسي، حيث يتم الاعتداد ببعض المفاهيم القانونية في المجال الضريبي بطريقة مخالفة عما هو عليه الحال في القانون المدني وذلك بإعطائها مفهوماً خاصاً بشأن سريان الضريبة[٣٣]، فمثلاً ذهب **القضاء الضريبي الفرنسي** إلى فهم فكرة الموطن على نحو مخالف لمفهومها في القانون المدني، فالموطن في القانون المدني هو مكان الإقامة المعتادة للشخص بينما الموطن الضريبي للمكلف فقد يعتمد على مكان الإقامة أو على جنسية الشخص، أو قد يعتمد على مكان تشكل الدخل أو مكان وجود المادة الخاضعة للضريبة وبغض النظر عن جنسية المكلف أو مكان إقامته، حيث يكون هدف المشرع الضريبي من تحديد ذلك هو تعيين نطاق سريان الضريبة على الأشخاص، في الوقت الذي يهدف القانون المدني من ذلك إلى بيان القانون الواجب التطبيق على الأفراد وعلاقاتهم[٣٤].

مما سبق **يتضح جلياً استقلال القانون الضريبي عن القانون المدني**، على الرغم من التزامه بالأصول العامة التي يقرها هذا الأخير في حال لم تتعارض مع أحكامه وانسجمت مع مبادئه وغاياته.

٥_ القانون الضريبي والقانون التجاري: يعتبر القانون الضريبي ذا صلة وثيقة بالقانون التجاري حيث إن بعض الضرائب مفروضة أساساً على الأرباح التجارية فما تحصل عليه الشركات من دخل وأرباح يخضع للضريبة على الدخل[٣٥]، إلا أنه على الرغم من ذلك فإن القانون الضريبي مستقل عن القانون التجاري فلا يتقيد بنطاقه ولا يلتزم قواعده، حيث يهدف القانون الضريبي إلى تامين الموارد المالية للدولة لتغذيتها بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة وذلك عن طريق فرض الضرائب على الأرباح المحققة من كافة أوجه النشاط التجاري والصناعي، في حين يسعى القانون التجاري إلى تنظيم المعاملات التجارية الخاصة بتحويل الثروات وتداولها ودعم الائتمان[٣٦].

ويبدو أن خصوصية القانون الضريبي تجعل من الأعمال التجارية حتى في حال عدم مشروعيتها محلاً لفرض الضريبة _كما هو الحال بالنسبة للأرباح الناجمة عن الاتجار بالمخدرات أو الأعضاء البشرية_ حيث

---

[٣٣] Trotabas, L. (1960). **precis de science et technique Fiscales**. 2nd Ed. Paris. P:247

[٣٤] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢١.

[٣٥] العكام، محمد خير. (٢٠١٨). **المالية العامة (الإيرادات والنفقات)**. ج:١. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: ٢٦.

[٣٦] عطية. (١٩٦٠م). ص: ٦٥.

تخضع الأرباح الناتجة عن هذه النشاطات للضريبة طالما نتج عنها دخل على الرغم من عدم مشروعية الاتجار بالمخدرات أو الأعضاء البشرية، كما تخضع الأرباح الناجمة عن الأنشطة غير التجارية للضريبة _طالما تحققت عنها أرباحاً_ على الرغم من أن مثل هذه الأعمال تخرج عن نطاق القانون التجاري[٣٧]، وبالتالي يتميز القانون الضريبي عن القانون التجاري من خلال إخضاعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أرباح أعمال لا تعتبر تجارية وفقاً للقانون التجاري وأرباح شركات ليس لها نشاط تجاري، ويعود ذلك إلى عدم اعتداد القانون الضريبي بالتكييف الذي يضفيه القانون التجاري على الشركات وعدم تقيده بالأحكام المقررة فيه، فيبدو ذلك جلياً من خلال ما يفرضه القانون الضريبي من ضرائب على نشاط الأشخاص الطبيعيين والاعتبارين بغض النظر عن وضعهم القانوني من حيث الإشهار، فلا يمنع مثلاً عدم اكتساب شركة مساهمة الشخصية القانونية بسبب عدم إشهارها من إخضاع الربح الناجم عن نشاطها للضرائب متى حققت هذه الشركة أرباحاً[٣٨].

وعلى ذلك ففي الوقت الذي يمتد فيه نطاق القانون الضريبي ليشمل كافة أوجه النشاط الاقتصادي، نجد القانون التجاري يختص بالتجارة فقط من بين تلك الأوجه.

يتضح لنا جلياً مما أوردنا استقلال القانون الضريبي وقدرته على أن يستمد أحكامه من قواعده ومبادئه دون خضوع منه لأي قانون آخر، وذلك نظراً لاختلاف الأهداف المرجوة من أحكام القانون الضريبي عن تلك المرجوة من باقي فروع القانون، إلا أن هذه الخصوصية والذاتية للقانون الضريبي لم تمنع من وجود علاقات بينه وبين القوانين الأخرى.

الفرع الثاني

مضمون مبدأ قانونية الضريبة

يقر الرأي الراجح أن الضريبة تفرض في الأصل عن طريق قانون يصدر بها وتسمى هذه القاعدة قاعدة **((قانونية الضريبة))**، وبالنظر إلى ما للضريبة من أثر مهم في حياة الأفراد الخاصة والعامة، فإنه لا يمكن إحالة

---

[٣٧] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٩٠.

[٣٨] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١١٣-١١٤.

أمر فرضها وتعديلها إلى غير القانون، كالقرارات الوزارية مثلاً[٣٩]، لذلك فإن معظم الدول المعاصرة على اختلاف أنظمة الحكم فيها تجمع دساتيرها على وجوب قيام المجالس التشريعية _والتي تمثل المكلفين بالضريبة وتنوب عنهم_ بتوزيع الأعباء العامة وفرض الضرائب وتعديلها أو إلغائها من خلال قانون تصدره متمتعةً بهذا الحق الأصيل دون السلطة التنفيذية التي تراعي فقط تنفيذ هذه القوانين، ومما لا شك فيه أن هذا الأمر يزيد من وعي المكلفين بضرورة فرض أو تعديل الضرائب وهذا ما يؤدي إلى الفصل بين سلطتي التشريع والتنفيذ[٤٠].

ويرجع مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ أساسي متفق عليه إلى أمد بعيد يرتفع إلى جذور المالية العامة الحديثة[٤١]، وقد بدا ذلك واضحاً في النصوص الدستورية، حيث جاء في **الدستور المصري** الحالي الصادر في عام ٢٠١٤م أنه **((.....لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون.....))**[٤٢]، وهذا ما يدل على أخذ الدستور **المصري** صراحةً بمبدأ قانونية الضريبة، وقد أورد **دستور الجمهورية العربية السورية الصادر في عام ٢٠١٢م** نصاً مشابهاً للدستور **المصري**، حيث نص على أنه **((لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون))**[٤٣]، وأن **((إقرار القوانين هو من اختصاص مجلس الشعب))**[٤٤]، وبالتالي فإن الدستور **السوري** يعتبر إحداث الضريبة عن غير طريق قانون صادر من السلطة التشريعية والمتمثلة بمجلس الشعب مبرراً لفقدانها مسوغها القانوني.

كما تضمن **الدستور الكويتي** نصاً مؤيداً لما سبق فأقر أن **((إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون))**[٤٥].

---

[٣٩] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٤٥.

[٤٠] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٧٨-٧٩.

[٤١] بركات، عبد الكريم صادق، دراز، حامد عبد المجيد، وعياد، علي عباس. (١٩٧٥م). **دراسات في النظم الضريبية**. مصر: الاسكندرية. مؤسسة شباب الجامعة. ص: ٢١.

[٤٢] المادة / ٣٨ / من الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤م، والمعدل بالاستفتاء الشعبي الجاري في نيسان ٢٠١٩م.

[٤٣] المادة / ١٨ / من الدستور السوري الصادر في عام ٢٠١٢م.

[٤٤] المادة / ٧٥ / من الدستور السوري الصادر في عام ٢٠١٢م ، و المادة / ٧١ / من الدستور السوري الصادر عام ١٩٧٣م

[٤٥] المادة / ١٣٤ / من الدستور الكويتي.

وبالتالي لم يعد للسلطة التنفيذية دور في عملية فرض الضرائب سوى تنفيذ القوانين الضريبية التي تصدرها السلطة التشريعية، وفي معرض ذلك يكون لها حق تفسير تلك النصوص، وكذلك اقتراح تعديلها وتطويرها ليس إلا، وينتج عن هذا المبدأ مجموعة من النتائج لعلَّ أهمها[٤٦]:

- يختص المشرع وحده بتحديد مطرح الضريبة ومعدلها، وكيفية تحققها وجبايتها، والواقعة المنشئة لها والمكلفين بها، ووضع القواعد الناظمة لذلك.
- الإعفاء من الضريبة لا يكون إلا بقانون، ولا يجوز ترك ذلك إلى السلطة التنفيذية.
- من الضروري أن يتوفر في القانون الضريبي مبدأ المساواة والعدالة وغيرها من المبادئ التي تعد تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة.

الفرع الثالث

الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة

لا يمكن التفويض في فرض الضرائب من حيث المبدأ، وإن حدث ذلك في أوروبا بين الحربين العالميتين عن طريق اللوائح عوضاً عن القوانين، كما ذهبت السلطة التنفيذية إلى استخدام حق التشريع من تلقاء نفسها دون تفويض سابق من السلطة التشريعية في أوقات أو ظروف خاصة تدعوها وتفرض عليها ذلك، إلا أن الدساتير واضحة بأن الضرائب لا تفرض إلا بقانون.

ومن هنا سنبحث هذا الموضوع وفق ما يلي:

أولاً_ التفويض التشريعي.

ثانياً_ حالة الضرورة.

أولاً_ التفويض التشريعي:

يعتبر فرض الضرائب من خلال اللوائح التفويضية حالة استثنائية وعارضة على فرض الضريبة بقانون على الرغم من استمرارية هذه الحالة وتكرارها في بعض الدول وخاصة في فرنسا بين الحربين العالميتين، فقد

---

[٤٦] العكام. (٢٠٢٢). ص: ٩٧-٩٨.

أضحت السلطة التنفيذية _كما أسلفنا_ تتوغل في حدود صلاحيات السلطة التشريعية وتمارس سلطة إنشاء الضرائب من خلال ما يعرف باللوائح التفويضية والتي تعتبر المكنة الأساسية للحكومة لإنشاء الضرائب أو تعديلها.

ففي فرنسا أتاح دستورها الحالي الصادر سنة ١٩٥٨م إمكانية التفويض وذلك من خلال المادة (٣٨) التي نصت على أنه **((يجوز للحكومة من أجل تنفيذ برنامجها، أن تطلب من البرلمان الإذن لها، أن تتخذ عن طريق الأوامر، وخلال مدة محددة، الإجراءات التي تدخل عادةً في مجال التشريع))**[٤٧] وبالنظر إلى عمومية المادة (٣٨) فإن هذا التفويض يشمل بداهةً الموضوعات الضريبية، إذ ليس لها ما يميزها عن غيرها[٤٨].

ويجب الإشارة هنا إلى أنه على الرغم من عدم منح دستور الجمهورية الرابعة الفرنسي الصادر في عام ١٩٤٦م هذا الحق _ التفويض التشريعي _ للبرلمان وذلك تأكيداً لمبدأ سيادة القانون وخاصةً ما يتعلق منها بالضرائب وفقاً للمادة (١٣) منه التي تنص على أنه **((تتولى الجمعية الوطنية وحدها الموافقة على التشريع بطريق التصويت ولا يجوز لها تفويض هذا الحق))**[٤٩]، إلا أن البرلمان فوض بعض صلاحياته في بداية الجمهورية الرابعة للحكومة التي حققت إصلاحات ضريبية عن طريق المراسيم بقوانين ومنها على سبيل المثال المرسوم بقانون الصادر في ٩ كانون الأول عام ١٩٤٨م بشأن إصلاح الضرائب على الدخل والذي أنشأ ضريبة على أرباح الشركات، وقد أصدر المجلس الدستوري الفرنسي في ٣٠ كانون الأول عام ١٩٩٥م حكماً مؤيداً لدستورية التفويض التشريعي[٥٠].

أما في مصر فعلى الرغم من أن دستور عام ١٩٢٣م لم يحتو على نص بخصوص التفويض التشريعي، إلا أن البرلمان لجأ إلى تفويض الحكومة الحق في تعديل تعريفة الجمارك بمراسيم بقوانين على أن تعرض على البرلمان في الدورة نفسها ريثما يدخل قانون التعريفة الجمركية حيز التطبيق[٥١].

---

[٤٧] عبد اللطيف، محمد محمد. (١٩٩٩م). **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**. الكويت: الكويت. مطبوعات جامعة الكويت. ص: ٨٥.

[٤٨] المرجع السابق. ص: ٨٦.

[٤٩] Godechot, J. (1970). **les constitutions de la France Depuis 1789**. Granier Flammrion. P:393: ((L'Assemble Nationale Vote seule la loi, elle ne peut deleguerce droit)).

[٥٠] عبد اللطيف. (١٩٩٩م). ص: ٨٧-٨٨.

[٥١] المرجع السابق. ص: ٨٩.

وبالمقابل، فقد أقر **دستور ١٩٥٦م** صراحةً بجواز التفويض التشريعي كما يلي:

((لرئيس الجمهورية في الأحوال الاستثنائية، بناءً على تفويض من مجلس الأمة، أن يصدر قرارات لها قوة القانون، ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة وأن يعين موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها))[٥٢]، وقد تضمنت المادة (١٢٠) من دستور ١٩٦٤م نصاً مماثلاً.

أما دستور عام ١٩٧١م فقد حدد بدقة شروط هذا التفويض فنص على أنه **((لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءً على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه، أن يصدر قرارات لها قوة القانون، ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض، فإذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون))**[٥٣] ونلاحظ أن هذه المادة **لم ترد في دستور عام ٢٠١٤م**، أي أن الدستور الجديد لم يعط مجلس الشعب الحق بتفويض رئيس الجمهورية بهذه الصلاحية.

أما في سوريا فلم يرد في الدستور الحالي لعام ٢٠١٢م أو دستور عام ١٩٧٣م أي نص يمنح حق التفويض التشريعي لمجلس الشعب أو يجيز ذلك، مع ملاحظة أن دستور عام ١٩٧٣ قرر عدم جواز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون، في حين جاء الدستور الحالي الصادر في عام ٢٠١٢ بنص أكثر اتساعاً ليشمل المنع _إضافة للضريبة_ الرسوم والتكاليف العامة.

يعتقد الباحث أن السلطة التنفيذية في سوريه ليست بحاجة لمثل هذا التفويض، كون رئيس الجمهورية يتمتع بحق التشريع خارج دورات مجلس الشعب أو عندما يكون المجلس منحلاً أو حتى أثناء انعقاد دوراته في حالة الضرورة القصوى، كما سنرى فيما بعد، فيقوم بإصدار قوانين _ وليس قرارات لها قوة القانون كما في **مصر**_ سارية المفعول ومتمتعةً بهذه الطبيعة القانونية حتى قبل إقرارها من السلطة التشريعية وعلى الرغم من صدورها من

---

[٥٢] المادة ١٣٦ من دستور مصر الصادر عام ١٩٥٦م.

[٥٣] المادة / ١٠٨ / من دستور مصر الصادر في أيلول سنة ١٩٧١م.

قبل رئيس الجمهورية[٥٤]، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المراسيم التشريعية يجب أن تعرض على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من انعقاده ليقوم بالمصادقة عليها أو تعديلها أو إلغائها، ويلاحظ أن حق التشريع في هذه الحالة محصور برئيس الجمهورية دون غيره من باقي مؤسسات السلطة التنفيذية، والتي لا يجوز لها أن تسن أي قانون في أي حالة على الإطلاق.

وقد انقسم الفقه في موقفه من مسألة التفويض التشريعي بين مؤيد ومعارض، فذهب أصحاب الرأي المؤيد للتفويض التشريعي إلى تبرير هذه الحالة بجعلها أمراً محتوماً يفرضها مسوغان:

الأول: سياسي يتمثل بأن البرلمانات والهيئات التشريعية_ والتي تمثل فئات الشعب كافة_ لا يمكن لها أن تصدر قرارات وقوانين ضريبية سريعة، وضرورية لتحقيق الإصلاحات الاقتصادية أو الاجتماعية، لأن ذلك قد يقتضي تضحيات تختلف درجاتها تبعاً لاختلاف طوائف أصحاب الدخول ومن ثم طوائف الناخبين، مما يجعل البرلمانيين يترددون في الإقبال على أي إصلاح ضريبي من شأنه إغضاب ناخبيهم[٥٥].

أما الثاني: فيتمثل بأن الفن الضريبي أضحى معقداً بحيث لا يمكن للنائب العادي فهم جميع جوانبه وانعكاسات فرض الضرائب، وأصبح مطلوباً أن يتصدى لذلك من يعرض له درجة لا يستهان بها من المعرفة القانونية والاقتصادية والتجارية[٥٦].

بينما ذهب أصحاب الرأي المعارض لهذا التفويض إلى القول بأن أسوأ ما قد يقع على المجتمع نتيجة بطء المجالس النيابية في إصدار التشريعات الضريبية لهو أقل مما قد يترتب على قيام الحكومة بإقرار هذه التشريعات والتعسف في استعمال هذه السلطة[٥٧].

وبين هذين الرأيين ظهر ثالث كان وسطاً بينهما تمثل: بأن تقوم السلطة التنفيذية باقتراح مشروعات القوانين الضريبية المناسبة إلى البرلمان ويحدّد لهذا الأخير مدة زمنية للبت في أمرها، فتكون نافذة المفعول في حال انقضاء المدة دون ذلك، أو أن تضع البرلمانات الخطوط العريضة التي ينبغي الالتزام بها في معرض إصدار

---

[٥٤] يراجع المادة ١١٣ من الدستور السوري الحالي لعام ٢٠١٢م و المادة ١١١ من الدستور السوري الصادر في عام ١٩٧٣م.

[٥٥] علي، دلاور، وبدوي، محمد طه. (د.ت). **أصول القانون الضريبي**. الاسكندرية: مصر. دار المعارف. ص: ٥٨.

[٥٦] المرجع السابق. ص: ٥٩.

[٥٧] المرجع السابق. ص: ٦٢.

التشريعات الضريبية، ومن ثم يترك للحكومة سلطة إصدار المراسيم والقرارات الادرية والتفسيرات المتفقة مع روح القانون والتي تكمله[٥٨].

ويرى الباحث أن هذا الرأي الوسط هو الأقرب للواقع، مع الإشارة إلى أن هذا الجدل يكاد يكون نظرياً بحتاً، فعملياً يمكن للسلطة التنفيذية أن تقترح القوانين الضريبية، دون أن يكون لها الحق بفرض أي نص ضريبي على السلطة التشريعية في الأحوال العادية.

ثانياً_ حالة الضرورة:

لم يكن التفويض التشريعي ركيزة السلطة التنفيذية الوحيدة للتدخل في اختصاص السلطة التشريعية وإصدار قوانين ضريبية، بل إن الحكومة استندت إلى نص دستوري موجود في أغلب دساتير الدول المعاصرة يقر بوجوب التدخل في حالة الضرورة أو الظروف الاستثنائية، فقد جاء في **الدستور الفرنسي الحالي** ما يلي **((عندما تكون مؤسسات الجمهورية، أو استقلال الأمة، أو سلامة إقليمها أو تنفيذ تعهداتها الدولية مهددة بطريقة جسيمة وحالّة، وانقطع السير المنتظم للسلطات الدستورية العامة، فإن رئيس الجمهورية يتخذ الاجراءات التي تطلبها هذه الظروف، بعد الاستشارة الرسمية لرئيس الوزراء، ورئيسي مجلس البرلمان والمجلس الدستوري.....))**[٥٩] وبذلك تكون هذه المادة قد نظمت السلطات الاستثنائية لرئيس الدولة الفرنسي، ومما لا شك فيه أن الموضوعات الضريبية لا تتميز بأية خصوصية وأن لرئيس الجمهورية في حالة الظروف الاستثنائية الحق باللجوء إلى اتخاذ إجراءات ضريبية استناداً لهذه المادة[٦٠]، ومن المعروف أن الفقه الفرنسي يسلم بهذا الحق لرئيس الجمهورية وفقاً لهذه المادة.

ومن الجدير بالذكر أن **هذه الحالة لم يتم الأخذ بها منذ صدور الدستور الفرنسي سنة ١٩٥٨م وحتى الآن إلا مرة واحدة عام ١٩٦١م نتيجة التمرد العسكري في الجزائر**، غير أنه لم يكن لتلك الإجراءات التي

---

[٥٨] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٨١.

[٥٩] المادة ١٦ من الدستور الفرنسي الصادر في عام ١٩٥٨م.

[٦٠] عبد اللطيف. (١٩٩٩م). ص: ١٠٤.

اتخذت حينها أي طبيعة مالية أو ضريبية مما أدى إلى بقاء تطبيق هذه المادة فيما يتعلق بالضرائب أمراً نظرياً[٦١].

وأما في مصر فقد نظم دستور عام ١٩٧١م حالة الضرورة في المادتين (١٤٧ و ٧٤) واللتان أجازتا للسلطة التنفيذية اتخاذ إجراءات ضريبية تدخل عادةً في نطاق السلطة التشريعية، حيث نصت المادة ١٤٧ على أنه **((إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير، جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون لها قوة القانون، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً، وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، دون حاجة إلى إصدار قرارات بذلك، وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، إلا إذا رأى اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر))**.

أما المادة ٧٤ فقد نصت على أنه **((لرئيس الجمهورية إذا قام خطر يهدد الوحدة الوطنية أو سلامة الوطن أو يعوق مؤسسات الدولة عن أداء دورها الدستوري أن يتخذ الاجراءات السريعة لمواجهة هذا الخطر، ويوجه بياناً إلى الشعب، ويجري الاستفتاء على ما اتخذ من إجراءات خلال ستين يوماً من اتّخاذها))**.

وسيقتصر حديثنا على المادة ١٤٧ _التي وردت مع تعديل بسيط عليها في دستور عام ٢٠١٤م_[٦٢] دون المادة ٧٤ التي حذفت في الدستور **المصري** الصادر عام ٢٠١٤م، حيث يقرر الرأي الراجح في الفقه **المصري** _ استناداً لهذه المادة _ الحق لرئيس الجمهورية التدخل في مجال الضرائب مستخدماً لوائح الضرورة [٦٣]، حيث إن هذه المادة أتاحت له إمكانية تنظيم كل ما تنظمه القوانين العادية بواسطة القرارات بقوانين ومن ضمنها ما يتعلق بالنظام الضريبي، بينما يرى آخرون عدم جواز التدخل في الموضوعات الضريبية استناداً إلى هذه المادة، متذرعين بما يلي:

---

[٦١] المرجع السابق. ص: ١٠٤.

[٦٢] تراجع المادة ١٥٦ من دستور مصر الصادر عام ٢٠١٤م، والمعدل بالاستفتاء الشعبي الجاري في نيسان ٢٠١٩م.

[٦٣] عبد اللطيف. (١٩٩٩م). ص: ١٠٥.

فمـن ناحيــة، يـرى الـبعض أن الموضـوعات الماليـة عمومـاً والضـريبية خصوصـاً هـي مـن الموضـوعات المحجوزة للقانون ولا يجوز إصدار لوائح تشريعية فيما يخصها.

ومن ناحية أخرى، فإن هذه الموضوعات غالباً ما تحتمل التأخير حتى ينعقد المجلس النيابي[٦٤].

ويعتقد الباحث صحة الرأي القائل بدستورية التدخل اللائحي وفقاً لحالة الضرورة حيث إنه مجرد رفض تدخل رئيس الجمهورية بتنظيم الضرائب وفقاً للمادة ١٤٧، هو رفض لأحد مواد الدستور ومخالفته، كما أنه إذا سلمنا بأن الموضوعات المالية تحتمل التأخير غالباً غير أنها ليست كذلك دائماً، وبالتالي لا يجوز وضع قاعدة عامة في هذا الشأن، لأنه قد تتوفر أحياناً في الموضوعات المالية ضرورة الإسراع لمعالجتها وقد لا يكون ذلك في غيرها.

وفي سوريه فقد كان **الدستور الحالي الصادر عام ٢٠١٢م** أكثر سخاءً من الدستور **الفرنسي** أو **المصري** الحاليين لصالح السلطة التنفيذية، إذ تضمن نوعين لحالة الضرورة من خلال المادتين (١١٣و١١٤)، حيث أكدت المادة ١١٣ على حق رئيس الجمهورية بالتشريع وإصدار القوانين حتى أثناء دورات انعقاد مجلس الشعب إذا أوجبت الظروف الاستثنائية ذلك، وبالطبع من بينها القوانين الضريبية، فنصت على أنه **((١_يتولى رئيس الجمهورية سلطة التشريع خارج دورات انعقاد مجلس الشعب أو أثناء انعقادها إذا استدعت الضرورة القصوى ذلك أو خلال الفترة التي يكون فيها المجلس منحلاً.**

٢_ تعرض هذه التشريعات على المجلس خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد أول جلسة له.

٣_ للمجلس الحق في إلغاء هذه التشريعات أو تعديلها بقانون وذلك بأكثرية ثلثي الأعضاء المسجلين لحضور الجلسة على أن لا تقل عن اكثرية أعضائه المطلقة دون أن يكون لهذا التعديل أو الإلغاء أثر رجعي وإذا لم يلغها المجلس أو يعدلها عدّت مقرة حكماً)).

كما جاءت المادة ١١٤ لتمنح لرئيس الجمهورية الحق باتخاذ الإجراءات السريعة لمواجهة الخطر الجسيم الذي يهدد سلامة البلاد فنصت على أنه **((إذا قام خطر جسيم يهدد الوحدة الوطنية أو سلامة أو استقلال أرض**

---

[٦٤] المرجع السابق. ص: ١٠٦.

الوطن أو يعوق مؤسسات الدولة عن مباشرة مهامها الدستورية، لرئيس الجمهورية أن يتخذ الإجراءات السريعة التي تقتضيها هذه الظروف لمواجهة الخطر)).

ويدور السؤال هنا عن المقصود باصطلاح **(الإجراءات السريعة)**، فهل **يخول هذا التعبير رئيس السلطة التنفيذية إصدار مراسيم تشريعية لها قوة القوانين؟** أم أن الأمر **يقتصر على اتخاذ بعض التدابير الاحتياطية التي تدخل بطبيعتها في صميم اختصاص السلطة التنفيذية دون أن تتعدى ذلك لتصبح قوانين؟**

من جانبنا نرى أن **(الإجراءات السريعة) تشمل المراسيم التشريعية التي لها قوة القوانين، وذلك لأن مواجهة الخطر الجسيم قد تحتاج إلى إلغاء أو تعديل بعض القوانين مما يسوغ لرئيس الجمهورية ويدفعه إلى ممارسة سلطة التشريع التي هي جوهر سلطات الضرورة.**

المطلب الثاني

الواقعة المنشئة للضريبة

إن حقيقة أن كل ضريبة يجب أن تفرض بقانون لا تعني ترتب دين الضريبة بذمة المكلف، بل إن ذلك يتطلب توافر شروط معينة يضعها القانون الصادر بفرض الضريبة، فمثلاً قانون الموازنة السنوي لا يخلق دين الضريبة في ذمة أحد وإنما يحوي تقديراً للإيراد المتوقع الحصول عليه من هذه الضريبة أو تلك خلال السنة المقبلة المقدر خلالها ذلك الإيراد[٦٥]، فقد يتحقق فعلاً وقد لا يتحقق، لأن الضرائب تفرض بموجب قوانين خاصة بها، ولا بد لكي تحدد وتعين أن تحقق بعض الشروط التي تقرضها تلك القوانين، فمثلاً صدور قانون ضريبة الدخل في دولة ما لا ينشئ حتماً ديناً ضريبياً بذمة شخص ما، إلا إذا تحقق الدخل لهذا الشخص خلال السنة المالية، كذلك مجرد صدور قانون ضريبة المبيعات مثلاً لا يرتب ديناً ضريبياً في ذمة المكلف وإنما يتطلب الأمر قيام هذا الاخير بنشاط معين يبين القانون شروطه وأحكامه حتى يصبح مكلفاًبتلك الضريبة[٦٦]، فكما في جميع الالتزامات فإن القانون يجعل واقعة معينة – يحدد شروطها_ مصدراً مباشراً لنشوء الالتزام ويعتبر القانون مصدراً

---

[٦٥] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٥٢.

[٦٦] السعايده، عارف منور. (٢٠١٢م). **المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة**. دكتوراه. قسم القانون العام. جامعة دمشق. دمشق: سوريه. ص: ٣٠٢.

غير مباشراً لها[٦٧]، ومن حيث إن الالتزامات الضريبية لا تتميز عن غيرها من الالتزامات في هذا المضمار فإن المشرع لا يجعل الالتزام بدين ضريبة ما واجباً على جميع الأفراد، بل رتب نشوء مثل هذا الالتزام على تحقق واقعة معينة تتوافر فيها الشروط التي أوجبها القانون الصادر بتلك الضريبة والتي تسمى **(الواقعة المنشئة للضريبة)**، أي الواقعة المنشئة للالتزام بدين الضريبة.

وعليه ستكون دراستنا لهذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وموقف التشريعات الضريبية منها.

الفرع الثاني: دور الواقعة المنشئة للضريبة في ثبوت دين الضريبة بذمة المكلف ونتائجها.

الفرع الأول

تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وموقف التشريعات الضريبية منها

إن الواقعة المنشئة للضريبة هي أول موضوع يجب تحديده في قانون فرض الضريبة لتحديد المكلف بها، فما المقصود بها، وما هو موقف التشريعات الضريبية منها؟

أولاً_ تعريف الواقعة المنشئة للضريبة:

نظراً لأهمية الواقعة المنشئة للضريبة باعتبارها من المسائل غير القابلة للانفصال عن مبدأ قانونية الضريبة، لذا لا بد من بيان المقصود بها والتعريفات التي من خلالها تناولها الفقه، حيث ذكر جانب من الفقه أنها من أولى الموضوعات المتعلقة بتحديد الأساس القانوني للتكليف بالضريبة والتي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، أي تتحقق معها مشروعية أو صحة التكليف حيث إنها الشرط الواجب توافره ليتولد دين الإدارة الضريبية في ذمة المكلف[٦٨]، وعرّفها جانب آخر أنها **(عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الدولة للضريبة)**، أو **(المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي**

---

[٦٧] عويضة، أحمد ثابت. (١٩٥٨م). **ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مصدر الالتزام بالوفاء**. (د.ن). ط:١. ص: ٥.

[٦٨] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٤١١.

تم اختياره أساساً لفرض الضريبة)، وعرفت ايضاً بأنها **(الواقعة أو التصرف اللازم لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها)**[٦٩].

بينما يراها جانب آخر من الفقه بأنها **(الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة بحق شخص ما يحدده القانون، فيصبح مع تحققها من حق الدولة مطالبته بدين الضريبة)**[٧٠].

ومن كل ما تقدم نرى أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الحدث أو التصرف القانوني أو الوضعية التي ينشأ عنها دين الضريبة بحق المكلف، حيث إن كل الضرائب بغض النظر عن تسميتها تعرف واقعة منشئة تتحقق بمجرد توافر الظرف الذي يظهرها، وبالتالي ينشأ الالتزام بدفع الضريبة في ذمة الشخص التي تحققت عنده.

ومن المستحسن قوله أن **الضريبة على القيمة المضافة تعرف إلى جانب الواقعة المنشئة للضريبة مفهوماً آخر يعرف بوجوب الاستحقاق** والذي يقصد به **حق الخزينة العامة بمطالبة المكلف بأداء الضريبة**، في حين ينتج عن الواقعة المنشئة للضريبة دين في ذمة المكلف تجاه الدولة[٧١].

ثانياً_ موقف التشريعات الضريبية من الواقعة المنشئة للضريبة:

١- موقف التشريع الضريبي الفرنسي والمصري: تأخذ التشريعات المالية الفرنسية حالياً _وكذلك المصرية_ بصلاحية الواقعة المنشئة لإنشاء دين الضريبة في ذمة المكلف بعدما كانتا تميلان إلى عدم الاعتراف لها بذلك، واعتبار القرارات الإدارية الضريبية المتخذة هي صاحبة الأثر المنشئ لدين الضريبة في ذمة المكلف[٧٢]، فقد اتجهت المحاكم الفرنسية مؤخراً إلى أن القواعد الضريبية (وعاء الضريبة ومعدلها والتقادم فيها.... إلخ) تتحدد في كل حالة بالذات تبعاً للوقت الذي توافر فيه الظروف المبينة في قانون الضريبة، بحيث يكون توافر هذه الظروف بالنسبة لكل مكلف كاف لإنشاء دين الضريبة في ذمته[٧٣].

---

[٦٩] عمارة، رانيا محمود. **المالية العامة-الايرادات العامة**. موقع Google books. ٥/آذار/٢٠١٨. الرابط:
https://books.google.com/books?id=zWStDQAAQBAJ&newbks=0&hl=ar&source=newbks_fb

[٧٠] الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (٢٠٠٨م). **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**. ط:١. (د.ن). ص: ٧٦.

[٧١] التيعلاتي، عبد القادر. (د.ت). **النزاع الضريبي في التشريع المغربي**. وجدة: المغرب. دار النشر المغربية. ص: ٢١.

[٧٢] انظر قرار محكمة استئناف القاهرة رقم ٢٢١ تجاري سنة ٦٦ قضائي صادر في عام ١٩٥١م ، نقلاً عن خلاف. (١٩٦٦م). ص: ١٥٥ وما بعدها.

[٧٣] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٥٣.

وهذا ما أكده الفقيه (Lafereraiere) بقوله أن استحقاق دين الضريبة في ذمة المكلف ناجم عن تحقق الواقعة المنشئة لها، بينما لا يعد أثر قرار الإدارة الضريبية سوى تحديد مقدار هذا الدين فقط[٧٤]، أي لا يعد هذا القرار سوى كاشفاً لحق الدولة باستحقاق هذا الدين تجاه المكلف الذي يحدده القانون بموجب حدوث هذه الواقعة، كتحقق الدخل في ضريبة الدخل أو القيام بعملية تداول السلعة وانتقالها من شخص لآخر في ضريبة المبيعات.

كما أن التشريع **المصري** يظهر لنا من خلال نصوصه عدم تعليقه نشوء الالتزام بدين الضريبة على القرارات الضريبية بتحديد الدين المتخذة من قبل المالية، بل يرجع ذلك إلى توافر ظروف شخصية وموضوعية تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة[٧٥].

٢- موقف التشريع الضريبي السوري: يمكننا الاستدلال على موقف المشرع **السوري** في هذا المضمار من خلال الاستعانة ببعض نصوص **قانون ضريبة الدخل السوري** على سبيل الذكر لا الحصر، حيث جاء فيها **((يشمل التكليف بضريبة الدخل أرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها ممارسو مهنة الإتجار بالعقارات))**[٧٦]، ويظهر لنا من ذلك أن المشرع **السوري** اعتبر مجرد قيام تجار العقارات بعملية بيع لعقار سبباً لخضوع أرباح هذه العملية للضريبة وتحقق دينها في ذمتهم حتى قبل صدور قرار إداري بمقدارها كما هو ظاهر من النص القانوني، كما جاء في هذه النصوص أنه **((.....أما في الحالات المنصوص عليها في البند الثاني من الفقرة / أ / من المادة / ٥١ / من هذا القانون فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف))**[٧٧]، وهنا يكون **المشرع السوري** قد أعلن صراحةً موقفه بتبني تاريخ الواقعة المنشئة كمعيار لتحديد تاريخ نشوء الالتزام الضريبي في ذمة المكلف دون النظر إلى تاريخ القرارات الإدارية المتخذة والتي تتعلق بهذا الالتزام، أو ذكرها.

---

[٧٤] Lafereraiere, J., & Waline, M. (1952). **Traite èlèmentaire de science et de legislation Financières**. LiBrairie general et de jurisprudence. P:350

[٧٥] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٥٥.

[٧٦] الفقرة / أ / من المادة / ٢١ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٧٧] الفقرة / أ / من المادة / ٥٢ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

الفرع الثاني

دور الواقعة المنشئة للضريبة في ثبوت دين الضريبة بذمة المكلف ونتائجها

أولاً_ دور الواقعة المنشئة للضريبة في ثبوت دين الضريبة بذمة المكلف:

إن السؤال الذي يطرح نفسه هو متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف لتكون الخزينة العامة صاحبة الحق فيه؟ وللإجابة على هذا السؤال فهناك رأيان:

الرأي الأول: يقرر أصحاب هذا الرأي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي مصدر الالتزام بدين الضريبة حيث إن هذا الدين يشغل ذمة المكلف دون الحاجة إلى أعمال قانونية كالقرار الإداري والتي تعتبر بنظرهم مجرد إدارة تنفيذية لدين الضريبة الذي نشأ قبل صدورها[٧٨]، أي أن تحقق الدخل _وليس القرار الصادر عن الإدارة الضريبية بتحديد مقدار هذا الدين والمكلف بدفعه_ هو مصدر الالتزام بالدين الضريبي.

ونحن هنا نؤيد هذا الرأي، إذ إن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون الذي بدوره يحدد الشروط التي يجب أن تتوافر في شخص معين حتى يترتب دين الضريبة في ذمته وهو ما اصطلح على تسميته (بالواقعة المنشئة الضريبة)[٧٩].

الرأي الثاني: يذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن دين الضريبة عموماً لا ينشأ في ذمة المكلف إلا بعد اتخاذ موظفي الإدارة الضريبية لبعض الإجراءات، أهمها ربط الضريبة وصدور قرار إداري يحدد مبلغها الواجب دفعه من قبل المكلف[٨٠]، وطبقاً لذلك فإن دين الضريبة عموماً لا ينشأ في ذمة المكلف إلا من اللحظة التي يرد اسم المكلف بها وتحديد مقدارها في ذلك القرار الإداري والذي يعتبر بدوره القرار الذي يخلق دين الضريبة، حيث يؤدي إغفال إصدار قرار باسم أحد المكلفين إلى عدم إمكانية إخضاعه للضريبة على الرغم من تحقق الظرف المظهر للواقعة المنشئة للضريبة لذلك المكلف[٨١].

---

[٧٨] الزبيدي. (٢٠٠٨م). ص: ٧٦.

[٧٩] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٥٣.

[٨٠] المرجع السابق. ص: ١٥٤.

[٨١] الزبيدي. (٢٠٠٨م). ص: ٧٧.

ومن جهتنا فإننا لا نؤيد هذا الرأي، حيث إن عملية ربط الضريبة هي مجرد تحديد لمقدار دين الضريبة والذي نشأ سابقاً في ذمة المكلف بمجرد توفر الواقعة المنشئة للضريبة، فيجب التفرقة بين تاريخ نشوء الدين وتحديد مقداره، حيث يوجد فرق كبير بينهما، كما أن إلزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي بمجرد تحقق الواقعة المنشئة دون الانتظار لصدور القرار الإداري بتحديد دين الضريبة دليل كاف على صحة ما يراه أصحاب الرأي الأول.

ثانياً_ نتائج وآثار الواقعة المنشئة للضريبة:

تبدو أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة نظراً للنتائج التي تترتب على ذلك، والتي تنظم العلاقة بين طرفي الالتزام الضريبي ومن أهمها:

١_ تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة هو الذي يحدد القانون الواجب تطبيقه على الدين الضريبي، والذي من البديهي أن يكون القانون النافذ وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حيث لا يعتد بأي قانون جديد بعد ذلك يلغي سريان الضريبة عليه [٨٢]، طالما أن تاريخ ثبوت الواقعة سابق لتاريخ إصدار هذا القانون الجديد، وذلك أنه لا يوجد ما يمنع من ربط الضريبة على الدخول التي تحققت قبل ذلك الإلغاء **إلا إذا تبين اتجاه قصد المشرع إلى الأخذ بخلاف ذلك.**

٢_ العبرة في تصفية الضريبة تكون بوقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حيث إن التغيير الذي قد يحدث في مطرح الضريبة أو في معدلها بعد توافر تلك الواقعة لا يعتد به، بل إن المعدل الذي يطبق هو المعدل القديم الذي كان نافذاً وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة[٨٣]، بغض النظر إن كان هذا في مصلحة الملتزم بالدين الضريبي أم لم يكن كذلك.

٣_ يبدأ الزمن الواجب خلاله على الإدارة الضريبة والمكلف القيام بالإجراءات المطلوب اتخاذها، من وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وبالتالي حتمية تحديد تلك الواقعة.

---

[٨٢] الزبيدي. (٢٠٠٨م). ص: ٨١.

[٨٣] المرجع السابق. ص: ٨١.

فوفقاً لمعظم التشريعات الضريبية، يبدأ من ذلك الوقت سريان مدة التقادم المسقط للدين الضريبي في حال لم يطالب به من قبل الإدارة الضريبية.

و تجدر الإشارة إلى أن **المشرع السوري** لم يأخذ بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة كسبب لبدء سريان التقادم الضريبي، فالقانون المالي الأساسي السوري نص على أن تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع _وليس تحقق الواقعة المنشئة للضريبة_ هو المعول عليه في سريان مدة التقادم المسقط للضريبة[٨٤].

٤_ يبدو جلياً أن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة يبين النظام القانوني الواجب سريانه على الضريبة من حيث الوجهة المكانية، حيث إن البعد المكاني للواقعة المنشئة يحدد القانون الضريبي المطبق وذلك تبعاً لموقع تلك الواقعة[٨٥].

وهذا ما يبدو واضحاً في قانون الضريبة على القيمة المضافة الذي أعفى الصادرات من أداء هذه الضريبة مستنداً في هذا على أن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة لم تحدث داخل حدود الدولة بل إن تسليم السلعة سيتم خارجها، وبالتالي فإن الواقعة المنشئة جاءت خارج النطاق الإقليمي للدولة ولا يوجد مسوغ أو مبرر يتيح تطبيق تلك الضريبة على هذه السلعة.

وفي هذا السياق فإن تحديدنا لمفهوم قانونية الضريبة والاستثناءات الواردة عليه، ومن ثم تبيان الشروط الواجب توافرها في الفرد ليصبح مكلفاً بالضريبة أي ما يسمى (الواقعة المنشئة للضريبة)، يدفعنا لدراسة أطراف هذا الالتزام الضريبي من خلال البحث في طرفيه الإيجابي المتمثل بالدولة والسلبي المتمثل بالمكلف.

---

[٨٤] المادة /٢٧/ من القانون المالي الأساسي السوري رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م.

[٨٥] التيعلاتي. (د.ت). ص: ٢٢.

المبحث الثاني

طرفا الالتزام بدين الضريبة

يتعدى الالتزام الضريبي المكلف ليمتد ويشمل الدولة ممثلةً بالإدارة الضريبية كطرف إيجابي في علاقتها مع المدين الذي سيؤدي إليها هذا الالتزام كطرف سلبي، ومن هنا فإن هذا المبحث يحتوي على مطلبين أساسيين، نذكر في أولهما (الدولة) كدائن وفي ثانيهما نتطرق إلى (المكلف) كمدين بها.

المطلب الأول

الطرف الإيجابي (الدولة)

تعتبر السلطة التي تباشر من خلالها الدولة مكنة فرض الضرائب على الأفراد سلطة مباشرة، وينظر إلى هذه السلطة على أنها غير محدودة _نظرياً على الأقل_ تخول الدولة من خلالها الحق في فرض ما تشاء من ضرائب في أراضيها دون أن يقيد حريتها في هذا المجال سوى المصلحة التي تتوخى تحقيقها من ذلك، ومهما كانت تلك المصلحة مالية أم اقتصادية أم اجتماعية.

غير أن الدولة يمكن أن تضع في حسبانها عند تنظيمها وفرضها للضرائب بعض الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والفنية حتى تحقق أهدافها غير المالية التي تسعى إليها من خلال عملية فرض الضرائب، إلا أن هذه الاعتبارات ليس لها أي أهمية قانونية تذكر ولا تعتبر قيوداً على الدولة في فرضها للضرائب[٨٦]، كونها تملك الحق الحصري بتحديد تلك الأهداف _ومن ورائها تلك الاعتبارت_ التي تريد تحقيقها من خلال عملية فرض الضريبة وتحديد المكلفين بدفعها.

ومن المستحسن ذكره أن **فرض الضرائب يتم من قبل الدولة ممثلةً بالسلطة التشريعية التي تعطي الحق بذلك لسلطاتها المالية المركزية كما تقوم بفرضها على المكلفين من خلال بعض الهيئات المحلية** التي يسمح

---

[٨٦] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٦٢.

لها بفرض ضرائب محلية إلى جانب الضرائب المركزية التي تفرضها السلطة المالية المركزية، ويفهم من ذلك أن الطرف الدائن عموماً _قد يكون حسب الأحوال_ إما سلطات الدولة المركزية أو بعض الهيئات المحلية[٨٧].

وأياً يكن الطرف الدائن _السلطة المركزية أو السلطات المحلية_ فهي لا تملك الحق في فرض الضريبة أو إسقاطها إلا إذا كان القانون يقرر ويستوجب ذلك، فالقضية ليست قضية إجازة يتمتع بها موظفو السلطات المالية المختصة فتتبع لتقديرهم عملية فرض الضريبة أو عدم فرضها، بل إنهم ملزمون بربط الضريبة وتحصيلهامن المكلفين بها الذين يحددهم القانون، وذلك بمجرد تحقق الحادثة المولدة للدين الضريبي في ذمتهم[٨٨].

وعلى الرغم من إمكانية وجود حالات استثنائية _كالكوارث والفيضانات_ تدفع بالدولة إلى عدم تحصيل الضريبة، يرى أن هذا الإعفاء من الضريبة يجب أن يتم في حدود القانون ومن خلال قانون يصدر بذلك، ولا يقبل أن تمتنع السلطة المالية عن ربط الضريبة من تلقاء نفسها وعلى مسؤوليتها السياسية، لأن ذلك فيه مخالفة صريحة لمبدأ قانونية الضريبة الذي يقر أن لا إعفاء من الضريبة إلا بقانون، ويلاحظ أن هذا المبدأ عادة ما تنص عليه دساتير الدول المختلفة بشكل صريح، غير أن الدستور السوري اكتفى بالنص على أن فرض الضرائب لا يكون إلا بقانون[٨٩]، ومن المعروف أنه لا يمكن إلغاء قانون إلا بقانون، مما يعني ضمنياً أن إلغاء الضرائب أو الإعفاء منها لا يكون إلا بقانون أيضاً.

المطلب الثاني

الطرف السلبي (المكلف)

وهو الشخص الذي يترتب عليه قانوناً الالتزام بدفع دين الضريبة إلى الطرف الإيجابي (الدولة)، والذي يمثل الطرف المدين في العلاقة الضريبية وهو ما يطلق عليه أيضاً اسم **(المكلف أو الممول)**[٩٠]، ويقصد بالمكلف _أو الممول_ **كل شخص طبيعي أو معنوي يترتب عليه الالتزام بدفع الضريبة بموجب أحكام القانون.**

---

[٨٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٦٢.

[٨٨] المرجع السابق. ص: ١٦٣.

[٨٩] المادة / ١٨ / من الدستور السوري الصادر في عام ٢٠١٢م.

[٩٠] ريا، ثراء اسكندر. (٢٠١١م). **العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية**. ماجستير. قسم القانون العام. كلية الحقوق. جامعة دمشق. دمشق: سوريه. ص: ٧.

وتهتم التشريعات الضريبية بتحديد الشخص الذي يقع عليه واجب دفع الضريبة بدقة، كيلا يترك للإدارة الضريبية إمكانية التوسع في الشريحة الخاضعة للضريبة، كما تعطي الحق للمكلف بالضريبة بالتأكد من خضوعه لها، عملاً بالنص الدستوري القائل ان لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص[٩١]، وقد اتجه المشرع إلى التفريق بين المكلفين بالضريبة تبعاً لشخصياتهم القانونية، فبعد أن كان المكلف يقتصر على الأشخاص الطبيعيين أدى التطور التجاري إلى شمول الشخص المعنوي بذلك بغض النظر إن كان من أشخاص القانون العام أو الخاص، ففرضوا ضرائب خاصة على الأشخاص الطبيعيين وأخرى على الأشخاص المعنويين، مع ملاحظة أن الأصل في فرض الضرائب أنها تسري على هاتين الفئتين من الأشخاص على السواء[٩٢].

وعليه فإن دراستنا لهذا المطلب ستكون في فرعين:

الفرع الأول: الشخص الطبيعي

الفرع الثاني: الشخص المعنوي

الفرع الأول

الشخص الطبيعي

يقصد بالشخص الطبيعي **الإنسان**، وتمر حياة الإنسان بعدة مراحل تختلف تبعاً لها أهليته، وبالتالي شخصيته القانونية فوفقاً **للقانون المدني السوري** الذي ينص على أنه

((١_ كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية))[٩٣]، وأيضاً

((١_ لا يكون أهلاً لمباشرة حقوقه المدنية من كان فاقداً التمييز لصغر في السن أو عته أو جنون.

٢ _ وكل من لم يبلغ السابعة يعتبر فاقد التمييز))[٩٤]، وكذلك **((كل من بلغ سن التمييز ولم يبلغ سن الرشد، وكل من بلغ سن الرشد وكان سفيهاً أو ذا غفلة، يكون ناقص الأهلية وفقاً لما يقرره القانون))**[٩٥].

---

[٩١] صديق، رمضان. (د.ت). **إنهاء المنازعة الضريبية**، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: ٥٨.

[٩٢] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٧٠.

[٩٣] الفقرة الأولى من المادة ٤٦ من القانون المدني السوري.

تقسم الأهلية لدى الإنسان إلى نوعين:

أهليـة وجـوب تكتسب منذ الولادة حتى بلوغ سن التمييز ويستطيع الإنسان من خلالها اكتساب الحقوق وأن تتعلق بذمته نتائج الالتزامات فقط دون القدرة على تأدية هذه الالتزامات بنفسه.

وأهلية أداء تثبت له ببلوغ سن الرشد المحدد قانوناً، والمراد بها إمكانية الشخص ممارسة أي عمل قانوني على وجه يعتد به قانوناً، فيستعمل ما يتمتع به من حقوق ويباشر التزاماته بنفسه دون أن ينوب عنه في ذلك أحد.

وهنا يثور البحث حول مدى تأثير أهلية الشخص الطبيعي القانونية بالالتزام بدين الضريبة، وقد انقسم الفقه في ذلك، **فرأى البعض** تطابق القواعد الحاكمة للأهلية القانونية مع تلك التي تحكم أهلية الالتزام بالضريبة عموماً، **بينما ذهب آخرون** إلى القول بوجود تعارض بين هذين النوعين من الأهلية، **وجاء فريق ثالث** بالقول بعدم وجود إلا نظرية واحدة للأهلية القانونية تطبق في المجال الضريبي كما في غيره من المجالات[٩٦].

وبرأينا فإن للضريبة طبيعة خاصة تفرض علينا تطبيق نظرية الأهلية القانونية في المجال الضريبي على نحو خاص وليس كما تطبق في باقي القوانين.

حيث يظهر التطبيق العملي أن الالتزام بالضريبة يمكن أن ينشأ حتى قبل وجود الشخص الطبيعي الملتزم، أي حتى قبل إمكانية الحديث في مدى أهليته للالتزام، ويبدو ذلك واضحاً **بالنسبة للجنين الذي لا يعتبر ترتيب التزامات للغير في ذمته ممكناً، ومع ذلك فإنه يترتب عليه التزام ضريبي إذا ما كان في موقع الوارث من غيره وذلك منذ وفاة المورث،** مادام الجنين في رحم أمه يتمتع بحق الميراث حتى قبل الولادة، وبالتالي فإنه هناك فرق واضح ومحسوس بين الأحكام المدنية المتعلقة بالأهلية القانونية وما يقابلها في القانون الضريبي[٩٧].

وعلى الرغم مما تقدم فإن القواعد العامة المتعلقة بالأهلية هي نفسها السارية في المجال الضريبي، فيما عدا ما كان منها خاصاً بنشوء الالتزام في ذمة المدين به.

---

[٩٤] المادة ٤٧ من القانون المدني السوري.

[٩٥] المادة ٤٨ من القانون المدني السوري.

[٩٦] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٧١.

[٩٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص: ١٧٢.

حيث يعتبر بديهياً قيام الوصي بتقديم الإقرار الضريبي نيابةً عن ناقص الأهلية وأيضاً مناقشته أمام الدوائر الضريبية والمحاكم ...إلخ[٩٨].

وقد تبنى المشرع الضريبي **السوري** فكرة النيابة الواردة في القانون المدني ويبدو ذلك واضحاً من خلال ما نص عليه في معرض شرحه للمقصود بالتهرب الضريبي، حيث أقر أنه **((كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو حسابات أو .....))**[٩٩].

الفرع الثاني

الشخص المعنوي

لا يقتصر الكيان القانوني على الأشخاص الطبيعيين فقط بل يشمل كذلك ما يعرف بالأشخاص المعنويين، والذي يفرد لهم قواعد قانونية تتلاءم والطبيعة التي يتمتعون بها، وقد يكون الشخص المعنوي أحد أشخاص القانون العام أو الخاص[١٠٠]، وبالتالي ستكون دراستنا للشخص المعنوي في هذا الفرع وفق الآتي:

أولاً_ أنواع الشركات الخاضعة للضريبة.

ثانياً_ النظريات السائدة في التشريعات الضريبية فيما يتعلق بسريان الضريبة على الشركات.

ثالثاً_ تمثيل الشخص المعنوي من الناحية الضريبية.

أولاً_ أنواع الشركات الخاضعة للضريبة:

عرّف الشخص المعنوي بأنه **(مجموعة من الأشخاص أو الأموال ترمي إلى تحقيق هدف معين بواسطة أداة خاصة ويمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لإدراك هذا الهدف)**[١٠١].

---

[٩٨] المرجع السابق. ص: ١٧٢.

[٩٩] الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من القانون رقم ٢٥ للعام ٢٠٠٣م المتعلق بمكافحة التهرب الضريبي.

[١٠٠] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٧٣.

[١٠١] الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (٢٠٠٥م). **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة**. دكتوراه. قسم القانون العام. كلية الحقوق. جامعة الموصل. الموصل: العراق. ص: ١١٠.

ويفهم من ذلك أن الشخص المعنوي بغض النظر عن نوعه يتمتع بقدر من الاستقلال عن مؤسسيه، فيملك ذمة مالية مستقلة عنهم، ويمنحه القانون مكنة التقاضي كما يمكن أن يتمتع بجنسية دولة معينة، وكما ذكرنا سالفاً فيمكن أن يكون الشخص المعنوي عاماً أو خاصاً، والمقصود بالشخص المعنوي العام ذلك الشخص الذي يتمتع بامتيازات السلطة العامة ويخضع لقواعد القانون العام، وتظهر وزارات الدولة في مقدمة أنواعه إضافة للإدارات والهيئات المحلية والمؤسسات والشركات العامة، ومن باب المخالفة، فالأشخاص المعنوية الخاصة هي تلك التي لا تتمتع بالسلطات العامة وتخضع للقانون الخاص[١٠٢]، وتكون إما شركات أشخاص أو شركات أموال، وقد اختلفت التشريعات الضريبية في مدى إخضاع الأشخاص المعنوية العامة (الشركات العامة) للضريبة، فذهب البعض إلى فرض الضريبة على الشركات كافة سواء كانت عامة أو خاصة، بينما اكتفت تشريعات أخرى بفرض الضريبة على الشركات الخاصة فقط.

فالمشرع **الفرنسي** أخضع للضريبة على الدخل جميع شركات الأموال والجمعيات التعاونية والمنشآت المماثلة التابعة للهيئات العامة[١٠٣]، فشمل بذلك جميع الهيئات المستقلة التابعة للدولة أو إحدى الهيئات المحلية والتي تجني ربحاً من النشاط الذي تزاوله، كشركات النفط أو الغاز أو الكهرباء أوغيرها من الشركات العامة التي تنشئها الدولة.

ولحق بالمشرع **الفرنسي** نظيراه **المصري** و**السوري**، إلا أنهما توسعا في ذلك حيث شملا وحدات القطاع العام الحكومية بشركاته ومنشآته المتنوعة، والجمعيات التعاونية الهادفة للربح، والمؤسسات المالية كافة بغض النظر عن نوعها وغايتها[١٠٤].

وعلى العكس من ذلك فقد أخذ المشرع **العراقي** بالمفهوم الضيق للشركة وقصره على شركات الأموال دون شركات القطاع العام[١٠٥].

---

[٢] Dupuis, G., Guedon, M., & Chretien, P. (1999). **Droit adiminstratif**. 6th Ed. Paris. Armand colin. P:204

[١٠٣] البطريق، يونس أحمد. (١٩٦٦م). **أصول الأنظمة الضريبية**. القاهرة: مصر. المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر. ص: ٢٤٢.

[١٠٤] الزبيدي. (٢٠٠٨م). ص: ١٥١.

[١٠٥] المرجع السابق. ص: ١٤٩.

وأما فيما يتعلق بالشركات الخاصة _ فكما أسلفنا_ تكون هذه الشركات إما شركات أموال أو شركات أشخاص، ويبدو أن القانون الضريبي لا يعترف لشركات الأشخاص بالشخصية المعنوية ولا يمنحها ذمة مالية مستقلة عن الشركاء، فيبقى هؤلاء ضامنين لديونها بذممهم الخاصة ويكون لشخصياتهم محل أهمية واعتبار.

ويكتفي القانون الضريبي بالاعتراف لشركات الأموال بالشخصية الاعتبارية، وهي الشركات التي تقوم على الاعتبارات المالية لا الشخصية، ويطلق عليها شركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية، حيث لا يكون الشركاء المساهمون فيها مسؤولين عن ديونها إلا في حدود قيمة أسهمهم التي يملكونها أو قيمة حصصهم في رأس مال الشركة.

وقد تباينت مواقف التشريعات من جهة تحديد شركات الأموال الخاضعة للضريبة، فمنهم من توسعوا في ذلك كالمشرعين **السوري** و**المصري**، ومنهم من ضيقوا مفهوم شركات الأموال كالمشرع **العراقي**، وآخرون اتخذوا موقفاً وسطاً كالمشرع **الأردني**.

ومما لا لبس فيه أن ما سارت عليه التشريعات السابقة _على اختلافها_ متطابق إلى حد كبير مع اتجاه المشرعين الفرنسي والبريطاني[١٠٦].

ثانياً_ النظريات السائدة في التشريعات الضريبية فيما يتعلق بسريان الضريبة على الشركات:

تختلف التشريعات الضريبية فيما بينها بالأسس المتبعة فيما يتعلق بفرض الضريبة على الشركات، حيث يتجه البعض إلى فرض الضريبة على الشركة بشكل مستقل عن المساهمين فيها، بينما يتبنى جانب آخر فرض الضريبة على المساهمين في رأس مال الشركة دون العبء بشخصيتها المستقلة، ويمكن القول إن هذا الأمر يعود إلى تبني التشريعات الضريبية لإحدى النظريتين الرئيستين الآتيتين:

(نظرية الدمج ونظرية الفصل)

١- نظرية الدمج: يرى أنصار هذه النظرية عدم إمكانية الفصل بين الذمة المالية للمساهمين كشخص طبيعي والذمة المالية للشركة كشخص معنوي، مستندين في ذلك إلى أن الشركة تتكون من مجموع الأفراد

---

[١٠٦] المرجع السابق. ص: ١٦٤-١٦٥.

الطبيعيين المساهمين برأسمالها، وأرباحها هي مجموع أرباح هؤلاء الذين يخضعون بدورهم للضريبة، وبالتالي تخضع أرباح الشركة لها[١٠٧]، ومن جهة أخرى فإن فرض الضريبة على الشركة وعلى الأفراد إنما هو ازدواج ضريبي اقتصادي يقع على المال نفسه للضريبة نفسها وبالعام نفسه[١٠٨].

ولم تحظ هذه النظرية بالنجاح في التشريعات الضريبية لعدم منطقية مبرراتها، حيث تنكر على الشركة شخصيتها المعنوية التي أقرتها لها القوانين المعاصرة من ناحية، وتسعى لتلافي ازدواج ضريبي غير محقق من الناحية القانونية إذ إنه يفتقد لأهم أركانه وهو وحدة المكلف، ونتيجةً لذلك فقد اتجهت التشريعات المعاصر إلى نظرية أخرى أكثر قبولاً منها، هي نظرية الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة والشخصية الطبيعية للأفراد المساهمين برأسمال الشركة.

٢- نظرية الفصل: وتقوم هذه النظرية على ان الشركة لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المساهمين برأسمالها، وبالتالي تتمتع بذمة مالية قائمة بذاتها، فيمكن لها حيازة الأصول المادية وغير المادية كما تلزم بأداء ديونها تجاه الغير[١٠٩]، فهي قادرة مثل الشخص الطبيعي بل أكثر على تحمل الضريبة وسدادها[١١٠].

وقد أخذت معظم التشريعات الضريبية المختلفة بهذه النظرية كالمشرع **المصري**[١١١] والمشرع **السوري**[١١٢] والمشرع **الإنكليزي** والمشرع **الأردني**[١١٣].

ونحن بدورنا نؤيد ذلك، حيث إن فرض الضريبة على الشركات بشكل مستقل يجعلها في يد الدولة أداة فعالة تحقق من خلالها أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ويحقق لها جزءاً كبيراً من إيراداتها المالية الناتجة عن الضرائب، كما أن الدولة ليست مضطرة بذلك للانتظار حتى توزيع الأرباح على الشركاء لتحصيل الضريبة المفروضة على تلك الأرباح الموزعة عليهم، وأخيراً فلا يخفى على أحد ما توفره هذه النظرية من

---

[١٠٧] المرجع السابق. ص: ١٥٢.

[١٠٨] الحسني، صادق محمد حسين. (د.ت). **ضريبة الدخل**. ط:٢. بغداد: العراق. مطبعة دار الجاحظ. ص: ١٢٠.

[١٠٩] الزبيدي. (٢٠٠٨م). ص: ١٥٣.

[١١٠] الحسني. (د.ت). ص: ١٢٠.

[١١١] يدل على ذلك قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م و القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[١١٢] المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

[١١٣] الفقرتان / ٦ / و / ٧ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩م.

مرونة للنظام الضريبي في تطبيقه على الأفراد والشركات كل على حدة، مما يزيد من الإيرادات الضريبية دون أن يؤدي ذلك إلى تحقق ازدواج ضريبي باعتبار عدم وحدة الشخصية المكلفة بالضريبة في الحالتين.

ثالثاً_ تمثيل الشخص المعنوي من الناحية الضريبية:

إن الشخص الاعتباري كالشخص الطبيعي من حيث تمتعه بالحقوق والالتزامات، غير أنه بالنظر إلى طبيعته التكوينية لا يقدر على ممارسة نشاطه بنفسه _على خلاف الشخص الطبيعي_ بل يحتم عليه أن يقوم بذلك غيره من الأشخاص الطبيعيين بدلاً عنه[١١٤]، فينهض بالتزاماته الملقاة عليه ويدافع عن حقوقه المترتبة تجاه السلطة الضريبية ويمثله عند نهاية أو تلاشي الشخصية المعنوية بالحل أو التصفية، ويكون هذا الممثل القانوني مسؤولاً تجاه الإدارة الضريبية حيال تقديم المستندات والوثائق المطلوبة والمتعلقة بعمل هذا الشخص الاعتباري الذي حقق أرباحاً من خلاله، ويتحمل كافة التبعات القانونية المترتبة على ذلك.

ويبدو ذلك واضحاً في التشريعات الضريبية المختلفة، حيث نص التشريع الضريبي **المصري** على أنه **((..... ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديريه أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسؤول عن الإدارة بحسب الأحوال))**[١١٥]، فألقى صراحةً مسؤولية الإبلاغ عن كل ما يتعلق بالنشاط الذي يزاوله الشخص الاعتباري على عاتق المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب لذلك أو الشخص المسؤول عن إدارتها.

أما المشرع **السوري** فقد ظهر موقفه جهارةً فيما أورده ضمن قانون مكافحة التهرب الضريبي حيث نص على أنه **((إذا كان المتهرب شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمته الخاصة حسب الحال ويعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن تجاه أي مخالفة لأحكام هذا القانون))**[١١٦]، ويبدو من ذلك أن **المشرع الضريبي السوري لم يكتف بإلقاء المسؤولية _الناجمة عن نشاط الشخص الاعتباري_ على ممثله أو مديره أو المفوض بالتوقيع و إنما**

---

[١١٤] كيره، حسن. (د.ت). **المدخل إلى القانون**. ط:٥. الإسكندرية: مصر. منشاة المعارف. ص: ٦٥٥.

[١١٥] المادة / ٧٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[١١٦] الفقرة / جـ / من المادة / ٩ / من قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م.

توسع في ذلك ليشمل أفراد الشخص الاعتباري بهذه المسؤولية، ومن البديهي القول بأن **الشخص الذي ينهض بالتزامات الشخص الاعتباري نيابةً عنه يكون له الصلاحية بالدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الضريبية ايضاً، طالما تتمتع بشخصية معنوية مستقلة وبالتالي ذمة مالية قائمة بذاتها.**

وأما فيما يتعلق بتمثيل الشخص الاعتباري عند الحل أو التصفية فنجد الإجابة واضحة فيما أورده قانون ضريبة الدخل **السوري** الذي نص على أنه **((إذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفّين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد))**[١١٧]، كما نص قانون الشركات على أنه **((يمثل المصفّي الشركة أمام الغير اعتباراً من تاريخ شهر قرار تعيينه))**[١١٨]، وأيضاً **((..... يقوم المصفّي بالأعمال اللازمة لتحصيل ما للشركة من ديون في ذمة الغير أو في ذمة الشركاء ووفاء ما عليها من الديون.....))**[١١٩].

وبالتالي، فإن التصفية تجعل من المصفّين المسؤولين تجاه تسديد الضريبة عن الأرباح التي لم تشملها الضريبة بعد.

وقد تبع المشرع **المصري** في كيفية معالجته لهذا الأمر نظيره **السوداني** غير أنه حصر المسؤولية بذلك بمدير الشخص المعنوي فقط[١٢٠].

ويبدو أن القضاء المصري يتبنى الاتجاه نفسه حيث أشار إلى وجوب اتخاذ الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة على أرباح المكلف المفلس _الذي قد يكون شخصاً اعتبارياً_ في مواجهة وكيل التفليسة في السنوات التي لم يتم الربط عنها[١٢١].

---

[١١٧] المادة / ١٥ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ م.

[١١٨] الفقرة / ٤ / من المادة / ٢٢ / من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ الصادر في عام ٢٠١١م.

[١١٩] الفقرة / ٥ / من المادة / ٢٤ / من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ الصادر في عام ٢٠١١م.

[١٢٠] المادة / ٣٧ / من قانون ضريبة الدخل السوداني لعام ١٩٨٦م.

[١٢١] عطية، نعيم، وعبد الوهاب، صلاح الدين. (د.ت). **مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم معلقاً عليها**. القاهرة: مصر. مكتبة القاهرة الحديثة. ص: ٥.

ونستطيع القول إن دراستنا لطرفي الالتزام الضريبي الدولة من جهة، والمكلف سواء الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي من جهة أخرى، ترتّب علينا البحث في الأسس والمعايير المتبعة لتحديد شمول الضريبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين من عدمه، وموقف الفقهاء والمشرعين الضريبيّن من هذه الأسس والمعايير.

المبحث الثالث

معايير شمول الضريبة للأشخاص

مما لا شك فيه أنه ليس كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين مشمولين بالقانون الضريبي، أي لابد من معايير وأسس يستدل بها في سبيل تحديد من يخضع لأحكام القانون الضريبي ونصوصه، وعليه ستناول هذا الموضوع كما يلي:

المطلب الأول: معايير شمول الضريبة للشخص الطبيعي

المطلب الثاني: معايير شمول الضريبة للشخص المعنوي

المطلب الأول

معايير شمول الضريبة للشخص الطبيعي

تعددت المعايير التي أخذ بها لاعتبار الشخص الطبيعي خاضعاً أم لا للقانون الضريبي، ويمكن الاطلاع على هذه المعايير من خلال موقفي الفقه والتشريع منها، وذلك وفق الآتي:

الفرع الأول: موقف الفقه

الفرع الثاني: موقف التشريع

الفرع الأول

موقف الفقه

إن الالتزام بدفع أي ضريبة يمكن رده إلى أحد الأسس الآتية:

أولاً_ معيار الجنسية:

تعرّف الجنسية بأنها **رابطة قانونية سياسية تفيد اندماج الفرد في عنصر الكيان بوصفه من العناصر المكونة للدولة**[١٢٢]، ومن خلالها يترتب لهذا الفرد حقوق ويفرض عليه واجبات يظهر في مقدمتها أداء الضريبة، حيث يمكن للدولة التي يتمتع بجنسيتها فرض ضريبة عليه بغض النظر عن مكان ممارسته لنشاطه الاقتصادي،

---

[١٢٢] فهمي، محمد كمال. (١٩٩٢م). **أصول القانون الدولي الخاص**. ط:٣. الاسكندرية: مصر. مؤسسة الثقافة الجامعية. ص: ٧١.

داخل حدود هذه الدولة أو خارجها[١٢٣]، وتعقب أمواله ونشاطه حتى على إقليم دولة أخرى، ويسمى هذا المبدأ أيضاً **(بالتبعية السياسية)**.

ثانياً_ معيار التبعية الاقتصادية:

ويقصد بها حق الدولة على من يعيش في مكان ما على إقليمها _فينتفع بخدمات الدولة ويمارس أنشطته الاقتصادية داخل حدودها_ بفرض ضريبة على الأرباح الناجمة عن هذه الأنشطة بغض النظر عن جنسيته، وذلك نتيجةً لمساهمته في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة[١٢٤]، فهذه الأرباح لم تتحقق لولا الخدمات التي تقدمها الدولة على هذا الإقليم، والممولة من الضرائب المفروضة من قبلها.

ثالثاً_ معيار الإقامة:

يعتمد هذا المعيار على أن مجرد تواجد الشخص في دولة ما فترة زمنية معينة يخول هذه الدولة حق فرض ضريبة عليه وتحميله جزء من النفقات العامة، ويلاحظ عدم ارتباط هذا المعيار بمعيار الجنسية، إذ قد يكون الفرد مقيماً في دولة لا يحمل جنسيتها على الرغم من أنه يملك الحق بالإقامة في الدولة التي يحمل جنسيتها[١٢٥].

رابعاً_ معيار الموطن:

يقصد بالموطن **الإقامة الدائمة مترافقةً مع وجود النية بالاستقرار والبقاء في دولة ما** حيث تكون هذه الدولة مكان السكن الذي ينوي الشخص العودة إليه باعتباره مسكنه الطبيعي كلما ابتعد عنه[١٢٦]، ويتحلل الموطن إلى عنصرين:

الأول مادي: ويتمثل بالإقامة على وجه الاستقرار في مكان معين، ويدعى هذا العنصر باللاتينية **(factum)**.

---

[١٢٣] شيحه، مصطفى رشدي. (د.ت). **التشريع الضريبي**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص: ٥٠.

[١٢٤] الحسني. (د.ت). ص: ٧.

[١٢٥] المرجع السابق. ص: ٩.

[١٢٦] المرجع السابق. ص: ١٠.

والثـاني معنـوي: ويتمثل بتـوافر نيـة الشـخص باتخـاذ هـذا المكـان مقراً دائمـاً لـه، ويطبـق علـى هـذا العنصـر باللاتينية **(animus manendi)**[١٢٧]، ونلاحظ أن الموطن يضم الإقامة كأحد أركانه إلا أنهما ليسا ذا معنى واحد.

ومما سبق نجد أن الموطن الضريبي للشخص الطبيعي قد يكون بسبب الجنسية أو الإقامة أو مكان تحقق الدخل أو الحادثة المنشئة للدين الضريبي، وذلك تبعاً لما يحدده القانون الذي فرض الضريبة.

الفرع الثاني

موقف التشريع

من المسلم به أن التشريع في أي بلد لا يأخذ بأحد هذه المعايير دون سواها، حيث يأخذ بأكثر من معيار **فالمشرع الضريبي الفرنسي** أخذ بمعياري التبعية السياسية والاقتصادية في معرض تحديده معيار فرض الضريبة، غير أنه يغلب قواعد بعضها

على الآخر كالاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على إيراد الأشخاص الطبيعيين[١٢٨]

أما المشرع **المصري** فنجده يتبنى مبدأ الموطن كأساس لفرض الضريبة في قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥[١٢٩].

بينما اتخذ المشرع **السوري** مؤخراً من فكرة الموطن معياراً لفرض الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين في سوريا وذلك وفقاً للمادة ٣ من قانون ضريبة الدخل التي جاء فيها ((تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل.....)).

أما المشرع **الأمريكي** يتجه لاتخاذ الموطن إلى جانب معياري الجنسية والتبعية الاقتصادية كأساس لإخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة[١٣٠].

---

[١٢٧] فهمي. (١٩٩٢م). ص: ٢٥٤.

[١٢٨] البطريق. (١٩٦٦م). ص: ٢٥٢.

[١٢٩] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٢٧.

كما أخذ المشرع **الألماني**، ومعه المشرع **الياباني**، بفكرة الإقامة الدائمة _أي معيار الموطن_ لإخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة[١٣١].

وكذلك نرى أن تشريع ضريبة الدخل **العراقي** قد عزف عموماً عن الأخذ بمعيار التبعية السياسية كأساس لفرض هذه الضريبة، مكتفياً بمبدأي الإقامة والتبعية الاقتصادية[١٣٢].

وأخيراً بقي أن ننوه إلى أن التعارض في أسس فرض الضريبة بين الدول يسبب ازدواجاً ضريبياً فيما بينها، مما يدفعها إلى إبرام الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لحل هذا الموضوع[١٣٣].

المطلب الثاني

معايير شمول الضريبة للشخص المعنوي

نناقش في هذا المطلب المعايير المتعلقة بالشخص المعنوي من حيث شموله بالضريبة، وفقاً لموقفي الفقه والتشريع من هذه المعايير **على الشكل الآتي:**

الفرع الأول: موقف الفقه

الفرع الثاني: موقف التشريع

الفرع الأول

موقف الفقه

ندرس في هذا الفرع أهم الأسس المعتمدة من قبل الفقه الضريبي لتطبيق الضريبة على الأشخاص المعنويين، وهي كالآتي:

---

[١٣٠] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٩٨.

[١٣١] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٢٦.

[١٣٢] الحسني. (د.ت). ص: ١٣.

[١٣٣] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٢٨.

أولاً _ معيار محل التأسيس:

ويقر هذا المعيار بضرورة خضوع الشخص المعنوي للتشريع الضريبي للدولة التي أسس فيها، باعتباره منح بموجب قانون تلك الدولة الشخصية المعنوية، فأعلن بواسطته عن وجوده في عالم القانون، وبالتالي فإن الشركة تعتبر مقيمة في الدولة التي تم تأسيس تلك الشركة تبعاً لقانونها[١٣٤].

ثانياً _ معيار مركز الاستغلال:

فحوى هذا المعيار أن ممارسة الشخص المعنوي لنشاطه في دولة ما، يحتم إخضاع هذا الشخص للقانون الضريبي لتلك الدولة، دون النظر إلى جنسية الاعضاء المكونين لهذا الشخص أو مكان تأسيسه، فالشخص المعنوي يرتبط بالدولة التي يمارس نشاطه على أراضيها اكثر من أي مكان آخر، وبالتالي يجب عليه حمل جنسيتها[١٣٥].

ثالثاً _ معيار مركز الإدارة الرئيسي:

بمقتضى هذا المعيار يكون القانون الضريبي الواجب التطبيق على الشخص المعنوي هو قانون الدولة التي يوجد فيها مركز الإدارة الرئيسي له، حيث تتم اجتماعات الإدارات المتحكمة بنشاط هذا الشخص المعنوي، وباعتبار مركز الإدارة الرئيسي هو الأداة الفعالة التي ينظم من خلالها كل نشاطات الشخص المعنوي، فبالتالي وجب إخضاع هذا الأخير لضريبة الدولة المتواجد فيها الجهاز الإداري المشرف على الشركة[١٣٦]،

فوفقاً لهذا المعيار تعتبر الشركة مقيمة في المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها[١٣٧].

رابعاً _ معيار الرقابة:

وفقاً لهذا المعيار، يشمل الشخص المعنوي بقانون الضريبة للدولة التي يوجد فيها الجهاز الرقابي الذي يمارس سلطات الإشراف والرقابة عليها ويتخذ القرارات المهمة المتعلقة بهذا الشخص المعنوي، وقد تكون هذه

---

[١٣٤] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٣٢.

[١٣٥] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ١٠٥.

[١٣٦] المرجع السابق. ص: ١٠٤.

[١٣٧] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٣٣.

السلطات بيد المدراء فتكون جنسيتهم المعيار في تحديد جنسية الشخص المعنوي، أو بيد مالكي أكبر حصة من رأس المال فيعتمد على جنسيتهم في بيان ذلك[١٣٨].

الفرع الثاني

موقف التشريع

فيما يتعلق بموقف التشريعات الضريبية المقارنة من هذه المعايير فنلاحظ أن المشرع الضريبي **المصري** أخذ بمعيار مركز الاستغلال، حيث يبدو ذلك واضحاً فيما نص عليه قانون الضريبة على الدخل **المصري**[١٣٩].

ولحق به نظيره **السوري** الذي نص في **قانون ضريبة الدخل** على أنه **((تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسة العمل..... وإذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً))**[١٤٠].

بينما نلاحظ أن المشرع **الأمريكي** و**الكندي** و**الهندي** أخذ بمعيار محل التأسيس لتحديد جنسية الشخص المعنوي والقانون الضريبي الذي يحكمه، في حين اتجه نظيره **البريطاني** للأخذ بمعيار مركز الإدارة الرئيسي في سبيل ذلك[١٤١]، أما المشرع **الإيطالي** فآثر اتباع المشرعين **المصري والسوري** في هذا المضمار[١٤٢].

وبناء على ما سبق فإن بياننا للقانون على أنه مصدر الالتزام بالدين الضريبي، وإظهار أطراف هذا الالتزام، مع المرور على معايير شمول الأشخاص بهذا الالتزام، يجعل من الممكن دراسة مراحل تحديد مقدار دين الضريبة والمتمثلة ببيان مطرح الضريبة والطرق المتبعة في سبيل ذلك، ومن ثم معرفة المبلغ الواجب تأديته من قبل الملتزم بالدين الضريبي وهو ما يعرف بتصفية الضريبة.

---

[١٣٨] فهمي. (١٩٩٢م). ص: ٣١٦-٣١٧.

[١٣٩] المادة / ٤٧ / من قانون الضريبة عل الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[١٤٠] المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[١٤١] العكام. (٢٠٢٢). ص: ١٣٢-١٣٣.

[١٤٢] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ١٠٥-١٠٦.

الفصل الثاني

مراحل تحديد مقدار دين الضريبة

لا شك أن الالتزام بدين الضريبة يعد محققاً منذ تحقق الواقعة المنشئة له بغض النظر عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد مقدار هذا الدين، غير أن هذه الإجراءات ضرورية لكي يعلم الملتزم مقدار الدين الواجب عليه أداؤه إلى الخزينة العامة، وبالتالي يكون لها القوة الكاشفة لمقدار دين الضريبة إلى جانب القوة المنشئة لدين الضريبة التي تتمتع بها الواقعة المنشئة، ومن هنا سندرس في هذا الفصل تحديد مطرح الضريبة من خلال المبحث الأول بينما نتكلم في المبحث الثاني عن تصفية الضريبة.

المبحث الأول

تحديد مطرح الضريبة

تعتبر عملية تحديد مطرح الضريبة جزء من المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة، حيث يقصد بتحديد المطرح **تحديد مقدار المال الذي سيخضع للتكليف**، لنتمكن من حساب مبلغ الضريبة، وهناك العديد من الطرق المتبعة في سبيل تحديد مطرح الضريبة، فإما أن يكون ذلك بناءً على تصريح يتقدم به المكلف نفسه، أو غير المكلف، أو تلجأ الإدارة الضريبية _لاعتبارات معينة_ إلى التقدير الإداري.

وبالتالي ستكون دراستنا لهذا المبحث وفق المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول: دور المكلف في تقدير المطرح

المطلب الثاني: دور الغير في عملية تقدير المطرح

المطلب الثالث: التقدير الإداري

المطلب الأول

دور المكلف في تقدير المطرح

تعتمد هذه الطريقة على قيام نوع من التعاون بين الإدارة الضريبية والمكلف في عملية تحديد مقدار المطرح[١٤٣]، فبمقتضاها يقوم هذا الأخير بالإفصاح عن القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، أو ثروته أو دخله، من خلال إقرار يتقدم به بنفسه، فتفرض عليه الضريبة والحال كذلك بناءً ذلك الإقرار، وسنتناول هذا المطلب في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مفهوم الإقرار الضريبي

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية من الإقرار الضريبي

---

[١٤٣] دويدار، محمد. (د.ت). **في نظرية الضريبة والنظام الضريبي**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص: ٣٤.

الفرع الأول

مفهوم الإقرار الضريبي

يعرف الإقرار الضريبي بأنه **كشف أو بيان يوضح فيه المكلف نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة**، رابحةً كانت أم خاسرة، عن الفترة المتقدم عنها الإقرار بهدف تقديمه إلى الإدارة الضريبية في المواعيد القانونية المحددة لذلك من أجل حساب الضريبة المترتبة عليه خلال تلك الفترة.

ويعرف أيضاً _في مجال ضريبة الدخل_ بأنه **العمل الأولي أو الأساسي الذي من خلاله يقر المكلف بالدخول التي حصل عليها خلال فترة محددة في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية**، ويتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه السماح لها بتحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه على أساس من الصحة والدقة[١٤٤].

وهذا يعني أن المكلف يقدم تصريح في الموعد الذي يحدده القانون يذكر فيه تقديره للدخل المحقق من قبله والخاضع للضريبة، وتعتبر طريقة الإقرار الطريقة العادية المشتركة بين جميع الضرائب بعد أن عدل عن طريقة التقدير الجزافي[١٤٥]، وهو أفضل أسلوب لتقدير المطرح، حيث إن المكلف هو أعلم الناس بمقدار إيراداته وبظروفه الشخصية ومقدرته الفعلية على دفع الضريبة، بل هو خير من يعطي المعلومات اللازمة لذلك إن لم يكن الشخص الوحيد الذي يعلمها[١٤٦].

والواقع أن المكلفين غالباً ما يلجؤون إلى التهرب جزئياً من الضريبة، وذلك بتقليل قيمة مطرح الضريبة _سواءً نتيجة نقص الوعي الضريبي لديهم أو لعدم ثقتهم بسياسة حكومتهم_ لذلك يخضع المشرع تصريحات المكلفين لرقابة الإدارة المالية فتقوم بتدقيقها ومراقبتها لبيان مدى صحتها[١٤٧]، فإما أن تقبلها كما هي إذا اقتنعت

---

[١٤٤] العكام، محمد خير . **الإقرار الضريبي**. موقع الموسوعة القانونية المتخصصة. ٢٢/آذار/٢٠٢٣. الرابط:
https://arab_ency.com.sy/law/details/25952/4/%D8%A7%D9%84%D8%A5%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1+%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A

[١٤٥] بركات، عبد الكريم صادق، البطريق، يونس أحمد، ودراز، حامد عبد المجيد. (١٩٨٦م). **المالية العامة**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص: ٢١٠.

[١٤٦] شباط، يوسف. **تحقق الضريبة وجبايتها**. موقع الموسوعة القانونية المتخصصة. ٢١/آذار/٢٠٢٣. الرابط:
https://arab_ency.com.sy/law/details/25604/4/%D8%AA%D8%AD%D9%82%D9%82+%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9+%D9%88%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D9%8A%D8%AA%D9%87%D8%A7

[١٤٧] فرهود، محمد سعيد. (١٩٨١-١٩٨٢). **مبادئ المالية العامة** . ج:١. حلب: سوريه. منشورات جامعة حلب. ص: ٢٨٣.

بصحة المعلومات الواردة فيها و بالتالي تحدد قيمة المطرح الخاضع للضريبة بناءً عليها، أو تقوم بتعديلها حسب المعلومات المتوافرة لديها عن المكلف[١٤٨]، كما لها أن تطالب بفرض الجزاءات المالية التي نص عليها المشرع نتيجة التهرب من الضريبة إذا كان تقديم هذه التصاريح غير الصحيحة متعمداً، وكذلك فإن طريقة الإقرار لا تلائم المكلف الذي لا يطيق التدخل الحكومي في شؤونه الخاصة[١٤٩].

ولكن على الرغم من اعتبار الإقرار الصحيح المقدم من المكلف حجةً عليه، إلا أنه يتمتع بالحق بإثبات عدم صحة البيانات الواردة في ذلك الإقرار[١٥٠].

الفرع الثاني

موقف التشريعات الضريبية من الإقرار الضريبي

يبدو واضحاً إجماع أغلب المشرعين الضريبيين على الأخذ بالإقرار الضريبي، فنجد المشرع الضريبي **المصري** في قانون الضريبة على الدخل لسنة ٢٠٠٥م يفرض على المكلف _أو ممثله قانوناً_ تقديم الإقرار الضريبي قبل أول نيسان من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها[١٥١]، وهو ما ورد ذكره أيضاً في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م الذي ألزم كل مكلف _ يزيد مجموع دخله السنوي الكلي الخاضع للضريبة عن حد الإعفاء_ بتقديم إقرار ضريبي سنوي إلى مديرية الضرائب المختصة وفقاً للنموذج المحدد لهذا الغرض[١٥٢].

أما المشرع **السوري** فقد بدا واضحاً تبنيه لهذه الطريقة كإحدى طرق تقدير مطرح الضريبة، وذلك من خلال ما ورد في **قانون ضريبة الدخل السوري** والذي نص على أنه **((يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة))** وأيضاً **((نموذج هذا البيان الضريبي**

---

[١٤٨] المنيف، عبد الله علي، الحميد، عبد الرحمن ابراهيم، وعبد السلام، محمود ابراهيم. (د.ت). **المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية.** الرياض: السعودية. جامعة الملك سعود. ص: ٣٤.

[١٤٩] علي، دلاور. (د.ت). **مبادئ في المالية العامة**. الاسكندرية: مصر. دار المعارف. ص: ٦٧.

[١٥٠] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢١٧.

[١٥١] الصعيدي، عبد الله. (٢٠٠٦م). **التشريع الضريبي**. ط:١. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: ١٧٤.

[١٥٢] أبو كرش، شريف مصباح. (٢٠٠٤م). **إدارة المنازعات الضريبية** . عمان: الأردن. دار المناهج للنشر والتوزيع. ص: ٢٨٤-٢٨٥.

المتوجب تقديمه يصدره وزير المالية))[١٥٣]، وعلى الرغم من كل التعديلات الكثيرة التي ألحقت بهذا القانون إلا أنه لم يمس هذه المادة أي تعديل.

كما أن المشرع الضريبي في المملكة العربية **السعودية** أوجب في نظام ضريبة الدخل الصادر في عام ١٣٧٠هـ تقديم المكلف _المطالب بذلك_ لإقراره وفقاً للنموذج المعتمد[١٥٤]، وقد لحق به نظيره الأردني وفقاً لما هو واضح من أحكام الفقرة / أ / من المادة / ١٦ / من قانون الضريبة على المبيعات الصادر في عام ١٩٩٤م[١٥٥].

ويلاحظ أن **التشريعات الضريبية المختلفة تختلف في مدى قبولها للإقرار الضريبي دون مراعاة النموذج المعد لذلك**، كما أن **هذه التشريعات لا تتبنى نموذج موحد للإقرار الضريبي**، بل تلجأ _في غالب الأحيان_ إلى عدة نماذج تفرد كل منها لضريبة أو ضرائب معينة، كما في **فرنسا** و**مصر** و**الأردن**[١٥٦].

وتجدر الإشارة إلى أن معظم الدول اتجهت في سبيل تطوير أنظمتها الضريبية إلى اعتماد **نظام الربط الالكتروني** للفواتير، والذي يقصد به تسجيل الفواتير التي يصدرها المكلف عبر حساب خاص به على قعدة البيانات المركزية للإدارة الضريبية من خلال شبكة الانترنت، **ويرى الباحث أن الربط الالكتروني _الذي اعتمد مؤخراً في *سوريه* مؤخراً_ يحقق العدالة الضريبية بين جميع المكلفين، كما يعزز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وذلك من خلال الاستعلام الدقيق عن الضرائب للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلفين وبالتالي فرض التكليف الضريبي العادل، كل هذا بعيداً عن التقدير البشري _سواءمن قبل المكلف أو الموظف_ لمطرح الضريبة**[١٥٧].

---

[١٥٣] المادة / ١٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[١٥٤] ريا. (٢٠١١م). ص: ٢٢.

[١٥٥] عفانه، عدي، والقطاونه، عادل. (٢٠٠٨م). **المحاسبة الضريبية**. ط:١. عمان: الأردن. دار وائل للنشر. ص: ٣٩٧.

[١٥٦] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٢٧٠-٢٧١.

[١٥٧] حيث فرض الربط الالكتروني وفق قرارات صدرت عن وزير المالية بالنسبة لبعض المهن والحرف وفق التفويض الممنوح له في قانون ضريبة الدخل.

المطلب الثاني

دور الغير في عملية تقدير المطرح

إذا كانت التشريعات الضريبية تفرض على المكلف تقديم إقراره الضريبي بنفسه _كقاعدة عامة_ والخاص بدخله الخاضع للضريبة، إلا أنها تلجأ في بعض الأحيان إلى إلزام أشخاص آخرين _غير المكلف_ بتقديم ذلك الإقرار، **وذلك كاستثناء** بهدف المعاونة في تطبيق قانون الضريبة، وتعزو ذلك من جهة أولى إلى أن الغير ليس له مصلحة تستدعي إخفاءه لبعض عناصر المطرح الضريبي، وحتى لو توفرت هذ المصلحة فلا تتعادل مع ما قد يتعرض له من جزاءات نتيجة إخفائه لبعض هذه العناصر، وبالتالي فإن إقراره يكون أكثر مطابقةً للواقع[١٥٨]، ومن جهة ثانية فإن هناك بعض الحالات القانونية _كنقص الأهلية أو الإفلاس أو الوفاة_ والطبيعة التكوينية للمكلف _كالشخص المعنوي _ تفرض مثل هذا الاستثناء.

ومن البديهي القول **بوجوب تمتع ذلك الغير بوضع يسمح له بمعرفة حقيقة دخل المكلف الخاضع للضريبة**[١٥٩]، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقراراً عن أجور موظفيه، والمستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الآجار المدفوع للمالك، والناشر الذي يقدم إقراراً عن حقوق التأليف المدفوعة للمؤلفين.

وقد نص **المشرع الضريبي المصري** في **قانون الضريبة على الدخل** أنه **((على الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها، إخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره))**[١٦٠].

كما ورد فيه **((..... ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً ..... وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة))**[١٦١].

---

[١٥٨] بركات، البطريق، ودراز. (١٩٨٦م). ص: ٢١٠.

[١٥٩] بركات، عبد الكريم صادق. (د.ت). **النظم الضريبية**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص: ٦٧.

[١٦٠] المادة / ٧٦ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، و انظر أيضاً المادة /١٥و٢٢ / من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[١٦١] المادة / ٨٣ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

أما المشرع الضريبي **السوري**، فلم يكتف بالأخذ بهذا الأسلوب كأحد طرق تقدير المطرح الضريبي فحسب، بل توسع في ذلك ليلزم الغير باقتطاع هذه الضريبة وتوريدها وذلك من خلال ما أتى به قانون ضريبة الدخل الحالي، عندما فرض في ضريبة الرواتب والأجور على صاحب العمل اقتطاع الضريبة المترتبة على صاحب الدخل الذي يعمل لديه[١٦٢].

في حين جاء **المشرع الضريبي العراقي** صراحةً بالنص التالي **((١ – على كل مستخدم (بكسر الدال) أن يقدم تقريرا الى السلطة المالية خلال المدة التي تعينها في الطلب يتضمن ما يأتي:**

أ – أسماء مستخدميه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم.

ب – أسماء وعناوين الذين يتقاضون منه أو بواسطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها ومقدارها

٢ – يعتبر مدير الشخص المعنوي أو احد كبار موظفيه الذي يتولى ادارته مستخدماً (بكسر الدال) لأغراض هذه المادة.))[١٦٣].

هذا وقد أخذ المشرعين **الأمريكي** و**البريطاني** بهذا الأسلوب[١٦٤]، كما نص المشرع **الإيطالي** في قانون الضريبة المنقولة على التزام الزوج بتقديم إقرار عن دخل زوجته التي تعيش معه[١٦٥]. وخلاصة القول أنه **على الرغم من إلزام المكلف بتقديم إقراره الضريبي للمساهمة بتقدير مطرح الضريبة _ كقاعدة عامة _ إلا أن المشرعين الضريبيين يمكن أن يوكلوا هذه المهمة _استثناءً_ إلى الغير ليقوموا بها نيابة عن المكلف الأصيل.**

---

[١٦٢] المواد / ٧٥ – ٧٦ – ٧٧ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

[١٦٣] المادة / ١٨ / من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م المعدل.

[١٦٤] شباط، يوسف. (٢٠٠٩–٢٠١٠). **المالية العامة والتشريع المالي**. ج:١. دمشق: سوريه. جامعة دمشق. ص: ٢٧٨.

[١٦٥] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢١٤.

المطلب الثالث

التقدير الإداري

يعتبر قيام الإدارة الضريبية بتقدير مطرح الضريبة بإراتها المنفردة دون الحاجة إلى تدخل أي طرف آخر، أحد الطرق المتبعة من قبل هذه الإدارة لتقدير المطرح الضريبي، وهو ما يسمى بالتقدير الإداري، والذي له أشكال متعددة، وعليه فإن دراستنا لهذا المطلب ستكون على الشكل الآتي:

أولاً_ مفهوم التقدير الإداري:

الأصل أن يقوم المكلف شخصياً _أو من ينوب عنه قانوناً_ بتقديم إقراره الضريبي إلى الإدارة الضريبية والتي ستتخذه _من حيث المبدأ_ أساساً لتصفية الضريبة، غير أنه من الممكن ألا تقتنع الإدارة بصحة ما ورد في الإقرار من معلومات، أو أن المكلف لا يتقدم بإقراره خلال المدة القانونية، فتلجأ الإدارة نتيجة ذلك إلى تقدير مطرح الضريبة بنفسها، حيث تلجأ _متمتعةً بحرية واسعة في سبيل ذلك_ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن هذا المطرح.

وعلى الرغم من أن هذ الطريقة تمكن الإدارة من التعرف على كافة مصادر الدخل للمكلف وبالتالي تحقق وفرة الحصيلة من الضريبة، إلا أنها أكثر تدخلاً في شؤون المكلف ومضايقةً له[١٦٦]، كما تقترن في أذهان المكلفين بالمغالاة في التقدير حتى وإن توفر لدى موظفي الضرائب حسن النية، بيد أن تخويل المكلف في ظلها مكنة الاعتراض على التقدير الإداري يخفف من مساوئ هذا الأسلوب.

وعموماً فإن الإدارة لا تلجأ إلى هذه الطريقة إلا استثناءً، كما في حالة امتناع المكلف عن تقديم إقراره، أو عدم توافر القناعة لدى الإدارة الضريبية بالإقرار المقدم من قبله ولم يكن لديها مناص من اللجوء إلى هذه الطريقة[١٦٧].

---

[١٦٦] فرهود. (١٩٨١-١٩٨٢). ص: ٢٨٤.

[١٦٧] بركات، البطريق، ودراز. (١٩٨٦م). ص: ٢١٣.

هذا وقد أخذ المشرع الضريبي في **مصر** بهذه الطريقة في قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ حيث نص على أنه **((.....كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار))**[١٦٨].

وكذلك **المشرع الضريبي السوري** في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣حيث نص في البند الثاني من الفقرة /أ/ من المادة /١٨/ على أنه **((إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة / ٦ / من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد / ١٤ و ١٥ و ٢٣ / منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يلتزم خلال / ١٥ / يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور.....تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرةً وفق لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية.....))** ، كما نص في الفقرة /ب/ من المادة ذاتها على أنه **((إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطات المكلف، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة .....))**.

ويبدو بوضوح من النصين السابقين إمكانية لجوء الإدارة الضريبية لأسلوب التقدير الإداري المباشر، ولكن ذلك على سبيل الاستثناء، وجزاء للمكلف على التأخر في تقديم الإقرار عن موعده، أو تقديمه بشكل منقوص، أو عدم تقديمه أصلاً.

ثانياً_ أنواع التقدير الاداري وموقف التشريعات الضريبية:

١_ التقدير الإداري الإضافي:

من المستقر عليه أن قبول الإدارة الضريبية للإقرار الضريبي للمكلف وبالنتيجة تقدير المطرح الضريبي بناءً علي هذا الإقرار يكسب ربط الضريبة في هذه الحالة الحجية، ولا يجوز بالتالي إجراء أي تعديل عليه.

إلا أن المشرعين الضريبيين أتاحوا لكل من الإدارة الضريبية والمكلف _على حد سواء_ الحق بإجراء التقدير مجدداً على الدخل _استثناءً من القاعدة العامة_ وذلك في حالات محددة[١٦٩]، كأن يتعلق الأمر

---

[١٦٨] المادة / ٩٠ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[١٦٩] خلاف، حسين. (١٩٥٧م). **الوجيز في تشريع الضرائب المصرية**. ط:٤. القاهرة: مصر. مكتبة النهضة المصرية. ص: ١٩٩.

بتصحيح خطأ مادي شاب التقدير الأول، أو ظهور أنشطة جديدة للمكلف لم تلاحظ فيما سبق، أو استعمال المكلف لطرق احتيالية متهرباً من الضريبة كلها أو بعضها، أو أن يكون القانون طبق خطأً من قبل الإدارة الضريبية عند إجراء التقدير الأصلي.

ومن الجدير ذكره أنه **يتوجب على السلطة المالية إخطار المكلف بالتقدير الإضافي والحجج التي ارتكزت إليها في ذلك، ولهذا الأخير الحق بالطعن في التقدير الإضافي كما يطعن في التقدير الأصلي.**

وقد تبنت بعض التشريعات أسلوب التقدير الإداري الإضافي، كالتشريع الضريبي **المصري** من خلال ما ورد في المواد / ١٥٢ و ١٥٣ و ١٥٤ و ١٥٥ / من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م وأيده في ذلك **القضاء المصري** الذي أقر أن حق مصلحة الضرائب بتصحيح الأرقام الواردة من شركات المساهمة قبل الربط فقط، لا يمنع من إجراء ربط تكميلي في حالتي الغش والخطأ المادي[١٧٠]، مع الإشارة إلى أن قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لم يسمح للإدارة الضريبية بإجراء أي تقدير إداري إضافي بعد مرور خمس سنوات على ربط الضريبة[١٧١].

أما عن موقف المشرع **السوري**، فقد أخذ صراحة بالتقدير الإداري الإضافي عندما نص على حق الدوائر المالية باللجوء إليه لتدارك أي خطأ مادي في التكليف _لغاية السنة الرابعة التالية لصدور التكليف_ وفقاً لما جاء في المادة /111/ من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ على أنه **((.....يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكليف بسند تحقق إضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة صدور سند تحقق التكليف))**، كما أشار إلى هذا الموضوع عندما أكد في المرسوم التشريعي رقم (١٠) لعام ٢٠١٥ _المعدل لبعض قواعد فرض الضريبة على الدخل المقطوع_ على حق الدوائر المالية بإصدار تكليف إضافي في حال ظهور معلومات جديدة تم اكتشافها، فنص على أنه **((يحق للدوائر**

---

[١٧٠] عطية، وعبد الوهاب. (د.ت). ص: ١١٠.

[١٧١] تراجع المادة /٩١/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

المالية إصدار تكليف إضافي في حال ظهور معلومات جديدة تم اكتشافها من قبل العاملين في مجال الاستعلام أو مكافحة التهرب الضريبي أو معلومات لم يتم التكليف عنها أثناء إجراءات التصنيف العادية))[١٧٢].

كما نجد المشرع الضريبي **اللبناني** يتجه في الاتجاه نفسه، حيث أعطى الخزانة العامة حق التكليف الإضافي على عناصر الدخل التي لم يشملها التقدير الأصلي، وهو ما اصطلح على تسميته **(الدخل المكتوم أو المجهول)**[١٧٣].

٢_ التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

تعتمد الإدارة المالية _وفقاً لهذه الطريقة_ على مظاهر أو قرائن خارجية يحددها القانون في سبيل تقدير مطرح الضريبة، ومن أمثلة تلك المظاهر، قيمة إيجار المسكن أو محل العمل، عدد العمال الذين يعملون لدى المكلف، عدد السيارات التي يملكها وعدد الخدم الذين يشتغلون لديه.....إلخ[١٧٤].

وعلى الرغم من تعدد ميزات هذه الطريقة والمتمثلة بسهولتها وبساطتها بالنسبة للإدارة وعدم تدخلها في حياة المكلف ونشاطاته حيث لا تمسها، إلا أنه يعاب عليها أنها لا تعبر عن حقيقة دخل المكلف، كما لا يمكنها تقدير بعض أنواع الدخول التي ليس لها مظاهر خارجية، إضافةً إلى عدم مرونتها حيث يمكن أن تتغير الدخول دون أن يحدث أي تغير على المظاهر الخارجية، وأخيراً تسمح للمكلف بالتهرب من الضريبة من خلال تحاشي إيجاد تلك المظاهر المعتمدة في القانون دليلاً على تقدير المطرح الضريبي[١٧٥].

وقد استخدمت هذه الطريقة **في فرنسا** في القرن التاسع عشر من خلال اعتماد عدد أبواب ونوافذ المنزل أساساً لفرض الضريبة العقارية باعتبار منزل المكلف الغني أكثر أبواباً من المكلف الفقير[١٧٦]، **كما أخذ بها المشرع السوري** حتى عهد قريب حيث كانت تفرض ضريبة التمتع استناداً إلى أجرة مراكز عمل المكلف وعدد عمّاله والمدينة التي يعمل بها[١٧٧].

---

[١٧٢] المادة / ٧ / من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

[١٧٣] شيحه. (د.ت). ص: ٣٤٧.

[١٧٤] بركات. (د.ت). ص: ٦٥

[١٧٥] فرهود. (١٩٨١-١٩٨٢). ص: ٢٨١-٢٨٢.

[١٧٦] دويدار. (د.ت). ص: ٣٢.

[١٧٧] العكام. (٢٠١٨). ص: ١٩٣.

ولم تعد التشريعات الضريبية عموماً تلجأ إلى هذه الطريقة إلا في مجال مكافحة التهرب من الضريبة، كأن يمتنع المكلف عن تقديم إقراره في حالات يتعين عليه فيها تقديم مثل هذا الإقرار، وبالتالي تضييع حق الخزانة إن لم يكن للسلطة المالية الحق في اتباع طريقة المظاهر الخارجية في مثل هذه الحالة، فقد أقر قانون ضريبة الدخل السوري رقم(٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحق الإدارة الضريبية باللجوء إلى هذه الطريقة في سعيها لمكافحة التهرب الضريبي فنص في المادة (١٨) على أنه **((إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها..... تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية.....)).**

٣_ التقدير الجزافي:

تعتمد الإدارة الضريبية في سبيل تقدير مطرح الضريبة _وفق هذا الأسلوب_ على أساس تقريبي قائم على القرائن، وذلك في حالة عدم تقديم إقرارات من المكلفين أو تقديمها دون أن تعتمدها الإدارة الضريبية لعدم قدرتها على التحري والتحقق من البيانات الواردة فيها وبالتالي عدم الثقة في مكوناتها[١٧٨].

ويمكن التمييز بين صور التقدير الجزافي وفقاً لطبيعة التقدير نفسه، أو حسب العناصر المتخذة أساساً للتقدير[١٧٩].

أ- صور التقدير الجزافي تبعاً لطبيعته: ويندرج ضمن هذ الفئة نوعان:

(١) التقدير الجزافي القانوني: وبناءً عليه يتم تقدير مطرح الضريبة وفقاً لتصور قانوني يعتمد على معالم وقرائن قانونية يحددها القانون الضريبي مسبقاً كأن يعد دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأرض الزراعية التي يستغلها، وقد اعتمد المشرع الضريبي السوري هذا الأسلوب عندما نظم الضريبة على الدخل المقطوع في المادة (٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) للعام ٢٠٠٣[١٨٠].

(٢) التقدير الجزافي التعاقدي: حيث يقتصر هنا دور القانون الضريبي على رسم إطار عام يعمل فيه التقدير الجزافي باتفاق بين المكلف والإدارة المالية المكلفة بجباية الضريبة.

---

[١٧٨] المنيف، الحميد، وعبد السلام. (د.ت). ص: ٣٤.

[١٧٩] بركات، البطريق، ودراز. (١٩٨٦م). ص: ٢١٢-٢١٣.

[١٨٠] العكام. (٢٠١٨). ص: ١٩٤.

ب_ صور التقدير الجزافي تبعاً للعناصر المتخذة أساساً له: وينقسم التقدير الجزافي وفقاً لهذا التصنيف إلى نوعين:

(١) التقدير الجزافي التقريبي: حيث يتم الاعتماد على عنصر وحيد أو عدد محدود من عناصر مادة الضريبة، وتتميز هذه الصورة بالبساطة وعدم التعقيد إلا أن نتائجها تكون بعيدة عن الحقيقة، مما دفع معظم التشريعات الضريبية إلى العزوف عن الأخذ بهذه الطريقة.

(٢) التقدير الجزافي الدقيق: ومن خلاله يكون التقدير أكثر تعقيداً حيث يعتمد في سبيل ذلك على العديد من عناصر مادة الضريبة وبالتالي يكون تحديد المطرح الضريبي أقرب إلى الواقع وأكثر دقة.

وقد أخذ المشرع **المصري** بهذه الطريقة بالنسبة لضريبة المهن غير التجارية[١٨١]، ولحق به نظيراه **الإنكليزي** و**الفرنسي** فيما يتعلق بالضريبة على الاستغلال الزراعي[١٨٢].

ويعتبر بعض الكتاب هذه الطريقة إحدى صور طريقة المظاهر الخارجية، غير أننا **لا نوافقهم الرأي** حيث إن الضريبة في طريقة التقدير الجزافي تفرض على الدخل نفسه والذي يستدل عليه من القرائن، أما في طريقة المظاهر الخارجية فتفرض على المظاهر نفسها، وبالتالي فإن المشرع في طريقة التقدير الجزافي يسمح للمكلف بإثبات عدم تطابق حقيقة دخله مع التقدير، في حين لا يمنحه هذا الحق في طريقة المظاهر الخارجية[١٨٣].

وبعد أن تعرفنا في هذا المبحث على طرق تحديد المطرح الضريبي وما للمكلف وللغير وللإدارة دور في سبيل ذلك، ننتقل في المبحث التالي لنبين الهدف من تحديد هذا المطرح والمتمثل بتحديد المبلغ المترتب على المكلف الضريبي وهو ما يعرف بتصفية الضريبة، وذلك من خلال دراسة قواعد الاختصاص والقواعد العامة المتعلقة بعملية تصفية الضريبة.

---

[١٨١] علي. (د.ت). ص: ٦٧.

[١٨٢] شباط. (٢٠٠٩-٢٠١٠). ص: ٢٨٢.

[١٨٣] بركات. (د.ت). ص: ٦٦.

المبحث الثاني

تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة **تحديد المبلغ الواجب تأديته من قبل المكلف عن ضريبة معينة يحددها القانون،** وتقوم الإدارة الضريبية في سبيل ذلك باتخاذ قرارات تحدد من خلالها مقدار الدين واجب السداد، ثم يلتزم المكلف بتنفيذه أو الاعتراض عليه لدى الجهات المختصة بعد تأدية مبلغ الضريبة، وبالتالي سنتناول هذا المبحث وفق المنهج الآتي:

المطلب الأول: قواعد الاختصاص المتعلقة بعملية تصفية الضريبة.

المطلب الثاني: القواعد العامة المتعلقة بعملية تصفية الضريبة.

المطلب الأول

قواعد الاختصاص المتعلقة بعملية تصفية الضريبة

يعتبر صدور قرار التصفية من الجهة الإدارية الضريبية المختصة وباسم المكلف المعني من أهم الأمور المتعلقة بسلامة إجراءات عملية التصفية، وبالتالي عدم تعرضها للطعن، وعليه ستكون دراستنا لهذا المطلب في فرعين:

الفرع الأول: تحديد اختصاص الإدارة الضريبية في عملية تصفية الضريبة.

الفرع الثاني: تحديد المكلف الذي تتحقق الضريبة باسمه.

الفرع الأول

تحديد اختصاص الإدارة الضريبية في عملية تصفية الضريبة

نظراً لأهمية اختصاص الإدارة الضريبية لمباشرة إجراءات التصفية، فإننا سنعالج هذا الاختصاص في أربع نقاط وفق الآتي:

أولاً_ الاختصاص الشكلي:

من المسلم به أن أي قرار إداري متخذ يتعلق بتحديد دين ضريبة ما، يجب بالضرورة أن يكون صادراً من قبل الجهة الإدارية المختصة بتصفية تلك الضريبة، كما لا يجوز لهذه الجهة الإدارية أن تقوم بتصفية ضريبة

أخرى ليست من اختصاصها، كأن تقوم الجهة الإدارية المختصة بفرض ضريبة الدخل بتصفية الضريبة على البضائع المستوردة فيكون قرار التصفية باطلاً[١٨٤]، لكن المختص بفرض مثل هذه الضريبة هي مديرية الجمارك، مما يعني فقدان قرار التصفية بقرار إداري لأهم أركانه والذي هو ركن الاختصاص.

وقد تبنى المشرع الضريبي **المصري** في قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ هذا الاتجاه، حيث أكد على ركن الاختصاص الشكلي في مقدمة المادة (٩٠) التي جاء فيها **((وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة .....))**.

ثانياً_ الاختصاص النوعي:

كذلك من المسائل المهمة عند قيام الجهة الإدارية المختصة بتصفية الضريبة، أن يقوم بهذه العملية الموظف الضريبي المختص الذي يعمل في هذه الجهة الإدارية والذي تعتبر من صلاحياته اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بعملية التصفية، حيث إن الأعمال داخل كل جهة إدارية توزع حسب أنواعها بحيث يختص كل موظف بالأعمال التي عهد بها إليه فلا يمكنه القيام بسواها، وبالتالي إذا صدر قرار التصفية من موظف غير مختص نوعياً فإن هذا القرار يكون باطلاً نتيجة لافتقاد هذا الموظف للضمانات القانونية التي تخوله القيام بذلك العمل، أي تجاوز هذا القرار الإداري لركن الاختصاص[١٨٥]، فالاختصاص النوعي يساعد على منع التلاعب في عملية تصفية الضريبة[١٨٦]، وذلك من خلال عدم حصر عملية التصفية بيد موظف واحد، بل توزيع مراحل عملية التصفية بين عدة موظفين، حيث يكون كل منهم مختص اختصاصاً نوعياً بمرحلة معينة دون غيرها.

ويمكننا القول إن **المشرع يترك عادة للوائح التنفيذية أو للقرارات الإدارية أمر تحديد هذا الاختصاص النوعي للموظفين الإداريين.**

---

[١٨٤] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٤٤.

[١٨٥] المرجع السابق. ص: ٢٤٥.

[١٨٦] العكام. (٢٠١٨). ص: ١٨٩.

وقد أشار المشرع **المصري** ضمنياً إلى ذلك في قانون ضريبة الدخل بقوله **((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))**[١٨٧].

كما لحظ المشرع **السوري** ذلك في قانون ضريبة الدخل على أنه **((على كل شخص تدخل _بحكم وظيفته أو صلاحياته_ في تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة .....))**[١٨٨]، وهذين النصين يشددان على ضرورة التزام الموظف **المختص نوعياً** بتصفية الضريبة بمراعاة ما تفرضه عليه ممارسته لوظيفته من واجبات.

ثالثاً_ الاختصاص المكاني:

إلى جانب الاختصاصين الشكلي والنوعي فيما يتعلق بتصفية الضريبة، يظهر الاختصاص المكاني، إذ لا بد من صدور قرار التصفية من الجهة الضريبية المختصة مكانياً بذلك.

وقد يحدد قانون الضريبة هذه الجهة صراحةً أو بشكل ضمني إلا أنه عادةً ما يوكل هذه المهمة إلى الجهة الضريبية التي يقع مقر منشأة المكلف أو محل إقامته في دائرتها، إذ

أن موظفي هذه الإدارة أكثر معرفةً بحال المكلف وظروفه وأكثر قدرة على الاتصال به، وبالتالي يكونون أقدر من غيرهم على القيام بعميلة تصفية الضريبة[١٨٩].

ويبدو أن التشريعات الضريبية تلجأ إلى تحديد الاختصاص المكاني للجهات الضريبية، وفي مقدمتهم المشرع **السوري** حيث نص على أنه **((تفرض الضريبة على أرباح الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية و ذلك في محل ممارسة العمل.....))**[١٩٠].

---

[١٨٧] المادة / ١٠١ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

[١٨٨] المادة / ١١٤ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[١٨٩] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٤٥.

[١٩٠] المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

ويتضح من النص المذكور آنفاً، أن المشرع **السوري** تبنى مبدأ إقليمية الضريبة والذي يمثل النطاق المكاني لتطبيق الضريبة، حيث يرتبط هذا المبدأ بالتبعية الاقتصادية _التي تعني حق الدولة بفرض ضريبة على الأرباح المتحققة في إقليمها_ كمعيار أساسي للالتزام بدفع الضريبة[١٩١].

كما أكد المشرع **المصري** على أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على كل مكلف بمركز إدارة المنشآت المستثمرة في مصر أو في الجهة التي يوجد فيها المحل الرئيسي للمنشآت عند عدم تعيين هذا المركز[١٩٢].

رابعاً_ الاختصاص الزماني:

ويقصد بذلك **وجوب القيام بتصفية الضريبة في وقت معين**، ومما لا شك فيه أن قرار التصفية لا يجب أن يصدر قبل تقديم المكلف لإقراره المعتمد عليه في تقدير مطرح الضريبة، أو قبل قيام الإدارة الضريبية بالتقدير المباشر لهذا المطرح وبالتالي فإن كل قرار تصفية يصدر قبل هذا الوقت باطل[١٩٣].

وقد بدا ذلك واضحاً في نصوص التشريع الضريبي **المصري** في قانون الضريبة على الدخل والتي جاء فيها **((تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار))**[١٩٤] وأيضاً **((للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار))**[١٩٥].

وهذا ما استقر عليه المشرع الضريبي **السوري** وفقاً لما هو وارد من أحكام في **قانون ضريبة الدخل السوري** رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م وتعديلاته، والذي نص في الفقرة(ج) من المادة (١٨) على أنه**((ج- إذا قدم**

---

[١٩١] الحلاق، محمد. (٢٠١٨). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: ١١٢.

[١٩٢] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ١٩٧.

[١٩٣] المرجع السابق. ص: ١٩٧.

[١٩٤] المادة / ٨٩ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

[١٩٥] المادة / ٩٠ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكليف من حيث المبدأ أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها فيجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة))، وكذلك المادة(٢٥) التي أقرت أنه **((عند قبول الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الأسس المصرح بها وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق))**.

الفرع الثاني

تحديد المكلف الذي تتحقق الضريبة باسمه

وهو المدين الأصلي بالضريبة والملتزم بأداء دين الضريبة قانوناً بنفسه، أو عن طريق ممثله القانوني حيث يجب تصفية الضريبة باسم المكلف بها _من حيث المبدأ_ إلا أنه في حال تعذر ذلك يمكن تصفيتها باسم ممثله القانوني، وعلى سبيل المثال فيمكن القول أنه حتى في حالة وفاة المكلف فالواجب تصفية الضريبة باسمه _أي باسم تركته_ دون اسم الورثة أنفسهم، ثم يطالب الورثة بها على اعتبار أنهم خلفاء المورث، فهي مستحقة على أرباح المورث وليس على أرباح ورثته[١٩٦]، أما بالنسبة للشركات المساهمة فلا يعتد المشرع الضريبي بشخصية الشركاء فيها، بل يحقق الضريبة باسم الشركة نفسها آخذاً بعين الاعتبار شخصية الشركة المساهمة دون شخصية هؤلاء الشركاء[١٩٧]. والجدير بالذكر أن **الحال ليست كذلك فيما يتعلق بشركات التضامن _بل على العكس تماماً_ تتحقق الضريبة في هذه الحالة باسم كل شريك فيها دون اسم الشركة نظراً لعدم تمتع هذه الاخيرة بالشخصية المعنوية وبالتالي الذمة المالية المستقلة[١٩٨]**.

---

[١٩٦] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ١٩٣.

[١٩٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٩٧.

[١٩٨] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ١٩٣.

المطلب الثاني

القواعد العامة المتعلقة بعملية تصفية الضريبة

وهي أهم القواعد التي يجب على المشرعين الضريبيين الارتكاز إليها في سبيل إنهاء القيام بعملية تصفية الضريبة، وبالتالي سنقوم بدراستها وفقاً للفرعين الآتيين:

الفرع الأول: وحدة عملية تصفية الضريبة.

الفرع الثاني: حجية عملية تصفية الضريبة

الفرع الأول

وحدة عملية تصفية الضريبة

وندرس في هذا الفرع كيفية تصفية الضريبة على المكلف الذي تتعدد مصادر دخله، وذلك في نقطتين، ندرس في الأولى المقصود بوحدة عملية التصفية، لننتقل في الثانية إلى أسباب وجود مبدأ وحدة عملية التصفية.

أولاً_ المقصود بوحدة عملية التصفية:

يقصد بوحدة التصفية أن **الضريبة تفرض لمرة واحدة على أرباح جميع المنشآت التابعة للمكلف ككل _في حال امتلاكه لأكثر من منشأة واحدة_ وليس على ربح كل منشأة بشكل مستقل**، ويتم فرض الضريبة في مركز إدارة هذه المنشآت، أما في حالة عدم تعيين هذا المركز، فتتم التصفية في المقر الذي يتمركز فيه نشاط المكلف الرئيسي[١٩٩].

أي أنه _في حال تعدد منشآت المكلف_ يتم حساب الربح الصافي لكل منشأة على حدة، ثم تصفى الضريبة على مجموع هذه الأرباح الصافية.

وقد أخذ المشرع الضريبي **السوري** بهذا المبدأ حيث نص على أنه **((..... وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة وإذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة**

---

[١٩٩] المرجع السابق. ص: ١٩٥.

في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً))[٢٠٠].

ثانياً_ أسباب وجود مبدأ وحدة عملية التصفية:

إن الدوافع التي تبعث على اتباع مبدأ وحدة عملية التصفية تتركز في ثلاث نقاط:

الأولى: إذا ما كان معدل الضريبة تصاعدياً فإن تطبيق مبدأ وحدة التصفية يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة فرض الضريبة على مجموع أرباح المكلف الصافية ككل حيث يكون متوسط سعر الضريبة المطبق في هذه الحالة أعلى مما هو عليه إذا ما كانت التصفية تتم على الربح الصافي لكل منشأة على حدة[٢٠١].

ونلاحظ أن التشريع الضريبي **السوري في قانون ضريبة الدخل** ذكر هذه النقطة في قوله **((هـ- إذا مارس المكلف أكثر من فعالية تخضع كل منها لفئة معينة من فئات التكليف بضريبة الدخل (دخل مقطوع_أرباح حقيقية) وجب جمع أرباحه السنوية من مجموع فعالياته وتكليفه عنها تصاعدياً .....))**[٢٠٢].

الثانية: إمكانية خصم خسارة إحدى منشآت المكلف من أرباح منشآته الأخرى عن السنة نفسها[٢٠٣] أو ترحيل هذه الخسارة _في حال عدم كفاية أرباح هذه السنة_ إلى أرباح السنوات القادمة، كما هو وارد في التشريع الضريبي **السوري** في المادة / ١٢ / من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) للعام ٢٠٠٣ التي نصت على أنه **((إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المحقق خلال هذه السنة وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقى شيء أيضا يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز))**.

---

[٢٠٠] المادة / ٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٢٠١] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ١٩٦.

[٢٠٢] الفقرة / هـ / من المادة / ٢ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٢٠٣] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ١٩٦.

الثالثة: عدم استفادة المكلف من الإعفاءات المقررة له إلا مرة واحدة حيث ينزل الحد الأدنى المعفى من الضريبة _عند تطبيق مبدأ وحدة التصفية_ مرة واحدة فقط، وهذا ما أكد عليه التشريع الضريبي **السوري** في قانون ضريبة الدخل حيث جاء فيه **((إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها للتكليف بضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة، على أن تعمد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي ولا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة))**[٢٠٤]، فوحدة عملية تصفية الضريبة ترتبط بوحدة مطرحها.

الفرع الثاني

حجية عملية تصفية الضريبة

يعتبر هذا الموضوع على جانب كبير من الأهمية نظراً لدور الضريبة كإحدى إيرادات الدولة الأكثر أهمية وبالتالي وجوب إكمال عملية التصفية من قبل الإدارة الضريبية دون أخطاء تشوبها وتعطلها من جهة، ولتأثيرها بشكل مباشر على الأوضاع والمراكز المالية للمكلفين وبالتالي استقرارها من جهة أخرى.

ولذلك فإننا سنتناول هذا الفرع في جانبين، نعالج في أولهما تصفية دين الضريبة نهائياً وبالتالي اكتسابه الدرجة القطعية كقاعدة أساسية يمكن أن يطرأ عليها استثناءات عدة نعالجها في الجانب الثاني.

أولاً_ تصفية دين الضريبة نهائياً:

من المسلم به أن إنجاز السلطة المالية لعملية تصفية الضريبة بشكل سليم ومشروع يجعل هذه العملية نهائية ويكسبها الدرجة القطعية، ويتم ذلك في حالة قبول الإدارة الضريبية الإقرار الضريبي المقدم من المكلف والذي يبين فيه مقدار دخله أو ربحه[٢٠٥]، أو إجرائها لبعض التعديلات على بيانات ومعلومات هذا الإقرار وقبول هذه التعديلات من جانب المكلف[٢٠٦]، كما أن عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الميعاد القانوني وقيام

---

[٢٠٤] المادة / ٤٦ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٢٠٥] المادة / ٢٥ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م.

[٢٠٦] راجع الفقرة / ب / من المادة / ٢٨ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م.

الإدارة الضريبية بالاعتماد على تقديرها المباشر نتيجةً لذلك يكسب عملية التصفية الدرجة القطعية[٢٠٧]، وأخيراً فإن عدم الطعن في قرار التصفية أو استنفاذ طرقه يجعل من قرار التصفية نهائياً[٢٠٨].

ومن الطبيعي أن صدور قرار التصفية بشكل قطعي يجعل من غير الممكن تعديله أو إلغاءه _من حيث المبدأ_ مما يجعل المكلف في موقف واضح ومستقر تجاه الخزينة العامة نتيجة الاستقرار النهائي للدين الضريبي في ذمته.

ثانياً_ الاستثناءات التي ترد على نهائية تصفية الضريبة:

على الرغم مما ذكرناه من وجوب تأدية دين الضريبة إلى الخزانة العامة في حال صدور قرار التصفية القطعي _كقاعدة عامة_ إلا أنه هناك بعض الاستثناءات التي تجيز للسلطة المالية تعديل قرارها السابق بالزيادة لصالح الخزانة العامة أو بالنقصان لصالح المكلف كما يلي:

١- الرجوع لصالح الخزانة العامة:

هناك عدة حالات يمكن للإدارة الضريبية فيها الرجوع عن تصفية الضريبة نهائياً لمصلحة الخزانة العامة وهي:

الحالة الأولى: تقديم المكلف لبيانات غير صحيحة أو إخفاؤه لبعض البيانات عن الإدارة الضريبية، وهو ما ورد ذكره في التشريع الضريبي **المصري** كالآتي **((في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.**

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد))[٢٠٩].

---

[٢٠٧] بليح، أحمد بديع. (د.ت). **التشريع الضريبي-الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه و أحكام القضاء.** الاسكندرية: مصر. منشأة المعارف. ص: ١٢٥. و راجع أيضاً : الصعيدي. (٢٠٠٦م). ص: ١٧٥.

[٢٠٨] راجع المواد / ٢٩ و ٣٠ و ٣١ و ٣٢ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م.

[٢٠٩] المادة / ٩١ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م

وكذلك نص المشرع الضريبي **السوري** على هذه الحالة حيث جاء فيه **((..... وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضرائب وخاصة في الحالات الآتية: ١- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة))**[٢١٠]، وكما ورد فيه **((..... يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكليف بسند تحقق إضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي صدور سند تحقق التكليف))**[٢١١].

الحالة الثانية: وتتمثل بالزيادة الطارئة على ثروة المكلف حيث يظهر للسلطة المالية أن هناك موارد مالية لم تكن في حسبانها عند إصدار قرار التصفية، وجاء ذلك واضحاً فيما نص عليه المشرع الضريبي **المصري** بقوله **((إذا تبين لمصلحة الضرائب من فحص الإقرار المنصوص عليه في المادة / ١٣١ / من هذا القانون أنه قد طرأت زيادة على ثروة الممول وزوجه وأولاده القصر وأن هذه الزيادة مضافاً إليها المصاريف المناسبة له ولأسرته طوال الخمس سنوات تفوق ما سبق الربط به على الممول أو ما حققه من أرباح فعلية لأوجه نشاطه التي تم الربط عليها بفئات حكمية أو ثابتة وفق أحكام هذا القانون وعجز عن إثبات مصدر هذه الزيادة، يكون لمصلحة الضرائب الحق في ربط الضريبة عليه أو إجراء ربط إضافي إذا كان قد سبق الربط على الممول وذلك على أساس الضريبة الأعلى سعراً إذا كان الممول يخضع لأكثر من ضريبة نوعية وتوزع الزيادة على السنوات السابقة على سنة تقديم آخر إقرار ثروة تثبت فيه هذه الزيادة))**[٢١٢].

الحالة الثالثة: وتكون عندما لا تتطابق تركة المكلف المتوفى مع آخر إقرار قدمه قبل وفاته وبالتالي اكتشاف زيادة لم تؤخذ بعين النظر حين تصفية الضريبة، وقد عالج التشريع الضريبي **المصري** هذه الحالة في قانون الضريبة الموحدة بقوله **((إذا توفي الممول وكانت تركته تكشف عن زيادة عما ورد بآخر إقرار ثروة مقدم منه مضافاً إليها الأرباح أو الإيرادات التي أظهرتها إقرارات الضريبة السنوية بعد آخر إقرار وبعد خصم**

---

[٢١٠] المادة / ٣٢ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م.

[٢١١] الفقرة / ب / من المادة / ١١١ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣ م.

[٢١٢] المادة / ١٥٤ / من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م.

المصاريف المناسبة لـه ولأسرته طوال الفترة من تاريخ آخر إقرار ثروة حتى تاريخ وفاته وعجز الورثة عن إثبات مصدر الزيادة في تركة مورثه فيكون لمصلحة الضرائب إجراء الربط على هذه الزيادة أو إجراء ربط إضافي، إذا كان قد سبق الربط وذلك على أساس الضريبة الأقل سعراً إذا كان يخضع لأكثر من ضريبة نوعية وتوزع الزيادة على السنوات من تاريخ تقديم آخر إقرار ثروة حتى تاريخ الوفاة))[٢١٣].

٢ – الرجوع لصالح المكلف:

إن إمكانية رجوع الإدارة الضريبية عن تصفية الضريبة **ليس مرتبطاً بحتمية مصلحتها في ذلك**، بل يمكن أن يكون هذا الرجوع لمصلحة المكلف نفسه، وهذا ما أكده المشرع الضريبي **المصري** في **قانون الضريبة على الدخل** حيث على أنه **((على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناءً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الحالات الآتية:**

١- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.

٣- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

٤- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.

٥- الخطأ في تطبيق معدل الضريبة.

٦- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.

٩- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.

١٠-عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.

١١- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات اخرى.

---

[٢١٣] المادة / ١٥٥ / من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م.

١٢- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.

وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه))[٢١٤].

أما موقف المشرع الضريبي **السوري** من هذا الموضوع، فقد بدا واضحاً من خلال ما نصت عليه نصوص المواد /٣٧ و٤٠ و٨١ و١١١/ من **قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م**، حيث سمحت أحكامها بالعودة عن التصفية النهائية للضريبة حتى وإن كان ذلك في مصلحة المكلف.

وإن ما أسلفناه حول مراحل تحديد الدين الضريبي من خلال القيام بعملية التصفية وما يسبقها بالضرورة من بيان للمطرح الضريبي، يجعل لزاماً علينا ذكر الضمانات القانونية التي أحيطت بالالتزام الضريبي بغية التأكيد على تسديد مبلغ الدين الضريبي، والتي تتمحور حول حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة، والتضييق على المكلف الضريبي في سبيل ذلك، وصولاً إلى التنفيذ الجبري على أمواله، وفرض جزاءات متنوعة للحيلولة دون تعطيل ذلك.

---

[٢١٤] المادة / ١٢٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

الفصل الثالث

ضمانات تنفيذ الالتزام بتسديد الضريبة

مما لا شك فيه أن الضريبة هي أهم وسائل الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية، حيث يهدف من خلالها إلى تمويل الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، ونظراً لما للقانون الضريبي من طبيعة خاصة من حيث استقلاليته وأهدافه، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، عملت التشريعات على وضع ضمانات لضمان تسديد الضرائب في الوقت التي يحدده قانون فرضها، وقد اختلفت الضمانات القانونية المحيطة بالالتزام الضريبي عن تلك المتعلقة بالالتزامات الأخرى، لذا فإن تحصيل الضريبة يخضع لقواعد خاصة تتفق والطبيعة الخاصة لها، وبالتالي فستكون دراستنا لهذا **الموضوع وفق المنهج الآتي:**

حيث ندرس موضوع حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة في المبحث الأول، بينما نناقش في المبحث الثاني التضييق على المكلف، لننتقل إلى المبحث الثالث الذي سنخصصه لدراسة التنفيذ الجبري، وأخيراً الضمانات الجزائية في المبحث الرابع.

المبحث الأول

حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة

يختلف الدين الضريبي عن غيره من الديون الأخرى، وخاصة تلك التي تحكمها قواعد القانون المدني، ونظراً للأسباب الخاصة المتعلقة بهذا الدين والمتمثلة بالضرورة الملحة لتسديده إلى الخزانة العامة على الرغم من كل عائق، فقد أوجدت مختلف التشريعات الضريبية لهذا الدين صفات خاصة تضمن تحقيق هدفها في ذلك ودون أي تأخير، وعليه فستكون دراستنا لهذا المبحث لإظهار هذه الصفات للدين الضريبي والتي تؤكد جميعها على حتمية تنفيذ هذا الالتزام، مما يجعله مختلفاً عن طبيعة الالتزامات في القانون الخاص التي قد لا تؤدي إلى حتمية تنفيذها وفق قواعد القانون المدني، وذلك **من خلال المطالب الثلاثة الآتية:**

المطلب الأول: دين الضريبة محمول.

المطلب الثاني: امتياز دين الضريبة.

المطلب الثالث: مبدأ الدفع ثم المعارضة.

المطلب الأول

دين الضريبة محمول

إن القاعدة في دين الضريبة أنه **محمول لا مطلوب**[٢١٥]، بمعنى أن المكلف بالضريبة ملتزم بأن يحمل مبلغها إلى الإدارة الضريبية متى حل ميعاد استحقاقها دون أن تكون الإدارة الضريبية ملزمة بأن تسعى هي إلى المكلف كي تحصلها منه[٢١٦]، مع الإشارة إلى أنها عندما تقوم بذلك، فإنما هو بقصد التيسير على المكلف دون أن يكون ذلك شرطاً ملزماً لها.

وقد تبنى النظام الضريبي هذا المبدأ وقنّنه، والذي يعتبر استثناء على القاعدة العامة المتبعة في نطاق القانون الخاص والتي تقضي بأن الدين مطلوب لا محمول، حيث يجب على الدائن السعي وراء مدينه ومطالبته

---

[٢١٥] يعبر عن هذه القاعدة بالفرنسية :

(les impôts est portable et non qurable) Lafereraiere, J., & Waline, M. (1952). P: 357-358

[٢١٦] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٣٠٤. وانظر أيضاً: عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٦٧.

بدينه[٢١٧]، وذلك بقصد تحصيل الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً دون أن يتمكن المكلف من تبرير تأخيره في أداء الضرائب المترتبة عليه أو ادّعاء بطلان إجراءات التنفيذ المتخذة ضده استناداً لعدم مطالبته بالضريبة[٢١٨]، وما يترتب على ذلك من أهمية لكون الضرائب تشكل إيراداً مهماً ورئيسياً لتغطية النفقات العامة، وكون أساس هذا الالتزام هو القانون وليس الاتفاق والعقود.

وقد أخذت التشريعات الضريبية بهذا المبدأ وتضمّنته قوانينها، حيث نص المشرع الضريبي **الفرنسي** عليه في **التقنين العام للضرائب** حيث ذكر أن:

((الضرائب والرسوم المقررة بموجب المدونة الحالية تدفع نقداً إلى صندوق محاسب الخزانة المكلف بتحصيل الضرائب المباشرة وفقاً لطرق التسديد المرخص بها من قبل وزير الاقتصاد والمالية أو المنصوص عليها بمرسوم))[٢١٩].

كذلك قنّن المشرع الضريبي **المصري** هذا المبدأ في **قانون الضريبة على الدخل** والذي جاء فيه **((ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين))**[٢٢٠].

أما المشرع الضريبي **السوري** فقد أكد على هذه القاعدة وضمّنها في **قانون ضريبة الدخل السوري** الذي أقر أنه **((يترتب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة كافة الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية المبالغ المذكورة مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع))**[٢٢١]، ويتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي **السوري** قد لجأ هنا إلى طريقة الاقتطاع ترسيخاً لهذا المبدأ وتأكيداً عليه، وهذا يعني أن الأصل في جباية الضريبة هو التسديد المباشر من قبل المكلف إلى الإدارة الضريبية في الوقت

---

[٢١٧] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ٢٦٤.

[٢١٨] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٦٦.

[٢١٩] Lefebvre, F. (1995). **code pratique**. Article /1680/ du code gènèral des impôts. P: 585 ((1- Les impôts et taxes visés par le present code sont payable en argent à la caisse du comptable du trésor chargé du recouvrement des impôts dircts détenteur du rôle, au suivant le modes de paiment autorisés par le minister d'economie et des Finances ou par décret)) [

[٢٢٠] المادة / ١٠٢ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٢١] المادة / ٦٢ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

الذي يحدده القانون _تحت طائلة دفع الغرامات المحددة في القانون ذاته عند التأخر عن الدفع في الميعاد المحدد لذلك_ إلا إذا أوجد القانون طريقة أخرى للدفع.

المطلب الثاني

امتياز دين الضريبة

يعرف الامتياز بأنه **الحق الذي خوّله القانون لبعض الدائنين بسبب صفة ديونهم**، وبمقتضاه يستوفون ديونهم بالتقدم على غيرهم، بحسب مرتبة امتيازهم[٢٢٢].

وبالتالي فإن الديون الممتازة تدفع قبل أي دين آخر حتى ولو كان ديناً مضموناً برهن عقاري[٢٢٣].

وقد أقرت الأصول الضريبية هذا الحق للدولة في اقتضائها للدين الضريبي حيث تتقدم على سائر الدائنين في حصولها على الضريبة المستحقة من أموال المكلف المدين بها، مفلتةً في ذلك _عند التنفيذ_ من قاعدة التساوي بين الدائنين في تحصيل ديونهم من أموال المدين[٢٢٤].

ويعتبر هذا الامتياز للديون الضريبية امتيازاً عاماً على كافة أموال المكلف المدين، يتقدم على غيره من حقوق الامتياز الأخرى _عدا المصروفات القضائية_[٢٢٥] ولا يتطلب الشهر أو الإعلام، وقد قرر المشرع ذلك في سبيل تحقيق المصلحة العامة المتمثلة باستيفاء الدولة لحقوقها قبل الأفراد كي تتمكن من القيام بوظائفها والنهوض بمسؤولياتها[٢٢٦].

ففي **فرنسا** قرر المشرع الضريبي امتياز الخزانة العامة في المادة / ١٩٢٠ / من التقنين العام للضرائب[٢٢٧].

كذلك أكد المشرع الضريبي **المصري** صراحةً على هذا الامتياز للدين الضريبي فنص على أنه **((تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات**

---

[٢٢٢] سعد، ناجي محمد. (٢٠٠٥م). **شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية**. ط:٢. القاهرة: مصر. المركز القومي للإصدارات القانونية. ص: ٢٨٦.

[٢٢٣] سعد، محيى محمد. (د.ت). **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**. مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية. القاهرة: مصر. ص: ٢١٧.

[٢٢٤] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٦٠.

[٢٢٥] بيومي، زكريا محمد. (١٩٩٣م). **المنازعات في ضريبة المبيعات**. القاهرة: مصر. مطبعة جامعة القاهرة. ص: ٧٠-٧١.

[٢٢٦] تناغو، سمير عبد السيد. (١٩٨٥م). **التأمينات الشخصية والعينية**. الإسكندرية: مصر. منشأة المعارف. ص: ٤٣٤.

[٢٢٧] رتيب، رابح. (١٩٩١م). **الممول والإدارة الضريبية**. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية. ص: ١٣٨.

القضـــائية وذلـــك علـــى جميـــع أمـــوال المـــدينين بهـــا أو الملتـــزمين بتوريـــدها))[٢٢٨].

أما المشرع الضريبي **السوري** فلم يشأ تقنين هذه القاعدة بنص ضريبي خاص، معتمداً في ذلك على ما أقره **القانون المدني السوري** من امتياز للمبالغ المستحقة للخزانة العامة _والتي تشمل بطبيعة الحال الضرائب_ والذي جاء فيه:

((١- المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كأن يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن.

٢- وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية))[٢٢٩].

وبالنظر إلى النص السابق يتبين لنا اعتبار المشرع **السوري** دين الضريبة ديناً ممتازاً لا يتقدم عليه إلا المصروفات القضائية، وهو لم يميز في ذلك بين الدين الضريبي وغيره من الديون العامة الأخرى فمنح هذا الامتياز لكل المبالغ المستحقة للخزينة العامة، وسواء أكانت ديوناً ضريبياًأم غير ذلك.

وهذا ما نص عليه أيضاً المشرع **الأردني** في قانونه المدني مماشياً في ذلك نظيره **السوري**[٢٣٠].

المطلب الثالث

مبدأ الدفع ثم المعارضة

القاعدة العامة في التشريعات الضريبية أن التظلم لا يوقف تحصيل الضريبة بل يجب الدفع أولاً ومن ثم الاعتراض[٢٣١]، هذا هو المبدأ الذي تقضي به القواعد العامة في التشريع الضريبي حيث يتوجب على المكلف دفع الضريبة المستحقة عليه أولاً، ومن ثم يستطيع بعد ذلك الطعن في مقدارها أو في صحة فرضها، فتتجنب الدولة بذلك التسويف والمماطلة في الوفاء بدين الضريبة[٢٣٢]. حيث قُرِّرت قاعدة **(الدفع أولاً فالمعارضة)** في

---

[٢٢٨] المادة / ١٠٢ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٢٩] المادة / ١١١٨ / من القانون المدني السوري.

[٢٣٠] المادة / ١٤٣٣ / من القانون المدني الأردني.

[٢٣١] شباط، يوسف. (٢٠٠٩-٢٠١٠). **المالية العامة والتشريع المالي**. ج:٢. دمشق: سوريه. جامعة دمشق. ص: ٣٢٦.

[٢٣٢] بركات، دراز، وعياد. (١٩٧٥). ص: ٣٠.

إطار النظام الضريبي بقصد تحصيل الضرائب تحصيلاً كاملاً وفي المواعيد المقررة دون أن يتمكن المكلف من تبرير امتناعه عن تنفيذ التزامه بتسديد الدين الضريبي بمنازعته في صحة فرض الضريبة أو في مقدار مبلغها، فالضرائب تعتبر أهم إيرادات الخزينة المالية والتي يجب أن تورد إليها كما هو مقدر لها في إيرادات الدولة، حتى يتسنى لهذه الأخيرة تمويل نفقاتها العامة التي خططت لها في موازناتها العامة[٢٣٣].

وقد اتجهت التشريعات الضريبية إلى تبني هذه القاعدة، حيث قرر المشرع الضريبي **المصري** عدم إمكانية النظر باعتراض أو طعن المكلف إلا بعد تسديده لمبلغ الضريبة المحدد، فجاء بالتالي **((للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم))**[٢٣٤]، حيث يفهم من النص السابق أن إمكانية الطعن في فرض الضريبة أو مقدارها يأتي في المرحلة التالية لتسديدها وفقاً للإجراءات والمواعيد التي حددها القانون، وليس ذلك إلا تطبيقاً للمبدأ القائل بأن التظلم لا يوقف تحصيل الضريبة، والذي كان سابقاً قد أشار إليه المشرع الضريبي **المصري** صراحةً هذه المرة في الفقرة الثانية من المادة /١٥/ من **القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤م** حيث جاء فيه **((وفي حالة التظلم تؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل في المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة في التظلم))**[٢٣٥].

أما المشرع الضريبي **السوري** فقد أورد أكثر من نص قانوني يبدي صراحةً تطبيقه لهذا المبدأ، حيث أكد في **قانون ضريبة الدخل** أكثر من مرة على ذلك فجاء فيه **((إن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل))**[٢٣٦]، كما نص فيه على أنه **((لا يترتب على اعتراض المكلف وقف التحصيل))**[٢٣٧]، وعاد مؤخراً ليؤكد في قانون ضريبة البيوع العقارية الجديد رقم(١٥) لعام ٢٠٢١ على وجوب دفع المكلف لكامل قيمة الضريبة المعترض عليها كشرط شكلي للنظر في التظلم منها(الاعتراض)[٢٣٨].

---

[٢٣٣] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٧٠.

[٢٣٤] المادة / ١١٨ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٣٥] سعد. (٢٠٠٥م). ص: ١٢٥.

[٢٣٦] الفقرة / أ / من المادة / ٣٤ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٢٣٧] الفقرة / جـ / من المادة / ٥ / من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

[٢٣٨] العكام. (٢٠٢٢). ص: ٢٩٣.

وفي **الأردن** فقد اتجه المشرع الضريبي في نفس الاتجاه الذي ذهب فيه نظيراه **المصري والسوري** ليقنن هذا المبدأ من خلال ما نص عليه في المادة /٣٧/ من **قانون ضريبة المبيعات الأردني رقم / ٦ / لسنة ١٩٦٤م** وتعديلاته حيث جاء فيها **((لا تنظر محكمة الجمارك البدائية في أي دعوى ضد الدائرة فيما يتعلق بالضريبة والغرامات، إلا إذا قام المدعي بدفع كامل المبلغ المقر به))**[٢٣٩].

مما سبق **يتضح تقنين التشريعات الضريبية على اختلافها لمبدأ (الدفع ثم المعارضة)** رغبةً منها بحماية ورعاية صالح الخزينة العامة والتي يضيرها أن تكون حصيلة الضرائب متوقفة على عدم المعارضة في صحة فرضها أو في مقدارها.

ومن المستحسن ذكره أن التأكيد على حتمية تنفيذ الالتزام بدين الضريبة من خلال إقرار قاعدة (دين الضريبة محمول لا مطلوب) وما منح لهذا الدين من امتياز على غيره من الديون_ما عدا المصروفات القضائية_ إضافةً إلى الأخذ بمبدأ الدفع ثم المعارضة، لم يمنع المشرع الضريبي من السعي إلى التضييق على المكلف في سبيل دفعه لتنفيذ الالتزام الضريبي مستخدماً في سبيل ذلك الوسائل المتاحة على الصعيدين المالي والمكاني.

---

[٢٣٩] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٣٠٦.

المبحث الثاني

التضييق على المكلف

ندرس في هذا المبحث وسائل التضييق على المكلف بالضريبة، سواء المالي منها أم المكاني، والتي يلجأ إليها في سبيل الضغط على المكلف لدفعه لتسديد ما بذمته من ديون ضريبية تجاه الخزينة العامة ودون أي تأخير، وذلك بتقييد تصرفاته بأملاكه وأيضاً بتقييد نشاطاته، وبالتالي سنتناول هذا الموضوع وفق الخطة الآتية:

نبحث في المطلب الأول وسائل التضييق المالي على المكلف، ثم ننتقل لندرس في المطلب الثاني وسائل التضييق المكاني.

المطلب الأول

وسائل التضييق المالي

سنتناول في هذا المطلب وسائل التضييق المالي التي يمكن أن يلجأ إليها الشرع **وفقاً للفروع الثلاثة الآتية:**

الفرع الأول: تجميد معاملات المكلف الرسمية.

الفرع الثاني: الرهن القانوني للعقار.

الفرع الثالث: المسؤولية التضامنية في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة.

الفرع الأول

تجميد معاملات المكلف الرسمية

يقصد بتجميد معاملات المكلف، **عدم إجازة أي تصرف صادر عن المكلف بالضريبة من قبل أجهزة الدولة ومؤسساتها المكلفة بتسيير هذه المعاملات، إلا بعد تسديده لالتزاماته الضريبية، والحصول على براءة ذمة مالية للمكلف تشعر بذلك.**

وتقوم إدارات الدولة بالتأكد من ذلك بالاعتماد على تصريح من السلطة المالية يبين تسديد المكلف لكافة التزاماته الضريبية المتعلقة بهذا المعاملة، وذلك بهدف دفع المكلف لتسديد ما بذمته من التزامات ضريبية تجاه

الخزينة العامة والتضييق عليه في سبيل ذلك، كأن تطلب الجهة العامة من الشخص الحصول على براءة ذمة مالية كشرط مسبق يقدمها في حال مطالبته بمستحقات مالية له لدى هذه الجهة العامة.

وقد تبنى المشرع الضريبي **السوري** هذه الوسيلة فنص عليها في **قانون ضريبة الدخل** والذي جاء فيه **((يحظر على الجهات العامة وجهات القطاع المشترك الإفراج عن تأمينات وتوقيفات العقود المنفذة فعلاً والمبرمة مع الأفراد والشركات والمؤسسات السورية الخاصة قبل الحصول على براءة ذمة من الدوائر المالية المختصة للعقد المراد الإفراج عن تأميناته وتوقيفاته))**[٢٤٠].

كما جاء فيه أيضاً **((لا يجوز تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها..... ولا يجوز إنشاء أي حق في السيارة أو توثيقه ما لم تسدد جميع الذمم المترتبة عليها))**[٢٤١].

ويتضح من هذين النصين **ربط المشرع الضريبي لإمكانية تسيير معاملات المكلف الرسمية من قبل الإدارات العامة بحتمية تسديده للضريبة المتعلقة بتلك المعاملات**، مما يضع وسيلة قوية في يد الإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل الضرائب المترتبة بذمة المكلف.

الفرع الثاني

الرهن القانوني للعقار

تذهب بعض التشريعات الضريبية إلى تأمين الدين الضريبي بضمانات عينية يتمثل محلها بعقار معين للمكلف بالضريبة أو بكل عقاراته.

ونظراً للطبيعة الخاصة للدين الضريبي نجد تميزاً لهذا الضمان العيني العقاري عما هو الحال في القانون الخاص.

ففي **فرنسا**، قرر المشرع الضريبي تمتع الخزينة العامة بتأمين قانوني على كل عقارات المكلف[٢٤٢]، حيث نص في **التقنين العام للضرائب الفرنسي** على أنه:

---

[٢٤٠] المادة / ١٢٠ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٢٤١] الفقرة / و / من المادة / ٤٤ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٣١٥] Grosclaude, J., & Marchessou, P. (1998). **procedures Fiscales**. Paris. Dalloz. P: 82-83

((من أجل تحصيل الضرائب من أي طبيعة كانت والغرامات الضريبية الموكولة إلى المحاسبين، للخزانة العامة رهن قانوني على جميع الأموال الثابتة للمدينين))[٢٤٣].

أما المشرع الضريبي **السوري** فلم يتطرق إلى هذه المسألة في تقنيناته تاركاً المجال **للقانون المدني** ليحكم في ذلك، والذي بدوره جاء بما يشابه موقفي المشرع **الفرنسي** فنص على أنه **((حقوق وديون الدولة والبلديات والإدارات العامة فيضمنها التامين الجبري على عقارات المحاسبين، وكذلك حقوق وديون الدولة فيضمنها التامين الجبري على عقارات مدينيها))**[٢٤٤].

ونلاحظ إطلاق مصطلح **(الجبري)** على هذه الحالة لرهن العقارات، وسبب ذلك أن **مصدر هذا الرهن القانون وليس العقد** كما هو الحال في علاقات القانون الخاص.

وفي الاتجاه نفسه ذهب المشرع الضريبي **الجزائري**، حيث نص في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي **((للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وهي معفاة من تسجيل هذا الرهن لدى المحافظة العقارية وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المسند تحصيلها لمصلحة الضرائب، ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائياً اعتباراً من تاريخ إعداد الجدول من قبل مصالح تأسيس وعاء (مطرح) الضرائب ويحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل بغرض الالتزام بمبلغ ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى، أو عند الاقتضاء جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين))**[٢٤٥].

---

(٢٤٣) ((pour le recouvrement Lefebvre, F. (1995). Article / 1929 / du code gènèral des impôts. p:572 des impositions de toute nature et amendes Fiscales, confié aux comptables le trésor a une hypotheque Légale sur tous les biens immeubles des redevables))

(٢٤٤) الفقرة / جـ / من البند الثالث من المادة / ١٠٨١ / من القانون المدني السوري.

(٢٤٥) المادة / ٣٨٨ / من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري لسنة ٢٠١٥م.

الفرع الثالث

المسؤولية التضامنية في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة

يقصد بالمسؤولية التضامنية، **التزام يقع على عدة أشخاص، فيكون على كل مدين منهم ذات الالتزام بالدين ككل**، وبالمقابل فيكون للدائن الحق بالرجوع على أي مدين منهم منفرداً أو بالرجوع عليهم جميعاً كمدينين متضامنين، وذلك في حدود القانون، وإن الوفاء بالدين من قبل أحد المدينين المتضامنين، يبرئ ذمة الآخرين[٢٤٦].

وللتضامن أنواع، وذلك تبعاً لمصدره، فقد يكون تضامن قانوني عندما يكون مصدره القانون الذي ينص صراحةً على المسؤولية التضامنية للمدينين بدين ما، أو يكون اتفاقي ومصدره العقد الذي ينص على هذه المسؤولية التضامنية للمدينين تجاه الدائن[٢٤٧].

وقد تبنى الفقه المالي التضامن القانوني في المجال الضريبي، وبرر اللجوء إلى ذلك بضمان تحصيل الضريبة ومنع التهرب منها والسهولة في تحصيلها، فمثلاً كأن يكون شخص ما في موقع يمكنه من حجز الضريبة المترتبة على غيره وتأديتها مباشرةً إلى الخزينة العامة، فيقرر المشرع مسؤوليته عن ذلك رغبةً منه بضمان انتظام التحصيل وتقليل التكاليف وفرص التهرب[٢٤٨].

وقد أخذت التشريعات الضريبية _على اختلافها_ بفكرة المسؤولية التضامنية وقننتها في أحكامها، وذلك كوسيلة أخرى تضاف إلى باقي وسائل الضمان التي يمكن أن تلجأ إليها السلطة المالية لضمان حقوق الخزينة العامة في تسديد الضرائب كاملةً ودون أي تأخير.

فقد ذهب المشرع الضريبي **الفرنسي** إلى تقرير هذه المسؤولية التضامنية بين الزوجين الذين يعيشان في منزل واحد عن الضريبة على السكن وضريبة الدخل فيلزم أحدهما بالدفع في حال عجز الآخر عن ذلك، فقد جاء في **التقنين العام للضرائب الفرنسي:**

---

[٢٤٦] صادق. (د.ت). ص: ١٧٠.

[٢٤٧] المرجع السابق. ص: ١٧١.

[٢٤٨] خلاف. (١٩٦٦م). ص:١٨٦.

((١- كل واحد من الزوجين عندما يعيشون في منزل واحد يكون مسؤولاً بالتضامن عن تسديد الضرائب المفروضة باسم الزوج عندما يتعلق الأمر بالضريبة على السكن.

٢_ كل واحد كل واحد من الزوجين يكون ملزماً أو مسؤولاً بالتضامن عن تسديد الضريبة على الدخل))[٢٤٩]، وهذا التضامن في دفع الضريبة الوارد في التشريع الضريبي الفرنسي ناتج عن مبدأ اتحاد الذمة بين الزوجين الذي يأخذ به المشرع الفرنسي عموماً.

وفي الاتجاه نفسه ، ذهب المشرع الضريبي **المصري** حيث أقر المسؤولية التضامنية بين المتنازل عن كل أو بعض المنشأة والمتنازل إليه فيما يتعلق بتسديد الضرائب المترتبة على أرباح هذه المنشأة فنص على أنه **((في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة..... ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسؤولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل))**[٢٥٠].

وبالإضافة إلى ذلك، فقد أورد المشرع الضريبي **المصري** نصاً قانونياً آخر عزز من مسلكه في قبول فكرة المسؤولية التضامنية حيث جاء فيه **((إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسؤولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح))**[٢٥١].

وهنا أيضاً يحمل المشرع الضريبي **المصري** الشخص الحقيقي المستفيد من الأرباح التي ترتبت عليها الضريبة المسؤولية عن سداد تلك الضريبة بالتضامن مع الشخص الظاهر المسؤول في الأصل عن سدادها.

أما عن موقف المشرع الضريبي **السوري**، فالملاحظ استخدامه للتضامن كوسيلة من وسائل ضمان أداء الالتزام بدين الضريبة، ويمكن رؤية ذلك بوضوح من خلال ما نص عليه في **قانون ضريبة الدخل** إذ جاء فيه

---

[٢٤٩] Lefebvre, F. (1995). Article / 1685 / du code gènèral des impôts. P:537

[٢٥٠] المادة / ٨٠ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٥١] المادة / ٩٢ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

((في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير سواء كان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً مجانياً أم ببدل يصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير))[٢٥٢].

ويساير المشرع الضريبي **السوري** هنا موقف نظيره **المصري** فيما يتعلق بالضرائب على أرباح المنشآت المتنازل عنها، حيث حمل كلاً من المتنازل والمتنازل إليه المسؤولية التضامنية عن سداد تلك الضرائب، وذلك باعتبار الخلف مسؤولاً بالتضامن مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير في حال انتقال المؤسسة، ويقصد بالانتقال هنا كل تنازل عن المؤسسة يقع بين الأحياء بعوض أو بدونه يترتب عليه انتقال الملكية من شخص إلى آخر[٢٥٣].

كما ذهب المشرع الضريبي **السوري** في نص قانوني آخر للتأكيد صراحةً على تطبيقه للمسؤولية التضامنية بين كل من الدائن والمدين في تأدية الضريبة المترتبة على الدائن فجاء فيه **((تفرض الضريبة على الفوائد والعوائد وسائر الموارد المحددة في الفقرات /٤ و٥ و٦/ من المادة /٨٣/ من هذا القانون على أساس المبالغ غير الصافية ..... تقع الضريبة على عاتق الدائن رغم كل شرط مخالف مهما يكن تاريخه، غير أن الدائن والمدين مسؤولان بالتضامن عن تأديتها))**[٢٥٤].

نستنتج من كل ما سبق، أن **التشريعات الضريبية المقارنة أوجدت مجالاً واسعاً ورحباً للمسؤولية التضامنية في ظل المجال الضريبي** وبهدف ضمان سداد الدين الضريبي من خلال توسيع دائرة المسؤولين عن ذلك، غير أنه لا بد من الإشارة إلى أن المسؤولية عن ضرائب الغير _كالمسؤولية التضامنية بين الزوجين _ لا تتحقق إلا إذا قضى القانون بذلك، وبناءً على نص قانوني، وذلك نظراً لعدم أخذ المشرع السوري بمبدأ اتحاد الذمة المالية بين الزوجين، وبالتالي فهذا يقتضي النص على ذلك صراحة في نص قانوني خاص، بعكس المشرع الفرنسي الذي أخذ بالتضامن بين الزوجين تبعاً للمبدأ العام الذي يقضي باتحاد الذمة المالية بين الزوجين.

---

[٢٥٢] المادة / ٢٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

[٢٥٣] بشور، عصام، نور الله، نور الله، والبطريق، يونس. (١٩٨١_١٩٨٢م). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. جامعة دمشق. ص: ٢٧٦.

[٢٥٤] المادة / ٩٩ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣.

المطلب الثاني

وسائل التضييق المكاني

يمكن للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى تقييد حركة وحرية المكلف بالضريبة والذي يماطل ويتأخر في تسديده لها، وذلك في سبيل تحصيلها لحقوقها ودفع المكلف لتسديد ما بذمته تجاهها.

ومن هنا سندرس هذا **المطلب في الفرعين الآتيين:**

الفرع الأول: المنع من السفر.

الفرع الثاني: منع واسطة النقل من مغادرة حدود الدولة.

الفرع الأول

المنع من السفر

تبنت بعض التشريعات الضريبية هذا الأسلوب كإحدى الوسائل الممنوحة للإدارة الضريبية لتستعين بها في جبايتها للدين الضريبي وضمان تحصيلها له.

فالمشرع الضريبي **الأردني** منح هذا الحق لمدير مصلحة الضرائب، وذلك بالطلب إلى السلطات المختصة عدم السماح لأي شخص على وشك مغادرة المملكة نهائياً بالمغادرة قبل تسوية قضيته أو تقديم كفالة تضمن دفع مبلغ الضريبة وذلك حتى قبل انتهاء السنة المالية أي قبل استحقاق الضريبة، كما منح هذا الحق لرئيس الوزراء فيما يتعلق بالضريبة المستحقة [٢٥٥].

كذلك ذهب نظيره **العراقي** إلى الاتجاه نفسه حيث أقر بجواز طلب السلطة المالية من الجهات المختصة تأخير أو منع أي شخص يحاول السفر إلى خارج العراق في سبيل تأخير دفع الضريبة المقررة عليه بمجرد توافر قناعتها بذلك[٢٥٦].

وبذات الاتجاه سار أيضاً المشرع الضريبي **اليمني** حيث نص في **قانون ضريبة الدخل** على أنه:

---

[٢٥٥] العلي، عادل فليح. (٢٠٠٩م). الطبيعة القانونية لدين الضريبة. **مجلة الحقوق في جامعة الكويت**. عدد:٤. ص-ص: ٣٥٣-٣٥٥. الكويت: الكويت. جامعة الكويت.

[٢٥٦] المرجع السابق. ص: ٣٥٣-٣٥٥.

((يتعين على المكلف الأجنبي عند مغادرته أراضي الجمهورية بصورة نهائية أن يحصل قبل سفره على شهادة من المصلحة، تفيد سداد كافة الضرائب المستحقة عليه وفقاً لأحكام هذا القانون، أو تقديم ضمانات كافية تقبل بها المصلحة))[٢٥٧]، وبالتالي فقد فرض المشرع الضريبي **اليمني** على كل شخص أجنبي يخضع لأحكام قانون الضريبة وينوي مغادرة اليمن الحصول على وثيقة من الإدارة الضريبية تظهر براءة ذمته تجاهها قبل المغادرة نهائياً.

وفي ذات الوقت الذي أخذ به بعض المشرعين الضريبيين بهذا الأسلوب لضمان تحصيل الضريبة وتسديدها من قبل المكلف المدين، امتنع البعض الآخر عن تبني هذه الطريقة بحجة أن في ذلك مخالفة واضحة لأحد أهم المبادئ الدستورية الذي نصت عليه دساتير العالم والمتمثل بحرية الفرد بالتنقل، ونجد ذلك واضحاً في موقف المشرع **المصري** الذين أعرض عن الأخذ بهذا الأسلوب، وأيده في ذلك **القضاء المصري** من خلال حكم محكمة القضاء الإداري المصرية رقم /٤٦١/ الذي نص على أنه لا يجوز المنع من السفر لتمكين الإدارة من استرداد مستحقات مالية على المدعى عليه، والذي صدر بتاريخ الثامن عشر من شهر نيسان لسنة ١٩٩٥م[٢٥٨].

أما المشرع **السوري** فلم يأخذ بهذا الأسلوب إلا في قانون الجمارك الحالي الذي نص على أنه **((يحق للمدير العام أو مدير الدائرة أن يطلب من السلطات المختصة منع المخالفين والمسؤولين عن التهريب من مغادرة البلاد في حال عدم كفاية الأشياء المحجوزة لتغطية الرسوم والضرائب والغرامات.**

يلغى الطلب أو قرار المنع:

أ- إذا قدم المخالف أو المسؤول عن التهريب كفالة نقدية أو عقارية تقبل بها إدارة الجمارك تعادل المبالغ التي قد يطالب بها.

ب- إذا تبين أن الأموال المحتجزة تكفي لتغطية هذه المبالغ))[٢٥٩].

---

[٢٥٧] المادة / ١٦٣ / من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م. وانظر أيضاً: المادة / ١٠٧ / من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م.

[٢٥٨] العلي. (٢٠٠٩م). ص: ٣٥٥.

[٢٥٩] المادة / ٢١٤ / من قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

وفيما عدا النص آنف الذكر، لم يتطرق المشرع الضريبي السوري إلى الأخذ بهذا الأسلوب في أي تشريع ضريبي آخر.

الفرع الثاني

منع واسطة النقل من مغادرة حدود الدولة

ويتم ذلك من خلال الإيعاز إلى المنافذ الحدودية، من قبل السلطة المالية، بعدم السماح لواسطة النقل التابعة للمكلف المدين بالضريبة بمغادرة الحدود الإقليمية للدولة إلا بعد تسديده لما بذمته تجاه الإدارة الضريبية.

فنجد المشرع الضريبي **العراقي** يضع هذه الوسيلة بين يدي الإدارة الضريبية لإجبار هؤلاء المكلفين على تسديد دين الضريبة بأسلوب يتصل بطبيعة عملهم الخاضع لها، حيث جاء في **قانون ضريبة الدخل العراقي ((للسلطة المالية أن ترسل شهادة إلى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو أي موظف آخر مخول إعطاء تصريحة الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة أشهر من استحقاقها وأسماء المكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يتلقى تلك الشهادة أن لا يسمح بخروج واسطة النقل من أي مدينة أو ميناء في العراق إلى أن تدفع الضريبة المذكورة))**[٢٦٠].

وتعتبر هذه الطريقة التي أخذ بها المشرع **العراقي** ونظم شروطها وسيلة متميزة أخرى لضمان تسديد الدين الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع السوري لم يورد أي نص مماثل في تشريعه الضريبي، وحسناً لو أنه فعل ذلك، لما تشكله هذه الوسيلة من ضغط فعال على المكلف فتدفعه لأداء ما بذمته من ضرائب مستحقة للخزينة العامة.

وعلى الرغم من تنوع الوسائل المتاحة للإدارة الضريبية في سبيل التضييق على المكلف، سواء من الناحية المالية أو المكانية، لدفعه باتجاه تنفيذ الالتزام الضريبي، إلا أن ذلك لم يكن كافياً بالنسبة للمشرع الضريبي الذي أعطى الإدارة الضريبية الحق باللجوء إلى التنفيذ الجبري، وهوما سيكون موضوع دراستنا في المبحث التالي.

---

[٢٦٠] المادة / ٥٠ / من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م المعدل.

المبحث الثالث

التنفيذ الجبري

ويقصد بذلك، **لجوء الدائن إلى الجهات المختصة تحت إشراف السلطة القضائية ومراقبتها من أجل إجبار المدين على الوفاء بالالتزام**، وذلك في حال امتنع هذا الأخير عن القيام بذلك طوعاً واختياراً، حيث لا يجيز القانون للدائن القيام بذلك بنفسه.

وإذا كان هذا ما استقر عليه الأمر في نطاق علاقات القانون الخاص، فإننا سندرس في هذا المبحث إمكانية التنفيذ الجبري فيما يتعلق بالدين الضريبي حيث تكون السلطة الضريبية طرفاً دائناً والمكلف بالضريبة طرفاً مديناً، مستعرضين مفهوم التنفيذ الجبري ووسائله المتمثلة بالحجز التنفيذي على أموال المدين كخطوة سابقة للتنفيذ الجبري عليها وذلك في مطلبين متتاليين ، نفرد الأول لدراسة مفهوم التنفيذ الجبري ثم ننتقل في الثاني إلى وسائل هذا التنفيذ الجبري للدين الضريبي.

المطلب الأول

مفهوم التنفيذ الجبري

إن طبيعة الدين الضريبي المتمثلة بكونه يفرض بحكم القانون من قبل السلطة المالية على المكلف بالضريبة دون مقابل مباشر يحصل عليه هذا الأخير، تدفع بعض هؤلاء المكلفين للتأخر أو عدم سداد الدين الضريبي في الموعد المحدد لذلك، وبالتالي كان لابد أن يوفر القانون للإدارة الضريبية بعض المكنات التي تخولها ضمان وحفظ الحقوق المالية للخزينة العامة ومن أهمها، الحق في اللجوء إلى أسلوب التنفيذ الجبري، والذي يراد به إجبار المدين على الوفاء بالتزامه الضريبي من خلال وسائل معينة يمنحها القانون لجهة مختصة تحت رقابة القضاء وإشرافه، وغالباً ما يتم تنظيم هذه الوسائل في قانون خاص.

المطلب الثاني

وسائل التنفيذ الجبري في إطار الدين الضريبي

يهدف التنفيذ الجبري إلى تحصيل مبلغ الضريبة بشكل كامل ودون أي نقص، ولتحقيق ذلك فإن التشريعات الضريبية أقرت التنفيذ الجبري ونظمت وسائله في أحكامها، وتتضمن وسائل التنفيذ الجبري عموماً، الحجز التنفيذي على أموال المدين وهو موضوع دراستنا في الفرع الأول من هذا المطلب، والتنفيذ الجبري على أموال المدين والذي سنخصص له الفرع الثاني لبيانه ودراسته.

الفرع الأول

الحجز التنفيذي على أموال المدين

منح المشرع الضريبي الخزينة العامة سلطة تحصيل الضرائب بالطرق الإدارية دون ضرورة اللجوء إلى القضاء وذلك ضماناً لسرعة التحصيل وتجنباً لطول الإجراءات وتعقيداتها، فاستحدث لذلك وسيلة الحجز التنفيذي على أموال المدين _معتبراً الإقرار الضريبي للمكلف أو قرار ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية سنداً تنفيذياً لذلك_[٢٦١] في حال عدم قيام المكلف بتسديد ما بذمته تجاه الخزينة العامة في المواعيد المقررة قانوناً.

وتجدر الإشارة إلى أن **لجوء الإدارة الضريبية إلى الحجز الإداري التنفيذي لا يسقط حقها في الالتجاء إلى طريق الحجز القضائي أو ربط الضريبة المستحقة على المكلف وفق ما تراه إذا اعتبرت إقراره غير صحيح**، كما يجب أن يرد هذا الحجز على أموال للمكلف المدين بحيث يجوز له التصرف فيها ولم يمنع القانون الحجز عليها[٢٦٢].

ومما لا شك فيه أن الحجز التنفيذي يجب أن يصدر من صاحب الاختصاص الذي منحه القانون الحق بتوقيعه، كما أنه يمكن أن يقع على أموال المدين أياً كان نوعها حيث لا يخل توقيع الحجز على المنقولات بالحق في

---

[٢٦١] بركات، دراز، وعياد. (١٩٧٥). ص: ٣٠.

[٢٦٢] بيومي. (١٩٩٣م). ص: ٧٢-٧٣.

الحجز على العقار، فالدائن بمبلغ من النقود يملك الحق بالتنفيذ على أي مال عائد للمدين عقاراً كان أم منقولاً مادياً أو معنوياً، ما لم يكن ذلك المال مما لا يجوز الحجز عليه قانوناً فيعتبر الحجز في هذه الحالة باطلاً [٢٦٣].

ويظهر تبني المشرع الضريبي **الفرنسي** لأسلوب الحجز التنفيذي، وذلك بما أورده في سجل الإجراءات الضريبية من وجوب ممارسة الإدارة الضريبية لحقها بالحجز التنفيذي بعد مضي ستين يوماً من تنبيه المكلف رسمياً بوجوب سداد الضريبة[٢٦٤].

أما المشرع الضريبي **المصري** فقد منح حق الحجز التنفيذي للسلطة المالية وذلك في **قانون ضريبة الدخل المصري** الذي جاء فيه **((للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ، وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول))**[٢٦٥].

أما فيما يتعلق بالمشرع الضريبي **السوري** فقد جاء النص على حق الإدارة الضريبية بإيقاع الحجز على أموال المكلف في قانون جباية الأموال العامة وفق ما يلي **((يلقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عنها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف أو في يد الغير))**[٢٦٦].

كما أكد المشرع الضريبي **السوري** على **((عدم إمكانية توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلفين المتخلفين إلا بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم الإنذار ومن ثم اتخاذ قرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة بإيقاع الحجز))**[٢٦٧].

---

[٢٦٣] سعد. (٢٠٠٥م). ص: ٢٧٦.

[٢٦٤] ريا. (٢٠١١م). ص: ١٦٨.

[٢٦٥] المادة / ١٠٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٦٦] الفقرة / ١ / من المادة / ٩ / من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ للعام ١٩٥٦م.

[٢٦٧] راجع الفقرة / ١ / من المادة / ٨ / من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ للعام ١٩٥٦م.

هذا ويبدو من الواضح أن أغلب القوانين الضريبية قد أعطت الحق للإدارة الضريبية بالحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة في حال تأخر عن سداد الدين الضريبي، إلا أنها عادةً ما ربطت هذا الحق بمنح المكلف المدين مهلة محددة لتسديد ما بذمته تجاه الخزينة العامة قبل قيام الإدارة الضريبية باستخدامها لحق الحجز التنفيذي، فخففت بذلك من قساوة وشدة هذا الإجراء.

الفرع الثاني

التنفيذ الجبري على أموال المدين

تضمن الإدارة الضريبية تحصيل دين الضريبة من خلال لجوئها إلى الحجز التنفيذي على أموال المدين، غير أنه في حال لم يقم المدين بسداد ما بذمته من ضرائب وعجزه عن ذلك فإنها تلجأ حينها إلى تحصيل هذه الضرائب عن طريق التنفيذ الجبري.

ويعرف التنفيذ الجبري بأنه ذلك **التنفيذ المصحوب ببيع الأموال المحجوزة مسبقاً والمملوكة في الأصل للمكلف المتخلف عن سداد دينه الضريبي المستحق عليه**، ومن ثم تحصيل قيمة هذا الدين الضريبي من ثمن تلك الأموال المباعة بعد الحصول عليه[٢٦٨].

ويتم إيقاع التنفيذ الجبري على أموال المكلف المدين المحجوزة بعد القيام مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية بالحجز التنفيذي على تلك الأموال حيث يكون الدين الضريبي معلوماً للمكلف من واقع إقراره الضريبي أو بناء على ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية، وعدم قيامه بتسديده في موعده المحدد قانوناً رغم ذلك.

والتنفيذ الجبري لا يكون إلا وفقاً لأحكام القانون التي تنظم إجراءاته ومواعيده، كما يشترط لتوقيعه وجود سند تنفيذي متمثل بإقرار المكلف أو قرار ربط الضريبة حيث يكون الدين الضريبي ثابتاً بسند ومحقق الوجود ومعيّن المقدار[٢٦٩].

وقد ذهب المشرع الضريبي **المصري** إلى تنظيم الحجز التنفيذي والتنفيذ الجبري في قانون ضريبة الدخل المصري، حيث منح هذا الحق للسلطة المالية وفق الشروط والحالات المحددة قانوناً[٢٧٠].

---

[٢٦٨] ريا. (٢٠١١م). ص: ١٧١.

[٢٦٩] المرجع السابق. ص: ١٧١.

[٢٧٠] راجع المادة / ١٠٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

أما المشرع الضريبي **السوري** فقد نص صراحةً على حق وزارة المالية باللجوء إلى الحجز التنفيذي على أموال المكلف المتخلف عن سداد دينه الضريبي ومن ثم التنفيذ الجبري على تلك الأموال، وذلك بما أورده في **قانون جباية الأموال العامة السوري** حيث جاء فيه:

((لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

أ- الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به

ب- الحجز وبيع العين المحجوزة))[٢٧١].

ونجد أن المشرع السوري قد منح هذا الحق للإدارة المالية من خلال قانون جباية الأموال العامة، وليس في قوانين فرض الضرائب على اختلاف أنواعها، مما يعني أنه لم يميز في هذا المجال بين الدين الضريبي وبين أي دين مالي آخر قد يترتب للدولة في ذمة أحد الأفراد.

وقد توافق موقف المشرع الضريبي **الفرنسي** مع نظيريه **السوري والمصري** فيما يتعلق بالأخذ بالتنفيذ الجبري حيث قام بتنظيم إجراءاته ومواعيده بقانون عام كذلك[٢٧٢].

وبناء على ما أسلفنا، أن التشريعات الضريبية المختلفة على الرغم من أنها منحت السلطة المالية الحق في الحجز التنفيذي ومن ثم التنفيذ الجبري على أموال المكلف المتخلف عن سداد الضرائب المترتبة عليه في ذمته تجاهها وذلك رغبةً منها في ضمان حق الخزينة العامة والحرص على عدم ضياعه ولتوفير إمكانية تحصيل الدين الضريبي في مواعيده المقررة تحصيلاً كاملاً، إلا أنه يتوجب على تلك السلطة المالية ألا تسرف في استعمال تلك السلطات والمكنات الممنوحة إليها وأن تسعى إلى مراعاة حقوق وضمانات المكلفين أثناء ممارستها لصلاحياتها، هادفةً من ذلك بناء علاقة تتصف بالثقة والتعاون بينها وبين المكلفين الضريبيين.

ولا يمكننا أن نتجاهل ما يتمتع به التنفيذ الجبري من أهمية كإحدى ضمانات تنفيذ الالتزام بتسديد الضريبة كونه أداة فاعلة ومؤثرة في هذا المجال بيد الإدارة الضريبية تلجأ إليها عند الحاجة، إلا أن المشرع الضريبي لم يكن ليطمئن

---

[٢٧١] الفقرة / ١ / من المادة / ٦ / من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ للعام ١٩٥٦م.

[٢٧٢] ريا. (٢٠١١م). ص: ١٧٢.

حتى يفرض ضمانات جزائية تتراوح في شدتها بين الغرامات والعقوبات السالبة للحرية، حيث حققت هذه الضمانات الجزائية إلى حد بعيد الغاية المرجوة منها.

المبحث الرابع

الضمانات الجزائية

ذهب المشرعون الضريبيون إلى فرض جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون فيعطل الوصول إلى حق الدولة بالتحصيل الكامل للضرائب المفروضة قانوناً وفي مواعيدها المحددة، وذلك رغبةً منهم بتعويض الخزينة العامة عما لحقها من أضرار نتيجة هذه المخالفات التي أدت إلى عدم الوفاء بالضرائب في مواعيدها القانونية أو التأخير في ذلك، فكما أن السلطات المالية تلجأ من جهة إلى منح التسهيلات والإعفاءات وتبسيط الإجراءات المتبعة في المجال الضريبي لتحفيز المكلفين على توريد الضرائب المترتبة عليهم إلى الخزينة العامة وفق ما هو مخطط لها، فهي من جهة أخرى تسعى للحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع وذلك بفرض غرامات وعقوبات على كل من يساهم في عرقلة عملية سير توريد الضرائب المفروضة والمحددة قانوناً وفي المواعيد المقررة لذلك.

هذا ويمكن تصنيف العقوبات التي تنطوي عليها التشريعات الضريبية المختلفة إلى غرامات وعقوبات سالبة للحرية، حيث تفرض هذه العقوبات نتيجة المخالفات التي تتعلق بجمع البيانات والمعلومات المطلوبة لتقدير الضريبة من جهة، وتبعاً للمخالفات المرتبطة بمحاولات التهرب من دفع الضريبة من جهة أخرى[٢٧٣].

وبناء عليه فسوف نتناول كلا الفئتين من العقوبات تباعاً وفق المخطط الآتي:

المطلب الأول: الغرامات.

المطلب الثاني: العقوبات السالبة للحرية.

المطلب الأول

الغرامات

يقصد بالغرامة في المجال الضريبي، **مبلغ من المال تتقاضاه الدولة جبراً من المكلف نتيجة ارتكابه مخالفة قانونية، أو قيامه بعمل مخالف للتعليمات الصادرة عن السلطة المالية أو أحد ممثليها**، وتتشابه مع الضريبة بكونها

[٢٧٣] شيحه. (د.ت). ص: ٣٤٥.

تدفع جبراً للدولة، إلا أنها تختلف عنها بأن الغاية منها ردع المكلف عن الإتيان ببعض الأعمال أو الأفعال، في حين أن للضريبة أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية[٢٧٤].

وتعتبر الغرامة بذلك عقوبة مالية تتوافر فيها كل مقومات وخصائص العقوبة الجزائية، من حيث إنها إيلام للمحكوم عليه فتنال من حقوقه المالية، وكمثيلاتها من العقوبات الجزائية الأخرى فهي تخضع لمبدأ الشرعية حيث لا تطبق إلا بناءً على نص قانوني ينظمها، وهي بذلك تتميز عن التعويض المدني من حيث المستند القانوني الذي تفرض بناءً عليه والمتمثل بنص القانون الذي ينظمها، في حين يكون التعويض المدني عن ضرر أحدثه شخص ما لآخر وهو غير محدد مسبقاً بل يبينه القاضي في حكمه تبعاً لجسامة الضرر[٢٧٥].

وقد أخذت التشريعات الضريبية على اختلافها بالغرامة كإحدى العقوبات الموضوعة لضمان تحصيل الضريبة، ففرضتها في وجه كل من يحاول التهرب من سداد الضريبة أو عرقلة ذلك، فجاءت بها كعقوبة أصلية بمفردها تارةً، أو ألحقتها بعقوبات إلى جانبها تارةً أخرى. فنرى المشرع الضريبي **الفرنسي** يذهب إلى فرض الغرامة _كعقوبة على التأخير أو التخلف عن سداد الضريبة_ متمثلة بزيادة المقدار المحدد للضريبة بنسبة معينة، كما جاء في المادتين /١٧٦١و١٧٦٢/ من التقنين العام للضرائب في فرنسا والذي قرر زيادة نسبة (١٠%) إلى مبلغ الضريبة في حال التأخر عن سدادها[٢٧٦].

أما المشرع الضريبي **المصري** فقد أخذ بالغرامة كضمانة جزائية لضمان سير التحصيل الضريبي بانتظام، فنص عليها في حالة عدم الالتزام بدفع الضريبة وذلك في **القانون الضريبي المصري** الذي جاء فيه **((يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:**

٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع خصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية))[٢٧٧].

---

[٢٧٤] عفانة، والقطاونة. (٢٠٠٨م). ص: ٦.

[٢٧٥] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٤٦٣.

[٢٧٦] ريا. (٢٠١١م). ص: ٤٥.

[٢٧٧] المادة / ١٣٥ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

كما أخذ بها فيما يتعلق بالإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، فجاء في نفس القانون الآنف الذكر ما يلي **((يستحق مقابل تأخير على: ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار))**[٢٧٨].

أما عن موقف المشرع الضريبي **السوري**، فنجد أنه تبنى الغرامة في أكثر من موضع كإحدى الضمانات الجزائية لضبط حسن سير النظام الضريبي، فجاء في **قانون ضريبة الدخل** ما ينص على أنه **((١- تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة / ١٣ / من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل ٧% بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذ المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية))**[٢٧٩].

ولم يكتف المشرع الضريبي في **سوريه** بالأخذ بالغرامة كعقوبة لعدم الالتزام بتسديد الضريبة وفقاً لما نص عليه في المادة السابقة، إلا أنه أخذ بها كذلك في حالة الإخلال بالتزام تقديم المكلف لإقراره الضريبي، حيث نظم هذه الحالة بما أورده في أحكام البند الأول من الفقرة / أ / من المادة / ١٨ / من القانون السابق الذكر، فنص على أنه: **((إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة المحددة البيان المنصوص عليه في المواد ١٣و ١٥و ٢٣ منه يبلغ إنذارا بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى ١٠ بالمائة إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار))**.

مما يعني أن المشرع الضريبي السوري قد توسع بفرض هذا النوع من العقوبة فنص عليها في حال تأخر المكلف عن القيام بأي واجب عليه في إطار تحقق أو تحصيل الضريبة.

كما ذهب المشرع الضريبي **اللبناني** إلى جعل الغرامة عقوبة ضريبية، حيث يبدو هذا واضحاً في أحكام **المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩م** الخاص بضرائب الدخل وذلك في حالتي المخالفات المتعلقة بممارسة حق الاطلاع على المعلومات والبيانات المساعدة في تقدير الضريبة، وتلك المتعلقة بمحاولات التهرب من الضريبة،

---

[٢٧٨] المادة / ١١٠ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٧٩] البند الأول من الفقرة / ب / من المادة / ٣١ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

والتي نظمتها أحكام المادتين /١٠٧و١٠٨/ من القانون آنف الذكر، حيث اعتبرت الغرامة في الحالة الأولى عقوبة وحيدة، بينما يمكن الأخذ بها في الحالة الثانية كعقوبة وحيدة أو تضاف إلى غيرها، أو يؤخذ بغيرها فقط من العقوبات[٢٨٠].

ومما يجدر بنا ذكره أن عدة تشريعات ضريبية أخرى كانت لها مواقف مشابهة لما سبق من التشريعات الضريبية فيما يتعلق بالغرامة في المجال الضريبي، كما هو حال المشرع الضريبي **البريطاني** و**التشيلي** و**الألماني**[٢٨١].

المطلب الثاني

العقوبات السالبة للحرية

إضافة إلى الغرامة كعقوبة في المجال الضريبي، فقد أخذت بعض التشريعات الضريبية المقارنة بالعقوبات السالبة للحرية، ويقصد بها **(الحبس)، حيث يتم إيداع المكلف المخالف في المكان المخصص لإيواء المخالفين للمدة المقررة قانوناً.**

وقد اختلفت مواقف المشرعين الضريبيين من الأخذ بالحبس كعقوبة قابلة للتطبيق في كنف العلاقات الضريبية، فذهب بعضهم إلى الأخذ بها **كعقوبة أصلية منفردة**، بينما اتجه آخرون إلى **الاعتداد بها إلى جانب الغرامة كعقوبتين** يمكن الأخذ بإحداهما دون الأخرى كما **يمكن الأخذ بكلتيهما معاً**، في حين رأى البعض وجوب التشدد باستخدام عقوبة الحبس في مجال الضرائب، مما دفع بهم إلى الأخذ بها في حالات محددة وقليلة، كما هو حال المشرع **التشيلي** الذي لم يأخذ بعقوبة الحبس إلا عند تحقق حالة التكرار[٢٨٢].

أما المشرع الضريبي **المصري** فقد ذهب إلى تبني عقوبة الحبس في المجال الضريبي من خلال ما نصت عليه أحكام قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، والتي عاقبت بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا

---

[٢٨٠] شيحه. (د.ت). ص: ٣٤٥.

[٢٨١] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٤٦٨-٤٦٩.

[٢٨٢] المرجع السابق. ص: ٤٦٢.

تجاوز الخمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة غير المؤداة أو بإحدى هاتين العقوبتين، المكلف المتهرب ضريبياً[٢٨٣].

وفيما يتعلق بموقف المشرع الضريبي **السوري** فقد أغفل في **قانون ضريبة الدخل السوري الحالي رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م** الإشارة إلى عقوبة الحبس كإحدى الضمانات الجزائية في المجال الضريبي ولم يرد على ذكرها، في الوقت الذي ذهب فيه إلى تبنيها صراحةً كعقوبة أصلية إلى جانب الغرامة في مواجهة أي مكلف متهرب ضريبياً في **قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي**، والذي جاء فيه **((خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها ٢٠٠ بالمائة من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب حسب الحال وتضاعف هذه العقوبة في حالة التكرار))**[٢٨٤].

وكما نجد المشرع الضريبي **اللبناني** نصّ صراحةً على الأخذ بعقوبة الحبس كعقوبة أصلية منفردة أو إلى جانب الغرامة، وذلك أيضاً فيما يتعلق بمحاولات التهرب من الضريبة، وفقاً لما جاءت به أحكام المادة /١٠٨/ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩م الخاص بضرائب الدخل[٢٨٥].

ومن التشريعات الضريبية التي أيضاً جعلت عقوبة الحبس إحدى الضمانات الجزائية في قوانينها الضريبية _نذكر على سبيل المثال لا الحصر_ التشريع **البريطاني** والتشريع **النرويجي** والتشريع **السوداني**[٢٨٦].

ومن الملاحظ أن **أغلب التشريعات الضريبية لا تلجأ إلى عقوبة الحبس إلا في الحالات النادرة والجسيمة،** والمتمثلة عادةً بمحاولات التهرب الضريبي.

وبرأينا، فإن ذلك عين الصواب حيث إن الخزينة العامة لا تستفيد عادةً من حبس المكلف المتهرب ولا طائل لها من ذلك، في حين يمكن لها تحقيق صالحها إذا ما استبدلت عقوبة الحبس بعقوبة الغرامة، وهو ما يوجب الاتجاه نحو تخفيف الأخذ بعقوبة الحبس لصالح عقوبة الغرامة.

---

[٢٨٣] راجع المادة / ١٣٣ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٨٤] المادة / ٨ / من قانون الاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ للعام ٢٠٠٣م.

[٢٨٥] شيحه. (د.ت). ص: ٣٤٥.

[٢٨٦] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٤٦٢.

ومما أسلفنا، نرى أن **الجزاءات والعقوبات في المجال الضريبي تتمتع بأهمية كبيرة وخصوصية معينة**، إذ إنها ترتبط مباشرةً بمصالح الدولة والخزينة العامة من ناحية، إضافةً إلى كونها وسيلة ردع أي عمل غير شرعي قد يرتكب بواسطة أحد المكلفين _والذي بدوره يسبب ضرراً للمجتمع بأكمله_ من ناحية ثانية، ومن هنا تكمن هذه الأهمية وتلك الخصوصية.

وبعد أن تحدثنا عن الجزاءات والعقوبات في المجال الضريبي، ننتقل للبحث في أساليب انقضاء الالتزام الضريبي، سواء عن طريق الوفاء بالدين الضريبي أو بما يعادل الوفاء به أو حتى بدون وفاء، وكيفية وقوع ذلك.

الفصل الرابع

طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة

القواعد العامة التي يقرها القانون المدني بخصوص انقضاء الالتزامات تنطبق ذاتها على دين الضريبة، إلا إذا كانت بعض هذه القواعد تتنافى وطبيعة دين الضريبة، أو اشتملت التشريعات الضريبية على قواعد أخرى خاصة بانقضاء الالتزام بدين الضريبة فيجب حينها تطبيق أحكام هذه القواعد دون أحكام القانون المدني.

أي أن الالتزام بالدين الضريبي ينقضي _من حيث المبدأ_ بذات الطرق التي تنقضي بها الالتزامات القانونية الأخرى، إلا في حال تعارض هذه الطرق وطبيعة الالتزام بدين الضريبة.

من هنا يمكن الإضاءة على الطرق التي ينقضي بها الالتزام بدين الضريبة **على الترتيب الآتي:**

- المبحث الأول: انقضاء الالتزام بدين الضريبة عن طريق الوفاء.
- المبحث الثاني: انقضاء الالتزام بدين الضريبة بما يعادل الوفاء.
- المبحث الثالث: انقضاء الالتزام بدين الضريبة دون وفاء.

المبحث الأول

انقضاء الالتزام بدين الضريبة عن طريق الوفاء

يتم الوفاء بالضريبة _من حيث المبدأ_ عن طريق تحصيلها وذلك طوعاً أو كراهيةً، ويعتبر الوفاء الطريق الطبيعي لانتهاء الالتزام حيث تبرأ ذمة المدين من الضريبة بقدر المبلغ الذي حصل الوفاء به قانوناً[٢٨٧]، ولم تذكر التشريعات الضريبية المقارنة تعريفاً محدداً للوفاء، إلا أن مجلس الدولة **المصري** أقر _في هذا الخصوص_ أن **((الوفاء معناه أن يبرئ المدين ذمته من جميع المطلوب بحيث تنتفي عنه صفة المديونية في أي جزء من المطلوب، وبذا لا يعتبر سداداً إلا الوفاء بكامل الدين من غير نقص مهما كان هذا النقص تافهاً))**[٢٨٨].

وفيما يتعلق بالمجال الضريبي، فإن للوفاء أنواع سنقوم بدراستها في المطلب الأول بينما نفرد المطلب الثاني للقواعد التي تحكم الوفاء.

المطلب الأول

أنواع الوفاء

تعتبر التشريعات الضريبية أن المكلف بالضريبة هو الملزم بسداد دينها وبالتالي يجب أن يتم الوفاء من قبله **(وهو ما يعرف بالوفاء البسيط)** غير أن هذا لا يمنع إمكانية قيام غير المكلف بهذا الوفاء وسداد دين الضريبة من قبل شخص آخر وهو ما يطلق عليه **(الوفاء مع الحلول)**.

وبالتالي ستكون دراستنا لهذا **المطلب وفق ما يلي:**

الفرع الأول: الوفاء البسيط

الفرع الثاني: الوفاء مع الحلول

---

[٢٨٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٤.

[٢٨٨] عطية، وعبد الوهاب. (د.ت). ص: ٢٦٦.

الفرع الأول

الوفاء البسيط

يتم الوفاء البسيط عندما يقوم المدين الأصلي شخصياً بالوفاء بدين الضريبة المترتب في ذمته، أو إذا قام بذلك من يمثله قانوناً[٢٨٩]، وهذا هو الأصل والشائع في الوفاء الضريبي.

وقد أخذت التشريعات الضريبية بهذا الوفاء فيما عرضته في نصوصها، حيث نص المشرع **المصري** في قانون ضريبة الدخل على أنه **((..... يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة .....))**[٢٩٠].

كما تطرق إلى حالة الممثل القانوني فأقر أنه **((..... وتلتزم المنشآت والاشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي الذي تم فيه الخصم))**[٢٩١].

حيث اعتبر المشرع **المصري** أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر ممثلاً قانونياً عن الدائن بالمبالغ التي يدفعونها له والذي يقيم خارج مصر، فألزمها باقتطاع الضريبة المتحققة وتسديدها عوضاً عن الدائن.

أما عن موقف المشرع الضريبي **السوري** فقد اشتملت نصوصه على هذا الأسلوب من أساليب الوفاء فجاء في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ للعام ٢٠٣٣ فيما يتعلق بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية أنه **((على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عنه في المادة / ١٣ / من هذا القانون الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان))**[٢٩٢]، ونستنتج من هذا النص تأكيد المشرع الضريبي **السوري** في ضريبة الأرباح على وجوب أداء المكلف بالضريبة

---

[٢٨٩] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٥.

[٢٩٠] المادة / ٨٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٩١] المادة / ٥٦ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٢٩٢] الفقرة / د / من المادة / ١٤ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

لهذه الضريبة بالتاريخ والمقدار المحددين، أي أن الطريقة العامة للوفاء بالالتزام الضريبي هو دفع الضريبة من قبل المكلف بها في الوقت الذي حدده القانون تحت طائلة فرض غرامات على المتأخرين بالوفاء بهذا الالتزام.

كما أن المشرع الضريبي **السوري** أخذ بالوفاء البسيط من قبل الممثل القانوني للمكلف بالضريبة فنص على أنه **((تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله))**[٢٩٣].

كما نص أنه **((على الجهات المذكورة في المادة / ٧٥ / من هذا القانون:**

ب- أن يدفعوا إلى الخزينة العامة خلال المهلة المذكورة بالفقرة / أ / السابقة جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون))[٢٩٤]، وهذا يعني أنه بمجرد اقتطاع الضريبة من قبل من أوجب عليه القانون ذلك _في الموعد المحدد _ تبرأ ذمة المكلف بها، وينتقل الالتزام بتوريدها إلى الخزينة العامة إلى المكلف بالاقتطاع، وذلك في الأوقات التي يحددها القانون أيضاً، تحت طائلة تحمله هو _وليس المكلف الذي تبرأ ذمته بمجرد اقتطاع الضريبة من قبل هذا الشخص_ تبعة عدم توريدها.

ومما سبق، **يبدو جلياً تبني التشريعات الضريبية _على اختلافها_ لمفهوم الوفاء البسيط**، سواء عن طريق المكلف ذاته، أو عن طريق من يمثله قانوناً.

الفرع الثاني

الوفاء مع الحلول

يتحقق الوفاء مع الحلول _في المجال الضريبي_ في حال قيام شخص آخر غير المكلف الأصلي بتسديد دين الضريبة للخزينة العامة فيحل محل هذه الخزينة في حقوقها وامتيازاتها تجاه المدين أي الملتزم الأصلي[٢٩٥]، فإذا ما كان هذا الأخير وضع ضمانةً أو رهن تحت تصرف السلطة المالية فيما سبق الوفاء بالضريبة من قبل

---

[٢٩٣] المادة / ٧٦ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٢٩٤] الفقرة / ب / من المادة / ٧٧ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٢٩٥] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٥.

الغير، فإن هذا الغير يضع يده على هذ الضمانة نتيجة وفائه بالضريبة وحتى استرداده للمبلغ الموفى به من قبل المكلف الأصلي بها.

ونستطيع القول **إن الوفاء مع الحلول على نوعين: قانوني واتفاقي وذلك في إطار علاقات أشخاص القانون الخاص، إلا أن التشريعات الضريبية لم تشتمل إلا على الوفاء مع الحلول القانوني**، من خلال قيام شخص آخر بهذا الواجب _بتكليف من المشرع_ وذلك لتسهل عملية تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية، فيحل هذا الشخص _المكلف من المشرع بالتحصيل_ محل الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة في الوقت المحدد تحت طائلة تغريم هذا الشخص بغرامات التأخير عن التوريد.

وقد جاء في التشريع الضريبي **المصري** أنه **((على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة / ٩ / من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق))**[٢٩٦]، ويستخلص من النص السابق أخذ المشرع الضريبي المصري بالوفاء مع حلول على الرغم من عدم ذكره لناحية تمتع من حل محل الدائن الأصلي _السلطة المالية_ بالامتيازات التي كانت لهذا الأخير.

وأما المشرع الضريبي **السوري** فقد أخذ بما أخذ به نظيره المصري فنص على هذا النوع من الوفاء حيث أقر أنه: **((أ- يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور عن استجرارهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع / ٢،٥ / بالألف من قيمة استجرار التبغ الوطني والمستورد ويجب على المؤسسة العامة للتبغ اقتطاع الضريبة.**

---

[٢٩٦] المادة / ١٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

ب- يتم توريد الضريبة المقتطعة بموجب الفقرة / أ / السابقة من قبل الجهة المقتطعة إلى الدوائر المالية خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه الاقتطاع))[٢٩٧].

ويبدو واضحاً مما ذكرنا اعتماد التشريع الضريبي **السوري** للوفاء مع الحلول إلا أنه **لم يمنح ميزات الدائن الأصلي _الخزينة العامة_ للغير الذي قام بالوفاء بدين الضريبة**، وبالتالي للوفاء مع الحلول في النظام الضريبي أحكاماً تختلف عما هو الحال عليه في نطاق أشخاص القانون الخاص، وخاصة فيما يتعلق بأن المكلف بالتحصيل لا يقوم بذلك من تلقاء نفسه ولتحقيق مصلحة له، بل يكون مكلفاً بذلك من المشرع على خلاف ما هو الحال في نطاق علاقات القانون الخاص.

ويظهر جلياً إعراض التشريعات الضريبية عن إحلال شخص عادي محل السلطة المالية في حقوقها وامتيازاتها قبل المدين بالضريبة.

ونحن بدورنا نؤيد ما ذهبت إليه تلك التشريعات في صدد ذلك، حيث إن هذه الامتيازات إنما تعطى للخزانة تحقيقاً للصالح العام وضماناً للانتظام في تحصيل الإيرادات العامة، لذلك لا يمكن تخويل الشخص العادي التمتع بهذه الامتيازات لكي يستعملها ضد المدين، وهذا ما يؤكد على خصوصية الدين الضريبي.

المطلب الثاني

القواعد المتعلقة بالوفاء

بعد أن انتهينا من دراسة أنواع الوفاء، ننتقل في هذا المطلب إلى البحث في القواعد التي تحكم الوفاء بدين الضريبة، وهي كما يلي:

أولاً_ محل الوفاء:

إن المفهوم العام لمحل الوفاء **يتمثل بالشيء الواجب تأديته**، كتسليم عين معينة من المدين إلى الدائن أو مبلغ من المال أو القيام بعمل ما أو الامتناع عن عمل ما.

---

[٢٩٧] الفقرتين / أ و ب / من المادة / ١٩ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

أما في المجال الضريبي فإن الأمر مختلف، فنرى أن محل الالتزام بدين الضريبة يكون حصراً مبلغ من النقود حيث إن أهم عناصر الضريبة لدى الفقهاء الماليين أن الضريبة مبلغ من المال، وبالتالي يكون الوفاء بهذا الالتزام بتأدية مبلغ محدد من المال للخزينة العامة على شكل نقود، حيث انتفى في وقتنا هذا الدفع العيني على الرغم من إباحته أحياناً في ظروف خاصة.

فمثلاً من الممكن أن تقدر ضريبة التركات بمبلغ من النقود ثم يسمح بدفعها في شكل أوراق مالية بعد ذلك[٢٩٨]. ويبدو جلياً إعراض التشريعات الضريبية عن أسلوب التسديد العيني عموماً لصالح اتباعها أسلوب التسديد النقدي نظراً لما لهذا الأخير من مزايا وحسنات لا يتمتع بها أسلوب التسديد العيني.

ثانياً_ زمان الوفاء:

ينصرف مفهوم زمان الوفاء إلى **الوقت المحدد الذي يجب على المدين الالتزام به لتسديد ما بذمته**، وفيما يتعلق بدين الضريبة فإن ميعاد الوفاء به من قبل الملتزمين يختلف من ضريبة إلى أخرى وفقاً للتشريع الذي يحكمه، حيث إن قانون فرض كل ضريبة يحدد ميعاد الوفاء بها مراعياً في ذلك مصلحة الخزينة العامة المتمثلة بتوريد مبلغ الضريبة كاملاً إليها وبما يناسب حاجتها إلى الإيرادات، دون أن يتغاضى عن مصلحة المكلفين من خلال انتقاء أنسب الأوقات لهم لتسديد ما بذمتهم للخزينة والمتمثلة بوقت حصولهم على الإيراد، أو بعد ذلك حسب طبيعة الضريبة.

وتختلف التشريعات الضريبية في بيان الميعاد المحدد لتأدية الضريبة، حيث ذهب المشرع الضريبي **المصري** في ضريبة الدخل إلى أنها تستحق في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية _ والمتمثلة بالسنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام_ بينما تستحق فوراً بوفاة المكلف أو انقطاع إقامته في مصر أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط، فنص على أنه **((.....وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط))**[٢٩٩]، بينما قرر في ضرائب أخرى ميعاد مختلف، كما هو الحال في الضريبة على القيمة المضافة التي عادة ما يتم التأكيد على

---

[٢٩٨] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٠٠.

[٢٩٩] المادة / ٥ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

تحصيلها وتوريدها للخزينة خلال فترة تتراوح بين الشهر والثلاث أشهر، فنص قانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه ((.....يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع.....))[٣٠٠]

أما المشرع الضريبي **السوري** فقد حدد موعد الوفاء بدين ضريبة الرواتب والأجور بخمسة عشر يوماً من انقضاء كل ستة أشهر من السنة حيث نص على أن **((على الجهات المذكورة في المادة / ٧٥ / من هذا القانون:**

أ- ان يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:

- **جميع البيانات المذكورة في المادة / ٧٥ / من هذا القانون.**
- **مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون.**

ب- أن يدفعوا إلى الخزينة العامة خلال المهلة المذكورة بالفقرة /أ/ السابقة جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين في المادة / ٧٥ / من هذا القانون))[٣٠١].

فيما نحا مشرعنا الضريبي **السوري** منحاً آخر فيما يتعلق بتحديد موعد الوفاء بضريبة البيوع العقارية فأقر أنه **((أ- يلتزم الخاضعون لأحكام هذا القانون في حالتي البيع والهبة بالآتي:**

١- تقديم تصريح خطي خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة وفق النموذج المعتمد لدى الدوائر المالية حصراً.

٢- تسديد الضريبة المترتبة خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم التصريح المنصوص عليه في البند /١/ من هذه الفقرة))[٣٠٢].

---

[٣٠٠] المادة / ٣٢ / من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م.

[٣٠١] المادة / ٧٧ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٣٠٢] الفقرة / أ / من المادة / ٩ / من القانون ١٥ للعام ٢٠٢١م المتعلق بتنظيم استيفاء ضريبة البيوع العقارية.

فإذاً يلجأ المشرع الضريبي **السوري** إلى الاعتماد على الواقعة المنشئة _والمتمثلة هنا بعملية البيع أو الهبة_ لتحديد ميعاد الوفاء بالضريبة على تجارة العقارات، وقد اعتمد المبدأ ذاته في قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي نص على استيفاء الرسم تزامناً مع تقديم الخدمة من قبل بعض المرافق _كالمطاعم و مدن الألعاب الكهربائية_ وذلك بتضمين الفاتورة لذلك الرسم[٣٠٣]، وأن يتم توريدها إلى الخزينة من قبل المكلف بتحصيلها خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي تحصيلها.

كما فعل ذلك في ضريبة الأرباح الحقيقية حيث منح المكلفين بهذه الضريبة مهلاً معينة لتقديم بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة، ثم أوجب عليهم تسديد الضريبة المترتبة على هذه الأرباح خلال مدة ثلاثين يوماً من انتهاء هذه المهل فنص في قانون ضريبة الدخل على أنه:

((أ- يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

١. لغاية ٣٠ حزيران من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

٢. لغاية ٣٠ نيسان من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.....))[٣٠٤]، وأيضاً **((د- على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ثلاثين يوما تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عنه في المادة ١٣ من هذا القانون الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة))**[٣٠٥].

ومن المستحسن ذكره أن **التشريعات الضريبية على اختلافها يجب ألا تغفل تحديد ميعاد دقيق للوفاء بدين أي ضريبة** مراعية في ذلك ملاءمة هذا الميعاد للمكلف بها من جهة، والسلطة المالية من جهة أخرى.

---

[٣٠٣] الفقرة / أ / من المادة / ٢ / من المرسوم التشريعي ١١ للعام ٢٠١٥م المتضمن تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي.

[٣٠٤] المادة / ١٣ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٣٠٥] الفقرة / د / من المادة / ١٤ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

ثالثاً_ مكان الوفاء:

إن ما يقصد بتعبير مكان الوفاء، **المكان الذي يجب على المدين فيه الوفاء بدينه**، وهو عموماً المكان الذي يوجد فيه موطن المدين[٣٠٦] إلا أن الأمر مختلف تماماً فيما يتعلق بالالتزام بدين الضريبة _ فخلافاً لغيره من الالتزامات _ حيث يجب على المدين أن يقوم بتأدية مبلغ الضريبة في مقر الإدارة الضريبية دون أن تلزم هذه الأخيرة بالسعي إلى المدين بالضريبة لتحصيلها منه[٣٠٧].

وقد تبنى المشرع الضريبي المصري هذا المبدأ في المادة / ١٠٢ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م التي جاء فيها ((ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين)).

أما المشرع الضريبي السوري فقد أورد هذه القاعدة في المادة / ٢ / من قانون جباية الأموال العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦م التي أقرت أنه: ((تسدد الضرائب والرسوم وغيرها من الذمم في أوقاتها المحددة في قوانينها وأنظمتها الخاصة ويتم هذا التسديد من قبل المكلفين أو المدينين مباشرة أو بواسطة ممثليهم بإحدى الوسائل الآتية:

أ_ نقداً لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة في المادتين ١٣ و١٤ من القانون ٨٩ المؤرخ في ١٩٥٥/٧/١٣.

ب_ ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بوساطة جباة سيارين))، ويتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي السوري قد يلجأ إلى جباية الضرائب عن طريق موظفين جباة على سبيل الاستثناء، مما يؤكد أن القاعدة العامة هي عدم إلزام الإدارة الضريبية بالسعي إلى المدين لتحصيل الضريبة منه، بل يتوجب على هذا المدين السعي إلى تسديدها في أحد صناديق الخزينة العامة.

ويفسر اللجوء إلى هذا الأسلوب من قبل التشريعات الضريبية _وفي مقدمتها التشريع الضريبي **المصري**_ بالرغبة في جعل المكلف منتظماً ومعتاداً من تلقاء نفسه على دفع الضرائب المترتبة عليه في مواقيتها دون قدرته

---

[٣٠٦] المادة / ٣٤٥ / من القانون المدني السوري.

[٣٠٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٦.

على تبرير تخلفه عن ذلك بحجة عدم مطالبة السلطة المالية إياه بالضريبة في موطنه، فيختلف بذلك التشريع الضريبي عما هو الحال في القانون الخاص تبعاً لاختلاف طبيعة الديون الضريبية ودورها والأهداف المرجوة منها عن ديون القانون الخاص[٣٠٨].

هذا ويمكن للإدارة الضريبية أن تخالف هذه القاعدة _بمحض إرادتها_ فتسعى بذاتها إلى الملتزم بالضريبة حيث يتواجد لتحصيلها رغبةً منها ودون أن يلزمها القانون بذلك.

رابعاً_ نفقات الوفاء:

يقصد بنفقات الوفاء، **التكاليف التي تصرف في سبيل الوفاء بالالتزام** وهي على ما استقر عليه تكون على عاتق المدين[٣٠٩]، غير أنه لا توجد أي إشارة واضحة لدى الفقهاء الماليين أو النصوص التشريعية الضريبية إلى هذه النقطة، ويرجع ذلك إلى اعتبارهم الضريبة مورداً للدولة يتمتع بالصفة السيادية التي تخولها الحصول عليه دون أن تتحمل في سبيل ذلك أي تكلفة أو عبء مالي، فيصل إليها خالصاً من أي نقص، وبالتالي فلا سبيل لمناقشة هذه الناحية في المجال الضريبي حيث إنه مما هو مستقر عليه أن الضريبة تفرض على المكلف دون مقابل فلا يمكن لهذا الأخير المطالبة بتحصيل أي نفقات تمت في سبيل تأديته لها.

و تجدر الإشارة إلى أنه يمكن اعتبار الخصم الذي يمنح للمكلف _الذي يدفع مسبقاً جزءاً من مبلغ الضريبة الذي قد يترتب عليه_ نوعاً من النفقات التي تصرف في سبيل تحصيل الدين الضريبي، فقد اعتمد المشرع الضريبي المصري هذا الأسلوب في قانون ضريبة الدخل الذي جاء فيه **((يلتزم الممول وفقًا لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها فى المادة ٦١ من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالى فى مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادى والثلاثين من ديسمبر من كل عام ..... ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد**

---

[٣٠٨] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٦.

[٣٠٩] المادة / ٣٤٦ / من القانون المدني السوري.

خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافًا إليها عائد سنوى محسوبًا وفقًا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى على أن يخصم منه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه))[٣١٠].

وتلجأ التشريعات الضريبية لمثل هذا الأسلوب تحفيزاً منها للمكلفين بالضريبة للقيام بتسديدها في بداية العام الذي تحققت فيه، أو تسديد جزء من مبلغ الضريبة قبل أن تتحقق أصلاً كما هو الحال في النص القانوني آنف الذكر.

وبعد أن بيَّنا أنواع الوفاء بالدين الضريبي بشقيه الوفاء البسيط والوفاء مع الحلول، والقواعد التي تحكم هذا الوفاء، يجدر بنا الانتقال إلى حالة انقضاء الالتزام بدين الضريبة بما يعادل الوفاء من خلال الوفاء بمقابل، أو في حالة وقوع المقاصة، أو باتحاد ذمة المدين بالدين الضريبي مع ذمة الدائن.

---

(٣١٠) المادة / ٦٣ / من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

المبحث الثاني

انقضاء الالتزام بدين الضريبة بما يعادل الوفاء

ويقصد بذلك **الحالة التي تبرأ ذمة المدين بالالتزام بدين الضريبة من هذا الالتزام دون تأديته لما ترتب بذمته بعينه عندما ترتب الدين عليه،** فينقضي الالتزام بذلك، وسندرس هذا المبحث بما يتناسب وطبيعة الدين الضريبي وفق **المطالب الثلاثة الآتية:**

المطلب الأول: الوفاء بمقابل.

المطلب الثاني: المقاصة.

المطلب الثالث: اتحاد الذمة.

المطلب الأول

الوفاء بمقابل

ينصرف مفهوم الوفاء بمقابل في نطاق القانون المدني والعلاقات بين الأفراد إلى **إمكانية حصول الوفاء من قبل المدين عن دينه بتنفيذ الالتزام غير الذي اتفق عليه مع الدائن، بعد قبول هذا الأخير بذلك.**

فقد نص **القانون المدني السوري** على أنه **((إذا قبل الدائن في استيفاء حقه مقابلاً استعاض به عن الشيء المستحق، قام هذا مقام الوفاء))**[٣١١].

فإذا كان الوفاء بمقابل معروفاً في ظل القانون المدني، فهل يمكن تطبيقه في المجال الضريبي؟

إن ما بيّناه في المبحث السابق من أن محل الالتزام بدين الضريبة هو _عموماً_ مبلغ من النقود، وبالنظر إلى عدم تمكن السلطة المالية من قبول أي تعديل على محل الالتزام بالضريبة باعتبار مصدر هذا الالتزام القانون وليس الاتفاق بين المكلف وبينها، فإننا نجد عدم إمكانية الأخذ بهذه الطريقة للوفاء بدين الضريبة، وهذا ما سار عليه المشرع الضريبي **السوري** عندما صمت عن ذكرها كطريقة للوفاء في تشريعاته الضريبية.

---

[٣١١] المادة / ٣٤٨ / من القانون المدني السوري.

وإذا كانت بعض التشريعات الضريبية قد أوردتها في نصوصها، **فإن ذلك على سبيل الاستثناء لا القاعدة** ووفق شروط خاصة جداً وبموجب نص قانوني صريح يسمح بها ومن باب التسهيل على المدين، كما فعل المشرع الضريبي **المصري** في ضريبة التركات حيث أباح دفع الضريبة في شكل أوراق مالية، إلا أنه حتى في هذه الحال، فإن الضريبة تقدر بمبلغ من النقود _وهو محل الالتزام الأصلي بدين الضريبة_ ثم يسمح بتأدية ما يساويها قيمةً من أوراق مالية[٣١٢]، وهذا النوع من الوفاء ضاق في التشريعات الضريبية الحديثة بينما نجده أكثر في تشريعات القرن الماضي.

المطلب الثاني

المقاصّة

نظم القانون المدني المقاصة كطريقة من طرق انقضاء الالتزام بما يعادل الوفاء، حيث منح هذه الحق للمدين وفق شروط وأحكام، **فنص أنها تقع إذا تلاقى دينان موضوع كل منهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة في شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر، وكان كل من الدينين خالياً من النزاع، مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاءً وحقاً قابلاً للحجز**[٣١٣].

وإذا كان هذا هو مفهوم المقاصة في القانون المدني وما استقر العمل عليه في علاقات الأفراد فيما بينهم، فما هو الحال فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية؟

نجيب على هذا السؤال من خلال ثلاثة فروع تتوزع وفق ما يلي:

الفرع الأول: الجانب الفقهي.

الفرع الثاني: الجانب التشريعي.

الفرع الثالث: الجانب القضائي.

---

[٣١٢] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٠٠.

[٣١٣] المادة / ٣٦٠ / من القانون المدني السوري.

الفرع الأول

الجانب الفقهي

انقسم الفقه الضريبي إلى رأيين فيما يتعلق بقبول المقاصّة كإحدى وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة فكان هناك رأي مؤيد للمقاصّة وآخر معارض لها.

أولاً_ الرأي المؤيد للمقاصّة:

أجاز بعض الفقهاء المقاصّة في المجال الضريبي، واستندوا في ذلك إلى أن القوانين الضريبية لم تتطرق إلى تنظيم عملية المقاصّة وبالتالي وجب تطبيق قواعد القانون المدني باعتباره القانون العام والواجب تطبيقه على الأمور التي لم تنظمها القوانين الخاصة.

ويذهب أصحاب هذا الرأي إلى أنه متى تحققت شروط المقاصّة المنصوص عليها في القانون المدني، فليس هناك ما يمنع من إجراء المقاصّة بين ما هو مستحق للدولة على المكلف وبين ما هو مترتب عليها تجاهه، وقد تشدد بعض الفقهاء في إجراء المقاصّة فقصروها على نوع معين من أنواع الضرائب، بينما ذهب آخرون إلى قبول المقاصة التي تقوم بها وتجريها الدولة وحدها دون الأفراد[٣١٤].

ثانياً_ الرأي المعارض للمقاصّة

ذهب الفريق الأعم من الفقهاء إلى عدم قبول إجراء المقاصّة في المجال الضريبي نهائياً وقد استندوا في عدم إجازتهم لذلك إلى عدة مبررات.

فمنهم من رأى أن مصلحة الخزانة العامة توجب تحصيل الضرائب وفقاً لما هو مقرر في الموازنة العامة، فتتدفق إيرادات الضريبة إلى الخزينة العامة كما هو مخطط لها مسبقاً من قبل السلطة التشريعية[٣١٥] ودون حصول أي تعديل على ذلك بغير موافقة مسبقة منها.

---

[٣١٤] عطية. (١٩٦٠م). ص-ص: ١٧٤-١٧٦.

[٣١٥] موسى، رحيم حسين. **مدى إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة**. موقع جامعة ميسان. ٥/أيار/٢٠١٨. الرابط:
https://uomisan.edu.iq/ar/?s=%D9%85%D8%AF%D9%89+%D8%A5%D9%85%D9%83%D8%A7%D9%86%D9%8A%D8%A9+%D8%A5%D8%AC%D8%B1%D8%A7%D8%A1+%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%82%D8%A7%D8%B5%D8%A9+%D9%84%D8%A5%D9%86%D9%87%D8%A7%D8%A9+

ومنهم من رأى أن مبادئ المحاسبة العامة لا يمكن تطبيقها في حالة تصفية ديون الدولة بطريقة المقاصّة وهذا ما يؤدي إلى عدم احترام وتجاهل هذه المبادئ التي وضعت خصيصاً لضبط إنفاق الأموال العامة بما لا يعارض القانون المالي أو الموازنة العامة[٣١٦].

وثمة آخرون برروا موقفهم بأن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون _الذي بدوره من النظام العام_ لا يجوز مخالفته وتطبيق القانون المدني الواجب تطبيقه فقط على الالتزامات الناجمة عن العلاقات بين الأفراد التي تقوم على أساس الرضا والاتفاق[٣١٧].

وقد رد الدكتور حسين خلاف على هذه الحجج ورأى بجواز المقاصّة في دين الضريبة، حيث اعتبر أنه حتى لو كان دين الضريبة من النظام العام ومصدره القانون إلا أن ذلك لا يمنع من إجراء المقاصة فيه كما تجري في غيره من الديون والتي قد تتوفر لها هاتان الخاصتان، كما أن عدم إمكانية تطبيق مبادئ المحاسبة العامة عند إجراء عملية المقاصّة في دين الضريبة لا يحول دون إجرائها، فهذه القواعد ذاتها لا يمكن تطبيقها عند انقضاء الدين المترتب على الخزينة عن طريق اتحاد الذمة ومع ذلك لا أحد يعارض إمكانية انقضاء الدين بهذه الطريقة، فمن المعروف أن مبادئ المحاسبة العامة تلك لا تتبع دائماً وفي كل الأحوال، وبالتالي لا يمكن التمسك بها بهدف عدم إجازة المقاصة بين دين الخزينة ودين المكلف[٣١٨]، إلا أن هذه المبررات لقبول المقاصة كطريق لانقضاء الالتزام الضريبي لا تنفي وجود صعوبات عملية لتطبيق ذلك، تبعاًلاختلاف الطبيعة القانونية لمصدر الدينين و على الرغم من كونهما عائدين إلى الدولة ذاتها، كما أنه يختل شرطان من شروط المقاصة القانونية بالنسبة للدين الضريبي، **فمن جهة** يعتبر دين الضريبة دين ممتاز يتميز عن الديون الخاصة بأن مصدره القانون ، وأنه من النظام العام ، وخص القانون هذه الديون بالامتياز ضماناً لتحصيلها ولحماية حقوق الخزينة العامة، وبالتالي لا يوجد تماثل بينه وبين هذه الديون الأخرى الخاصة، **ومن جهة ثانية** يفتقد الدين الضريبي لشرط آخر _وهو

---

[٣١٦] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٩.

[٣١٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٦٠.

[٣١٨] المرجع السابق. ص: ٢٦٠.

صلاحية الحجز عليه_ إذ إن الدين المستحق للدولة المتعلق بالضرائب غير قابل للحجز عليه، **مما يبرر عدم جواز المقاصة في الشؤون الضريبة**[٣١٩].

الفرع الثاني

الجانب التشريعي

بالنظر إلى التشريعات الضريبية المقارنة نجد أن بعضها أباح إجراء المقاصّة في المجال الضريبي وذلك في نص قانوني صريح نظّم ذلك.

فنرى المشرع الضريبي **الفرنسي** أكد على عدم جواز المقاصّة في مجال الضريبة إلا بوجود نص صريح يبيح ذلك، فأجازها بين بعض الديون المستحقة على الحكومة للأفراد وبين بعض ديون الضرائب المستحقة لها عليهم[٣٢٠].

بينما نجد المشرع الضريبي **المصري** يأخذ بها من خلال ما نص عليه في قانون الضريبة على الدخل الذي أقر أنه **((تقع المقاصّة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة))**[٣٢١].

إذاً فإن المشرع الضريبي **المصري** سمح بإجراء المقاصّة في المجال الضريبي وتحديداً فيما دفعه المكلف زيادةً عما هو مترتب عليه، وليس المقاصة بين دين ضريبي على المكلف ودين للمكلف على الدولة، فأجاز ذلك بين ما دفعه المكلف زيادة عما هو مطلوب منه من دين ضريبي سابقاً، وما هو مطلوب منه من دين ضريبي لاحق فقط.

كذلك قبل المشرع الضريبي **السوري** بإجراء المقاصّة في دين الضريبة، إلا أنه حصرها بصنف المقاصّة الاختيارية والتي يتم إجراؤها فقط من قبل الدولة حصراً، فنص على أنه **((يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصّة**

---

[٣١٩] الإدلبي، منى. **انقضاء دين الضريبة بالمقاصة وفق التشريع السوري**. موقع مجلة جامعة دمشق. ١١/أيار/٢٠٢٣. الرابط: https://journal.damascusuniversity.edu.sy/index.php/legj/article/view/3796/1249

[٣٢٠] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٨٣.

[٣٢١] المادة / ١١٣ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم تجاهها))[٣٢٢]، وهذا يعني أن معظم المشرعين يقبلون بالمقاصة لصالح الدولة وليس لصالح المكلفين.

إذاً فقد أخذت التشريعات الضريبية بعملية المقاصّة _كطريقة لانقضاء الالتزام بدين الضريبة_ على سبيل الاستثناء لا القاعدة، وبما يتناسب مع طبيعة دين الضريبة، وغالباً ما تكون هذه المقاصة لمصلحة الخزينة وبموجب نص تشريعي يجيزها.

الفرع الثالث

الجانب القضائي

استقر القضاء **الفرنسي** منذ زمن بعيد _سواء في ذلك مجلس الدولة أو محكمة النقض_ على عدم جواز المقاصّة في ديون الضرائب إلا في حالة وجود نص تشريعي خاص يسمح بها، مجارياً في هذا موقف المشرع الضريبي **الفرنسي**.

فمثلاً، منع مجلس الدولة **الفرنسي** المقاصّة بين دين الضريبة والتعويض الذي قد يستحق للمكلف على الحكومة نتيجة مصادرتها لأمواله لأسباب حزبية.

كما رفض المجلس أيضاً المقاصّة بين دين الضريبة وما قد يكون مستحق للمكلف من ضرائب كان قد دفعها دون وجه حق[٣٢٣].

وبالتالي فإن مجلس الدولة **الفرنسي** قد قرر قاعدة عامة مقتضاها عدم جواز المقاصّة في المجال الضريبي.

وقد سار القضاء **البلجيكي** في نفس منحى نظيره الفرنسي فيما يتعلق بالمقاصّة في دين الضريبة[٣٢٤].

أما القضاء **المصري** فإن ما يفهم من أحكامه جواز اللجوء إلى المقاصّة متى تحققت شروطها المنصوص عليها في القانون المدني.

---

[٣٢٢] المادة / ١١٩ / من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م.

[٣٢٣] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٥٨.

[٣٢٤] عطية. (١٩٦٠م). ص: ١٨٥.

ونذكر من هذه الأحكام حكم محكمة طنطا الابتدائية الصادر في ٢٩ كانون الأول سنة ١٩٤٩م والذي رفضت فيه طلب الحكومة إجراء المقاصّة لعدم إمكانية اللجوء إليها إذا لم يكن كلا الدينين خاليين من النزاع، وليس هذا حال الدين الذي للحكومة على المدعين فهو مطعون فيه أمام القضاء بإقرار الطرفين[٣٢٥]، كما نذكر حكم محكمة القاهرة الابتدائية الصادر في ١٩ حزيران سنة ١٩٥٠م والقاضي برفض طلب المكلف إجراء المقاصّة لعدم جواز إجرائها بين دينين اختلفت فيهما صفة الدائن والمدين[٣٢٦]، وأيضاً حكم مجلس الدولة رقم ٨٧٥٧٣ الصادر في ٢١ آذار سنة ١٩٧٥م الذي نص على عدم قبول المقاصة في المجال الضريبي ما لم يرد نص قانوني يجيزها[٣٢٧]،.

مما تقدم، يبدو لدينا أن اللجوء إلى عملية المقاصّة يحقق مصلحة الخزينة العامة في تحصيل ديونها، كما ييسر على المكلف عملية تسديد ديونه الضريبية من خلال ما له من أموال موجودة مسبقاً في ذمة الإدارة الضريبية، غير أن ذلك يجب أن يتم وفق حالات محددة ومنظمة مسبقاً، وفي حال عدم النص على ذلك صراحة في النص القانوني فيترك أمر ذلك للقاضي الذي ينظر في القضية، وخاصة عندما يكون قاضياً إدارياً إذ يجب عليه إيجاد حل للقضية بما يتناسب وروابط القانون العام المخالفة لطبيعة روابط القانون الخاص، على عكس ما هو الحال عليه فيما لو كان قاضياً في القضاء العادي إذ يكون محكوماً بالنص القانوني.

المطلب الثالث

اتحاد الذمة

يقصد باتحاد الذمة، **اجتماع صفتي الدائن والمدين بالنسبة لدين واحد في شخص واحد**، وهو ما يؤدي بدوره إلى انقضاء هذا الدين[٣٢٨]، وبالبحث في المجال الضريبي نجد صعوبة تحقق هذه الحالة فيه، تبعاً لأن

---

[٣٢٥] خلاف. (١٩٦٦م). ص: ٢٦٢.

[٣٢٦] المرجع السابق. ص: ٢٦١.

[٣٢٧] **Conseil d'Etat, Section, publié au recueil Lebon**. ١٣/أيار/٢٠٢٣. موقع المرفق العام الفرنسي لنشر القانون عبر الشبكة الإلكترونية. الرابط:
https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000046720322?init=true&page=1&query=451500&searchField=ALL&tab_selection=all

[٣٢٨] الفقرة / ١ / من المادة / ٣٦٣ / من القانون المدني السوري.

أطراف الالتزام بدين الضريبة هما الدولة والمكلف، حيث يكاد يستحيل اجتماع صفتي المدين والدائن في أحدهما لنفس الدين الضريبي.

غير أنه يمكن لهذه الحالة أن تحدث في المجال الضريبي وذلك عندما يتوفى شخص طبيعي لا وارث له تاركاً وراءه تركة محملة بدين ضريبي للدولة دون أن يكون لأي شخص آخر أي حق أو دين في هذه التركة فتصبح الدولة وارثة لهذه التركة لأنها وارث من لا وارث له[٣٢٩]، فهكذا تكون اتحدت ذمة الدائن والمدين وانقضى الالتزام بدين الضريبة من خلال ايلولة الإرث المثقل والمدين بالدين الضريبي إلى الخزينة العامة الدائنة بذلك الدين.

كما يمكن أن نجد حالة أخرى اتحدت فيها ذمتا الدائن والمدين في دين تكون الدولة طرفاً فيه، وذلك عندما تشتري الخزينة العامة بعض السندات العامة التي كانت قد باعتها فيما سبق، مما يؤدي إلى انقضاء التزامها بما يعادل مبلغ تلك السندات[٣٣٠].

وبعد أن أشرنا فيما سبق إلى ما يعرف بانقضاء الالتزام بالدين الضريبي بما يعادل الوفاء والذي يقع في حالة الوفاء بمقابل، أو المقاصة، أو اتحاد ذمتي الدائن والمدين، نذهب فيما يلي إلى ايضاح الحالة التي ينقضي فيها الالتزام بدين الضريبة على الرغم من عدم حصول الوفاء أو ما يعادل الوفاء.

---

[٣٢٩] الفقرة / ٣ / من المادة / ٢٦٢ / من قانون الأحوال الشخصية السوري.

[٣٣٠] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٦٠.

المبحث الثالث

انقضاء الالتزام بدين الضريبة دون وفاء

من الممكن انقضاء الالتزام فيما بين الافراد وضمن علاقات القانون الخاص دون حصول الدائن على ما يستحق، أو ما يعادل استحقاقه، فهل يمكن تصور ذلك فيما يتعلق بالدين الضريبي؟

سنحاول الإجابة على هذا السؤال من خلال **المطالب الثلاثة الآتية:**

المطلب الأول: الإبراء.

المطلب الثاني: استحالة التنفيذ.

المطلب الثالث: التقادم.

المطلب الأول

الإبراء

ينصرف مفهوم الإبراء إلى **إسقاط الدائن مختاراً لدينه دون مقابل**[٣٣١]، أي إن ذلك يعني تخلي دائن ما بملء إرادته عن دين له في ذمة مدينه دون حصوله على مقابل لحقه نتيجة هذا التخلي، وهذا ما يعرف بالإبراء في نطاق علاقات الأفراد فيما بينهم. وبالنظر إلى المجال الضريبي فلم يكن هناك أي رأي فقهي يأخذ بالإبراء كإحدى وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة، غير أننا نلحظها على نحو محدود في نطاق التشريعات الضريبية، فهاهو المشرع الضريبي **السوري** يقنن هذا المفهوم في حالات خاصة جداً بعد أن كان عازفاً عن ذلك في **قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ الصادر عام ٢٠٠٣** ليقرر أنه يجوز بقرار من مدير المالية طي بعض تكاليف أو تحققات ضريبة الدخل المقطوع في حالتي التوقف عن العمل أو وقوع الضرر[٣٣٢]، وأيضاً يتم طي التحققات الضريبية عندما تكون أقل من مبلغ معين، إذ يكون المبلغ زهيداً بحيث تكون تكلفة التحصيل الضريبي أكبر من المبلغ المراد تحصيله.

---

[٣٣١] المادة / ٣٦٩ / من القانون المدني السوري.

[٢٦٠] **قرار تشكيل لجان اعادة النظر بضريبة الدخل المقطوع للمتضررين**. موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم. ١/تشرين الثاني/٢٠١٧. الرابط: http://www.syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=50&id=333&lang=ar

وأيضاً ما جاء به التشريع الضريبي **السوداني** حيث نص على أنه **((يجوز للأمين العام أن يسقط الضريبة الواجبة الدفع من أي شخص كلها أو بعضها بسبب الفقر كما يجوز له للسبب ذاته رد أي ضريبة مدفوعة من ذلك الشخص أو جزء منها))**[٣٣٣].

نستنتج من هذا النص تطبيق المشرع الضريبي **السوداني** لحالة الإبراء في المجال الضريبي من خلال منحه لمدير الضرائب حق الإبراء من دين الضرائب أو جزء منه أو رد المبالغ المدفوعة من قبل أي مكلف وفاء للدين الضريبي الذي بذمته أو جزء منها، وذلك بمجرد توافر قناعته بفقر الذمة المالية لذلك المكلف أو عوزها.

وفيما عدا الحالتين السابقتين، فإنه لم نلحظ أي تطبيق لهذه الحالة في أي تشريع ضريبي آخر أو حكم قضائي أو حتى رأي فقهي، بل إن التشريعات الضريبية تؤكد دائماً على ضرورة الوفاء بالالتزام بالدين الضريبي كله وفي ميعاده القانوني المحدد.

وتجدر الإشارة إلى أن نظام العفو الضريبي _ الذي تطبقه التشريعات الضريبية من حين لآخر_ يعتبر من قبيل الإبراء في المجال الضريبي، أي إن نظام العفو الضريبي يحدد فترة زمنية معينة يعفى خلالها من الضرائب التي تترتب قانوناً عن المطارح غير المصرح عنها، ولا تفرض فيها أيضاً العقوبات المقررة قانوناً على المكلف المتهرب عن أداء كل الضرائب المستحقة عليه أو بعضها، مقابل المبادرة الذاتية من هذا المكلف بالإبلاغ عن الحقيقة إلى إدارة الضريبة خلال فترة العفو[٣٣٤]، **وبالتالي فلا بد من القول أن العفو الضريبي ليس إلا إبراء للمكلف من الضرائب المستحقة عليه والتي شملها العفو الضريبي**، وقد طبق المشرع المصري نظام العفو الضريبي بموجب القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ الخاص بإصدار قانون الضريبة على الدخل، والقانون رقم

---

[٣٣٣] المادة / ٧٣ / من قانون ضريبة الدخل السوداني الصادر في عام ١٩٨٦م.

[٣٣٤] العموري، محمد. **العفو الضريبي**. موقع الموسوعة القانونية المتخصصة. ١١/أيار/٢٠٢٣. الرابط:
https://arab_ency.com.sy/law/details/25724/4/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%81%D9%88+%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A

/١٩٦/ لعام ٢٠٠٨ الخاص بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية، في حين لم يلجأ نظيره السوري إلى هذا النظام رغم حركة الإصلاح الضريبي والمالي الأخيرة التي بدأت مع بداية القرن الحادي والعشرين[٣٣٥].

ويرى الباحث أن الصلح الضريبي الذي تعقده الإدارة الضريبية مع المكلف بالضريبة هو نوع من الإبراء الجزئي، إذ أن المكلف _بناء على اتفاق يتوصل إليه مع الإدارة الضريبية_ يقوم بتسديد فقط جزء من الضريبة المتراكمة بذمته عن سنوات سابقة مقابل أن تبرَّأ ذمته من كامل الدين الضريبي المتوجب عليه عن تلك السنوات، أفلا يعتبر هذا التخفيض الذي يحصل عليه المكلف في هذه الحالة نوعاً من الإبراء الجزئي في المجال الضريبي،كما قد يكون الإبراء الجزئي بالنسبة للغرامات الضريبية التي تفرض بقوانين خاصة بين الحين والآخر، أو في حال دفع المكلف المرتكب لجريمة التهرب الضريبي للغرامات المستحقة قبل تحريك العوى العامة بحقه كما هو الحال في المادة ١٥ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ الذي جاء فيه ((يتم إجراء المصالحة مع المكلف المتهرب من الضريبة أو الرسم عن جزء التكليف محل التهرب وفق ما يلي:

١_ دفع ٢٥ % بالمائة من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة)).

المطلب الثاني

استحالة التنفيذ

يمكن في ظل القانون الخاص الأخذ باستحالة التنفيذ كإحدى طرق انقضاء الالتزام دون وفاء، ويتحقق ذلك عندما يثبت المدين استحالة الوفاء بالالتزام قبل الدائن لسبب أجنبي ليس له يد فيه[٣٣٦].

أما في ظل القانون العام وخصوصاً فيما يتعلق بالدين الضريبي فإننا نجد تجاهل الجانب الفقهي الضريبي لهذه الحالة وعدم ذكره لها أو الإشارة إليها.

---

[٣٣٥] العموري، محمد. **العفو الضريبي**. موقع الموسوعة القانونية المتخصصة. ١١/أيار/٢٠٢٣. الرابط:
https://arab_ency.com.sy/law/details/25724/4/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%81%D9%88+%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A

[٣٣٦] المادة / ٣٧١ / من القانون المدني السوري.

بينما نجد في جانب التشريع الضريبي تطبيقاً لهذه الحالة عند المشرع الضريبي **المصري** الذي يكاد ينفرد بذلك دون غيره من التشريعات الضريبية المقارنة، وذلك من خلال ما نص عليه **قانون الضريبة على الدخل** والذي أقر أنه **((للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية:**

١-إذا توفي الممول عن غير تركة ظاهرة.

٢-إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه.

٣-إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً))[٣٣٧].

فقد أجازت هذه المادة إعفاء المكلف من الضرائب المستحقة كلها أو بعضها ومن مقابل التأخير الوارد ذكره في المادة /١١٠/ من نفس القانون إذا ثبت لمصلحة الضرائب عدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه وتوافرت شروط استحالة التنفيذ المحددة في هذه المادة.

وقد أخذ المشرع الضريبي **المصري** بهذه الحالة كطريقة لانقضاء الالتزام بالدين الضريبي دون وفاء لأول مرة بالقانون رقم ١٨٤ الصادر في سنة ١٩٦٠م وذلك بموجب المادة /٩٣/، وأطلق عليها تسمية **(الإسقاط الضريبي)**[٣٣٨].

وتجدر الإشارة إلى أن الإسقاط الضريبي يتفق مع العفو الضريبي _كإحدى صور الإبراء_ في أن كلاً منهما يؤدي إلى تنازل الدولة عن حقها في الضرائب المستحقة على المكلف، كما أن كلاً منهما يتم بنص قانوني، غير أن هناك اختلاف واضح بينهما يظهر في أن الضريبة المتنازل عنها بسبب الإسقاط معلومة ومحددة، وأن

---

[٣٣٧] المادة / ١١٤ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٣٣٨] صادق، كرم. (د.ت). **المرجع الأول في التحصيل و الحجز الإداري**. ط:٢. القاهرة: مصر. مطبعة الفجالة الجديدة. ص: ١٠٤.

المكلف معلوم سلفاً للإدارة الضريبية، في حين لا تكون الضريبة المعفو عن أدائها معلومة، ويكون المكلف بها مجهولاً ما لم يبادر هو بالإعلان عن نفسه[٣٣٩].

المطلب الثالث

التقادم

ندرس في هذا المطلب التقادم كأهم الأسباب التي تؤدي إلى انقضاء الالتزام بالدين الضريبي دون وفاء، ويكون ذلك بمرور الزمن الذي حدده القانون لسقوط دين الضريبة دون المطالبة به من قبل المكلف أو الدولة، وسنخصص **لذلك ثلاثة فروع وفق ما يلي:**

الفرع الأول: مفهوم التقادم.

الفرع الثاني: موقف التشريعات الضريبية من التقادم.

الفرع الثالث: موقف القضاء الضريبي من التقادم.

الفرع الأول

مفهوم التقادم

يذهب مفهوم التقادم _ كإحدى طرق انقضاء الالتزام _ إلى **مضي مدة زمنية محددة قانوناً على استحقاق الدين دون مطالبة الدائن لمدينه به مما يؤدي إلى سقوط حق الأول تجاه الثاني بالمطالبة بهذا الدين** [٣٤٠].

ويقوم التقادم على أساس قرينة الوفاء، حيث إن سكوت صاحب الحق عن حقه مدة زمنية طويلة لا يعني إلا حصوله على حقه واستيفاءه له وبالتالي براءة ذمة مدينه من هذا الحق.

وقد أخذ الفقه الضريبي بالتقادم كإحدى سبل انقضاء الالتزام الضريبي فيما يتعلق بدين الضريبة المستحق للدولة على المكلف، وأيضاً فيما يتعلق بحق المكلف باسترداد ما دفع دون وجه حق من قبله[٣٤١].

---

[٣٣٩] العموري، محمد. **العفو الضريبي**. موقع الموسوعة القانونية المتخصصة. ١١/أيار/٢٠٢٣. الرابط:
https://arab_ency.com.sy/law/details/25724/4/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%81%D9%88+%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A

[٣٤٠] نقصد هنا التقادم المسقط و ليس المكسب و قد نظمه القانون المدني السوري في المواد / ٣٧٢ / و حتى /٣٨٥/.

فقرر سقوط أي من الحقين في حال السكوت عن المطالبة به مدة زمنية طويلة يحددها القانون.

ويخضع التقادم الضريبي إلى قواعد عامة تنظمها مواد القانون المدني من جهة وتسري على تقادم الالتزامات على وجه العموم، وإلى قواعد خاصة تنظمها مواد التشريعات الضريبية من جهة أخرى وهذه لا تسري إلا على الالتزامات الضريبية دون غيرها[٣٤٢].

ويبرر الفقه الأخذ بالتقادم في المجال الضريبي بالسعي إلى ترسيخ استقرار الأوضاع المالية للمكلفين، بحمايتهم من تراكم الديون في ذمتهم نتيجة تقصير الإدارة الضريبية، ومنع إثارة المنازعات الضريبية المتعلقة بتصرفات قانونية انقضى على حدوثها مدة طويلة من الزمن[٣٤٣].

الفرع الثاني

موقف التشريعات الضريبية من التقادم

أخذت الأنظمة الضريبية بالتقادم الضريبي فاعتبرته وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة المستحق للإدارة الضريبية في ذمة المكلف، كما اعتبرته كذلك بالنسبة لحق المكلف باسترداد ما دفعه دون وجه حق.

وبالتالي سنتناول أولاً سقوط دين الضريبة عن المكلف المدين وذلك بتقادم حق الدولة بالمطالبة به، كما ندرس ثانياً سقوط حق المكلف باسترجاع ما دفعه زيادةً عما استحق عليه من ضريبة سددها إلى الخزينة العامة نتيجة تقادم حقه بالمطالبة بها.

أولاً_ تقادم حق الدولة:

نظمت التشريعات الضريبية سقوط حق الدولة بالمطالبة بدين الضريبة تجاه المكلف وذلك منعاً لتراكم الديون الضريبية عليه[٣٤٤]، غير أنها تباينت فيما بينها في تنظيم ذلك، فمنها من وضع لكل نوع من أنواع الضرائب تقادم خاص به، ومنها من وضع نص عام للتقادم ينطبق على كل الضرائب، كما ذهب بعضها إلى المساواة في مدة

---

[٣٤١] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٦٤.

[٣٤٢] المرجع السابق. ص: ٢٦٤.

[٣٤٣] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٣٠٨.

[٣٤٤] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٦٥.

التقادم بين القانون المدني و القانون الضريبي، في حين جعل البعض مدة التقادم الضريبي أقصر من تلك التي في القانون المدني، ومنها من اتجه إلى التفريق بين حالة سقوط حق الدولة بالمطالبة بالدين الضريبي، وحالة سقوط حق المكلف بالمطالبة بما سدده زيادة عما هو متوجب عليه من ضرائب، فنتج عن ذلك اختلاف فيما بينها من حيث تحديد المدة الزمنية الواجبة المرور على حق الدولة دون مطالبة لكي يسقط بالتقادم، والأسباب التي تقطع مدة التقادم[٣٤٥].

فقد ذهب المشرع الضريبي **المصري** إلى تحديد هذه المدة الزمنية بمضي خمس سنوات بشكل عام وبمضي ست سنوات في حال كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة، وذلك وفقاً لما جاء في **قانون الضريبة على الدخل** الذي نص على أنه **((في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة))**[٣٤٦].

كما أشار إلى الأسباب القاطعة لمدة التقادم الخاصة بالدين الضريبي إضافةً لأخذه بالأسباب العامة الواردة في القانون المدني المصري، وذلك وفقاً لما ورد في المادة السابقة التي نصت أيضاً على أنه **((وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن))**[٣٤٧].

أما فيما يتعلق بالمشرع الضريبي **السوري** فقد أقر مدة التقادم الطويلة فيما يخص حقوق الدولة عموماً، حيث جاء في **القانون المالي الأساسي** أنه **((لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع))**[٣٤٨]، وهذا ما يوضح تشدد المشرع **السوري** فيما يتعلق بضياع حقوق الدولة المالية، حيث أخذ بالتقادم الطويل لسقوط حق الدولة بالمطالبة بالضرائب والرسوم _غير أنه تشدد في ذلك أكثر مما هو الحال عليه في القانون المدني_ فنص في المادة آنفة الذكر على

---

[٣٤٥] العكام. (٢٠٢٢). ص: ٣٣٧.

[٣٤٦] المادة / ٩١ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٣٤٧] المادة / ٩١ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٣٤٨] المادة /٢٧/ من القانون المالي الأساسي السوري رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م.

أن مدة التقادم _خمسة عشر عاماً_ ولا تبدأ من تاريخ نشوء الدين الضريبي بذمة المكلف تبعاً لحصول الحادثة المولدة للضريبة، بل من تاريخ قيام الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع _أي التكليف المؤقت بها_ والذي عادة ما يكون لها الحق بالقيام بذلك في مدة يحددها القانون تحت طائلة سقوط حقها بالتقادم[٣٤٩].

وأما أسباب انقطاع التقادم فتتمثل بمباشرة عمليات التحصيل وبعرض الأمر على لجان التظلم، إضافةً لما ورد من أسباب قاطعة للتقادم في **القانون المدني السوري**[٣٥٠].

أما المشرع الضريبي **اللبناني** فقد ذهب إلى سقوط الضرائب التي تبقى دون تحصيل بعد مرور وانقضاء أربع سنوات على السنة التي جرى فيها التكليف، كما أقر أن مرور هذه المدة ينقطع بمجرد الشروع في الملاحقات الفردية المحددة قانوناً ويعد الإنذار شروعاً بالملاحقة[٣٥١].

ثانياً_ تقادم حق المكلف

يسقط حق المكلف تجاه الخزينة العامة بما دفعه زيادة أو دون وجه حق وذلك بمرور مدة زمنية محددة قانوناً دون المطالبة به.

وقد أقرت التشريعات الضريبية المقارنة هذه القاعدة من خلال ما جاء في نصوصها، حيث حدد المشرع **المصري** في قانون الضريبة على الدخل المدة التي يتقادم فيها هذا الحق والأسباب القاطعة لها، فجاء فيه **((وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد))** [٣٥٢].

بينما ذهب التشريع الضريبي **السوري** إلى تحديد هذه المدة بمضي أربع سنوات، وفقاً لما جاء في **القانون المالي الأساسي** والذي نص على أنه **((تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون))**[٣٥٣].

---

[٣٤٩] يراجع قرار وزير المالية رقم / ١٢٦ / لعام ١٩٦٦م المتضمن أصول إجراءات تبليغ التكاليف المالية.

[٣٥٠] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٤٢٣-٤٢٤.

[٣٥١] شيحه. (د.ت). ص: ٣٥٨.

[٣٥٢] المادة / ٩١ / من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

[٣٥٣] الفقرة /أ/ من المادة /٢٤/ من القانون المالي الأساسي السوري رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م.

ويبدو أن المشرع الضريبي السوري أقر أصولاً خاصة فيما يتعلق بتنظيم انقطاع تقادم ديون الدولة، نصت عليها القوانين والأنظمة، حيث أكد عدم سقوط الديون المترتبة على الدولة بالتقادم والتي لم تصرف بسبب من الإدارة، كما اعتبر رفع الدعوى أمام المحاكم وتقديم طلب خطي من قبل الدائن للمطالبة بهذا الدين سبباً لانقطاع التقادم، إلا أنه رأى أن الاعتراف بالدين لا يقطع التقادم لأنه يتعلق بالنظام العام[٣٥٤].

أما المشرع الضريبي **الأردني** فقد ذهب إلى تحديد هذه المدة بمضي ثلاث سنوات على تأدية المبالغ المدفوعة دون وجه حق، كما اعتبر المطالبة بها أو رفع دعوى استرداد قبل مضي هذه المدة سبباً لانقطاع التقادم[٣٥٥].

وختاماً نقول أن **الفقه والتشريع الضريبيين يبرران قصر مدة تقادم حق المكلف مقارنةً بمدة تقادم حق الدولة، بأن الإجراءات الإدارية البطيئة والتحريات الطويلة الواجب على السلطة المالية القيام بها قبل تمكنها من إقامة الدعوى على المكلف، في الوقت الذي يستطيع هذا الأخير رفع دعواه في الحال دون حاجته لأي من ذلك، يجعل من غير الممكن تحديد مدة زمنية واحدة للجانبين، لأن في ذلك إهدار واضح لحق الخزينة العامة**[٣٥٦].

الفرع الثالث

موقف القضاء الضريبي من التقادم

يبدو أن موقف القضاء الضريبي _فيما يتعلق بالتقادم_ مطابق لموقف التشريع الضريبي، ويعود ذلك إلى أن الأحكام القانونية التي تنظم هذا الموضوع مستقاة في الأساس من أحكام المحاكم وفتاوى مجلس الدولة في هذا الشأن، والتي كانت قد سارت قبلاً في هذا الاتجاه الذي يؤيد الأخذ بالتقادم بالنسبة للدين الضريبي.

فهذا مجلس الدولة **المصري** في فتوى له يقضي بسقوط حق إحدى الجماعات التي لا ترمي إلى الكسب فيما دفعته من ضريبة بغير وجه حق وذلك لأن طلب الاسترداد كان لاحقاً لمضي مدة التقادم الضريبي[٣٥٧].

---

[٣٥٤] الحلاق، والحردان. (٢٠٠٣-٢٠٠٤). ص: ٤٢٥.

[٣٥٥] السعايده. (٢٠١٢م). ص: ٣٠٩.

[٣٥٦] خلاف. (١٩٥٧م). ص: ٢٨٢.

[٣٥٧] خلاف. (١٩٦٦م). ص:٢٧٧.

كما تعرضت محكمة مصر الابتدائية في أحد أحكامها إلى موعد بدء سريان مدة تقادم دين الضريبة_ وذلك في الوقت الذي لم يكن المشرع الضريبي بعد قد نظم ذلك_ فقررت أن سريان التقادم يبدأ من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء[٣٥٨].

أما مجلس شورى الدولة **اللبناني** فقد تعرض إلى إحدى الحالات التي تنقطع فيها مدة التقادم في قرار له نص على وجوب كون فعل الملاحقات القاطعة لمرور التقادم قد أصبح تجاه هدفه مباشرةً بدون فاصل، فتخرج هذه الملاحقات عن حيز الدائرة التي نظمتها وتصبح تجاه الشخص المرسل إليه التبليغ[٣٥٩].

ومن الواضح أن مجلس الشورى **اللبناني** رأى أن الأعمال السابقة لفعل ملاحقة الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة، ليست إلا أعمال تحضيرية لا تقطع مدة التقادم.

ولم نلحظ لمجلس الدولة السوري أي قرار أو اجتهاد يتعرض فيه للتقادم في المجال الضريبي، ويبدو أن ذلك عائد إلى الطبيعة الخاصة التي فرضها المشرع الضريبي السوري _والتي بيناها آنفاً_ فيما يتعلق ببدء سريان التقادم على الضرائب، مما جعل النزاع في هذا المجال مستبعداً، وعموماً فليس هناك ما يبرر اتخاذ القضاء الإداري في سوريه منحاً مختلفاً عما قرره التشريع الضريبي فيما يخص التقادم على الضرائب.

نستنتج مما ذكر **أن التقادم الضريبي هو إحدى وسائل انقضاء الالتزام بالدين الضريبي دون وفاء، سواء تعلق هذا الالتزام بحق الدولة، أم بحق المكلف، وقد نظمت أحكامه التشريعات الضريبية في مواد أوردتها، في الوقت الذي جاءت أحكام القضاء الضريبي وآراء الفقه المالي مؤيدة وداعمة لها.**

---

[٣٥٨] المرجع السابق. ص: ٢٦٩.

[٣٥٩] شيحه. (د.ت). ص: ٣٥٩.

خاتمة:

تبين لنا مما تقدم أن الالتزام الضريبي يتمتع بطبيعة خاصة تميزه عن غيره من الالتزامات تتمثل بكون القانون المصدر الوحيد لهذا الالتزام، مما دفع بالمشرع الضريبي إلى اللجوء إلى أساليب غير اعتيادية في معرض تحديده لمقدار الدين الضريبي، وحتى في الوقت الذي يسكت فيه المشرع الضريبي عن تنظيم بعض الجوانب المتعلقة بالالتزام الضريبي _ وبالتالي يحال تنظيمها إلى القانون المدني _ فإنه يشترط ألا يتنافى ذلك وطبيعة الدين الضريبي، وليست الضمانات التي نصت عليها التشريعات الضريبية في معرض تأكيدها على حتمية تنفيذ الالتزام بتسديد الضريبة إلا دليلاً صارخاً على الخصوصية التي يتمتع بها الالتزام الضريبي.

وعليه فإن إنجاز هذا البحث يستدعي بالضرورة بيان بعض النتائج والتوصيات التي تساهم في تعزيز هذه الطبيعة القانونية الخاصة للدين الضريبي.

أولاً- النتائج:

١-إن اعتبار القانون الضريبي قانوناً متميزاً في أحكامه وتطبيقاته، أدى الى استقلاله عن فروع القانون العام والخاص، إلا أن هذا لا ينفي حاجته إلى الاستناد للمبادئ والأحكام العامة للقانون في الحالات التي لم يرد بها نص وذلك بما يتوافق وأحكامه الخاصة.

٢-تتميز الطرق التي ينقضي بها الالتزام الضريبي عن طرق انقضاء الالتزام العادي، بل إنها تنفرد في بعض الأحيان بما تتضمنه من نصوص تشريعية تحوي شروط وأحكام خاصة تضمن من خلالها مفهومها الخاص بها.

٣-تتميز الضمانات القانونية لتنفيذ الالتزام بالدين الضريبي بخصوصيتها ويبدو هذا واضحاً من خلال تنوع تلك الضمانات وما منح للإدارة الضريبية من سلطات في استعمالها، وذلك بهدف تحقيق الوفاء بالدين الضريبي في الوقت الذي يحدده القانون.

٤-ينفرد القانون الضريبي بما تفرضه أحكامه من جزاءات ضريبية متعددة (الغرامة، الحبس) بحق المخالفين له، حيث يمكن فرض الغرامة لتضاف إلى مبلغ الضريبة، أو بشكل مضاعفة الضريبة، كما يمكن أن تفرض بشكل فائدة محددة بنسبة مئوية، أما الحبس فيمكن إيقاعه منفرداً كعقوبة أصلية، أو بصفته التخييرية مع عقوبة الغرامة.

ثانياً- التوصيات:

١- لابد من التأكيد على الخصوصية التي يتمتع بها الدين الضريبي في التشريعات الضريبية الصادرة، حيث يجب تقنين المبادئ والأحكام الضريبية التي تبين ذلك، وإقرارها بالشكل الذي يجعل منها متناغمة فيما بينها، ومحققة لذاتية القانون الضريبي، وذلك كله بهدف تطبيق مبادئ القانون الضريبي وأحكامه دون الرجوع للقواعد القانونية المطبقة في القوانين الأخرى إلا في حالات معينة لم يرد النص عليها فيه، مما يفضي بالنهاية إلى الانسجام بين التشريعات الضريبية وتأصيل أحكامها.

٢- السعي في سبيل جعل التشريع الضريبي مستقراً وواجب التطبيق، وهذا ما لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال التأكيد في الأحكام الضريبية الصادرة من الجهات القضائية المختصة _بشكل صريح وواضح لا يفسح مكاناً للشك_ على خصوصية المنازعات الضريبية والأحكام الصادرة بشأنها، وهذا ما سيوفر بالضرورة اجتهادات قضائية منسجمة فيما بينها للقضايا الضريبية سواء الوارد بشأنها نص قانون ضريبي، أم غير الوارد، وبالتالي سلامة الأحكام القضائية الضريبية.

٣- الأخذ من قبل المشرع الضريبي **السوري** بالتقدير الإداري الإضافي صراحةً _ وعدم الاكتفاء بالإشارة إليه المقتضبة الواردة في المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام ٢٠١٥ الذي عدل بعض القوانين الضريبية_ لتشمل جميع المجالات الضريبية، وتطبيقها على كل أنواع الضرائب، بحيث ينظم الحالات الموجبة لتطبيقه والمدد القانونية اللازمة لذلك وواجبات الإدارة الضريبة في معرض إعماله، وهذا كما هو عليه الحال _مثلاً _ في التشريع الضريبي **المصري**، الذي أتاح للإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء إجراء التقدير مجدداً _في حالات محددة_ وذلك حتى بعد قبول الإقرار الضريبي وتقدير المطرح الضريبي بناء عليه.

٤- التوسع من قبل المشرع الضريبي **السوري** في الحالات التي تجيز الرجوع عن التصفية القطعية للضريبة لصالح الخزانة العامة لتشمل حالات أخرى -كما فعل نظيره **المصري**- وعدم اقتصاره في ذلك على حالة تقديم المكلف بيانات غير صحيحة للإدارة الضريبة، وهذا بغية السعي قدر الاستطاع إلى تحصيل جميع حقوق الخزانة العامة المالية والتقليل قدر الإمكان من إمكانية التهرب الضريبي.

٥- لقد كان المشرع السوري موفقاً عندما نص في القانون المالي الأساسي على التقادم الطويل لسقوط حق الدولة بالمطالبة بالضرائب والرسوم المترتبة بذمة المكلفين، لما لهذه الحقوق المالية من دور مهم في تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة، غير أنه جانب الصواب عندما علق بدء مدة التقادم على قيام الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع وليس من تاريخ نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف، إذ أن ليس هناك ما يبرر ذلك، إضافة إلى أن ذلك مناف لمبادئ العدالة والأصول القانونية العامة التي لا يمكن أن تترك بدء مدة السقوط بحق جهة ما معلقاً على إجراء تقوم به هذه الجهة، كما أنه لا يوجد ما يبرر ذلك طالما أن التقادم على هذه الحقوق هو تقادم طويل ينقضي بمرور خمسة عشر عاماً، فإذا لم تقم الإدارة الضريبية بالمطالبة بهذه الحقوق طوال تلك المدة، فمن العدل أن يسقط حقها بالمطالبة بها جزاء على تراخيها.

٦- عدم الاكتفاء بما يقرره القانون المدني السوري من امتياز للأموال المستحقة للخزانة العامة للإشارة إلى امتياز الدين الضريبي _باعتباره إحدى تلك الأموال_ **بل نرى من الواجب على المشرع الضريبي السوري النص عليه بشكل صريح ومنفرد في نصوصه التشريعية** _وذلك أسوةً بما فعل نظيراه الفرنسي والمصري_ نظراً لما لهذه الخاصية من أهمية واضحة كضمانة لحتمية تنفيذ الالتزام بالدين الضريبي.

٧- تبنى المشرع السوري _خلافاً لنظيره الفرنسي_ مبدأ عاماً يقضي بانفصال الذمة المالية بين الزوجين وبالتالي عدم مسؤولية أحد الزوجين عن الضرائب المترتبة بذمة الزوج الآخر، وحبذا لو أنه قنن المسؤولية التضامنية للزوجين بنص خاص لما لذلك من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي، وخاصة في ظل غياب النص العام الذي يقرر ذلك.

٨- قام المشرع الضريبي **السوري** بعين الصواب عندما امتنع عن النص على إمكانية منع المكلف من السفر خارج حدود الدولة كإحدى الوسائل المتاحة للتضييق عليه في سبيل أدائه للالتزام الضريبي –فيما عدا ما نص عليه في التشريع الجمركي_كما فعل البعض من المشرعين الضريبين، لما لذلك من مخالفة واضحة لأهم المبادئ الدستورية المتمثلة بحرية الفرد بالتنقل، غير أنه لم يكن موفقاً بالعزوف عن تقنين منع واسطة النقل التابعة للمكلف بالالتزام الضريبي عن مغادرة حدود الدولة كإحدى تلك الوسائل، إذ أن وضع مثل هذه الطريقة

بيد الإدارة الضريبية _كما فعل المشرع الضريبي **العراقي**_ يزيد من الضمانات الهادفة لعدم ضياع حقوق الخزانة العامة المالية، دون أن يتعارض ذلك مع المبادئ الدستورية المنصوص عليها وبالتالي زيادة إمكانية تحصيل الدين الضريبي في المدة الزمنية المحددة لذلك.

٩- تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة وخاصة عقوبة الغرامة، وذلك بزيادة نسبة الفائدة المفروضة على المتهرب الضريبي بحيث يصبح، والحال كذلك، من غير المنطقي أن يوازي المكلف بين ما سيحصل عليه من وفر من خلال التهرب الضريبي وما سيدفع من جزاء نتيجة ذلك.

١٠-ضرورة العمل على نشر الوعي الضريبي بين مختلف فئات المجتمع، وذلك من خلال كافة الوسائل المتاحة كالإعلام والندوات الثقافية، وهذا كله في سبيل بيان النتائج الإيجابية لالتزام المكلف الضريبي بأداء الضريبة في مواعيدها المحددة، والتي تعود بالفائدة على أفراد المجتمع ككل.

١١-السعي قدر المستطاع إلى تبسيط الإجراءات الإدارية عموماً، وما يتعلق منها بالجانب الضريبي خصوصاً، وذلك بهدف التسهيل على المكلف الضريبي في معرض تسديده للضريبة، حيث إن الإجراءات الضريبية المعقدة لا تفضي بالنهاية إلا إلى نفور الملتزم بالضريبة وبالتالي التهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزانة المالية.

وأخيراً... أرجو من الله أن أكون قد وفقت فيما قدمت، وأن يشكل عملي هذا لبنة في صرح البحث العلمي مستنيراً بقول المولى عزَّ وعلا ***((وَما أُوتيتُم مِنَ العلمِ إلّا قليلاً))***.

المراجع

أولاً_ الكتب:

١ – أبو كرش، شريف مصباح. (٢٠٠٤م). **إدارة المنازعات الضريبية** . عمان: الأردن. دار المناهج للنشر والتوزيع.

٢ – البطريق، يونس أحمد. (١٩٦٦م). **أصول الأنظمة الضريبية**. القاهرة: مصر. المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر.

٣ – التيعلاتي، عبد القادر. (د.ت). **النزاع الضريبي في التشريع المغربي**. وجدة: المغرب. دار النشر المغربية.

٤ – الحسني، صادق محمد حسين. (د.ت). **ضريبة الدخل**. ط:٢. بغداد: العراق. مطبعة دار الجاحظ..

٥ – الحلاق، محمد، والحردان، عبد الهادي، (٢٠٠٣–٢٠٠٤). **دراسات في التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. جامعة دمشق.

٦ _ الحلاق، محمد. (٢٠١٨). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية.

٧ – الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (٢٠٠٨م). **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**. ط:١. (د.ن).

٨ – الصعيدي، عبد الله. (٢٠٠٦م). **التشريع الضريبي**. ط:١. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.

٩ _ العكام، محمد خير. (٢٠٢٢). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية.

١٠ _ العكام، محمد خير. (٢٠١٨). **المالية العامة (الإيرادات والنفقات)**. ج:١. دمشق: سوريه. منشورات الجامعة الافتراضية السورية.

١١ – المنيف، عبد الله علي، الحميد، عبد الرحمن ابراهيم، وعبد السلام، محمود ابراهيم. (د.ت). **المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية**. الرياض: السعودية. جامعة الملك سعود.

١٢ – بركات، عبد الكريم صادق، البطريق، يونس أحمد، ودراز، حامد عبد المجيد. (١٩٨٦م). **المالية العامة**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

١٣ – بركات، عبد الكريم صادق، دراز، حامد عبد المجيد، وعياد، علي عباس. (١٩٧٥م). **دراسات في النظم الضريبية**. مصر: الاسكندرية. مؤسسة شباب الجامعة.

١٤ – بركات، عبد الكريم صادق. (د.ت). **النظم الضريبية**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

١٥ – بشور، عصام، نور الله، والبطريق، يونس. (١٩٨١_١٩٨٢م). **التشريع الضريبي**. دمشق: سوريه. جامعة دمشق.

١٦ – بليح، أحمد بديع. (د.ت). **التشريع الضريبي–الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه و أحكام القضاء**. الاسكندرية: مصر. منشأة المعارف.

١٧ – بيومي، زكريا محمد. (١٩٩٣م). **المنازعات في ضريبة المبيعات**. القاهرة: مصر. مطبعة جامعة القاهرة.

١٨ – تناغو، سمير عبد السيد. (١٩٨٥م). **التأمينات الشخصية والعينية**. الإسكندرية: مصر. منشأة المعارف.

١٩ – خلاف، حسين. (١٩٦٦م). **الأحكام العامة في قانون الضريبة**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.

٢٠ – خلاف، حسين. (١٩٥٧م). **الوجيز في تشريع الضرائب المصرية**. ط:٤. القاهرة: مصر. مكتبة النهضة المصرية.

٢١ – دويدار، محمد. (د.ت). **في نظرية الضريبة والنظام الضريبي**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

٢٢ – رتيب، رابح. (١٩٩١م). **الممول والإدارة الضريبية**. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية..

٢٣ – سعد، محيى محمد. (د.ت). **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**. مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية. القاهرة: مصر.

٢٤ – سعد، ناجي محمد. (٢٠٠٥م). **شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية**. ط:٢. القاهرة: مصر. المركز القومي للإصدارات القانونية.

٢٥ – شباط، يوسف. (٢٠٠٩–٢٠١٠). **المالية العامة والتشريع المالي**. ج:١. دمشق: سوريه. جامعة دمشق.

٢٦ – شباط، يوسف. (٢٠٠٩–٢٠١٠). **المالية العامة والتشريع المالي**. ج:٢. دمشق: سوريه. جامعة دمشق. ص: ٣٢٦.

٢٧ – شيحه، مصطفى رشدي. (د.ت). **التشريع الضريبي**. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

٢٨ – صادق، كرم. (د.ت). **المرجع الأول في التحصيل و الحجز الإداري**. ط:٢. القاهرة: مصر. مطبعة الفجالة الجديدة.

٢٩ – صديق، رمضان. (٢٠٠٥م). **الإدارة الضريبية الحديثة**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.

٣٠ – صديق، رمضان. (د.ت). **إنهاء المنازعة الضريبية**، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.

٣١ – عبد اللطيف، محمد محمد. (١٩٩٩م). **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**. الكويت: الكويت. مطبوعات جامعة الكويت.

٣٢ – عطية، قدري نقولا. (١٩٦٠م). **ذاتية القانون الضريبي**. الاسكندرية: مصر. جامعة الاسكندرية، كلية الحقوق.

٣٣ – عطية، نعيم، وعبد الوهاب، صلاح الدين. (د.ت). **مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم معلقاً عليها**. القاهرة: مصر. مكتبة القاهرة الحديثة.

٣٤ – عفانه، عدي، والقطاونه، عادل. (٢٠٠٨م). **المحاسبة الضريبية**. ط:١. عمان: الأردن. دار وائل للنشر.

٣٥ – علي، دلاور. (د.ت). **مبادئ في المالية العامة**. الاسكندرية: مصر. دار المعارف.

٣٦ – علي، دلاور، وبدوي، محمد طه. (د.ت). **أصول القانون الضريبي**. الاسكندرية: مصر. دار المعارف.

٣٧ – عويضة، أحمد ثابت. (١٩٥٨م). **ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مصدر الالتزام بالوفاء**. (د.ن). ط:١.

٣٨ – فرهود، محمد سعيد. (١٩٨١–١٩٨٢). **مبادئ المالية العامة** . ج:١. حلب: سوريه. منشورات جامعة حلب.

٣٩ – فهمي، محمد كمال. (١٩٩٢م). **أصول القانون الدولي الخاص**. ط:٣. الاسكندرية: مصر. مؤسسة الثقافة الجامعية.

٤٠ – كيره، حسن. (د.ت). **المدخل إلى القانون**. ط:٥. الإسكندرية: مصر. منشاة المعارف.

ثانياً_ الرسائل والأبحاث العلمية:

١ – ريا، ثراء اسكندر. (٢٠١١م). **العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية**. ماجستير. قسم القانون العام. كلية الحقوق. جامعة دمشق. دمشق: سوريه.

٢ _ الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (٢٠٠٥م). **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة**. دكتوراه. قسم القانون العام. كلية الحقوق. جامعة الموصل. الموصل: العراق.

٣ – السعايده، عارف منور. (٢٠١٢م). **المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة**. دكتوراه. قسم القانون العام. جامعة دمشق. دمشق: سوريه.

ثالثاً_ المجلات:

العلي، عادل فليح. (٢٠٠٩م). الطبيعة القانونية لدين الضريبة. **مجلة الحقوق في جامعة الكويت**. عدد:٤. ص–ص: ٣٥٣–٣٥٥. الكويت: الكويت. جامعة الكويت.

رابعاً_ الدساتير والقوانين واللوائح:

١) الدستور السوري الحالي لعام ٢٠١٢م

٢) الدستور السوري الصادر عام ١٩٧٣**م**

٣) الدستور الفرنسي الصادر في عام ١٩٥٨م

٤) الدستور الكويتي

٥) الدستور المصري الصادر في عام ٢٠١٤م وتعديلاته.

٦) دستور مصر الصادر عام ١٩٥٦م

٧) دستور مصر الصادر في سنة ١٩٧١م

٨) القانون ٤١ للعام ٢٠٠٥م المتعلق بالضريبة العقارية

٩) القانون المالي الأساسي السوري رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م

١٠) القانون المدني الأردني

١١) القانون المدني السوري

١٢) القانون المدني المصري

١٣) القانون رقم ٢٤ الصادر في عام ٢٠٠٣م

١٤) القانون رقم ٢٥ للعام ٢٠٠٣م المتعلق بمكافحة التهرب الضريبي

١٥) قانون الأحوال الشخصية السوري

١٦) قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ للعام ٢٠٠٣م

١٧) قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م

١٨) قانون الشركات السوري رقم ٢٩ الصادر في عام ٢٠١١م.

١٩) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة ٢٠١٥م

٢٠) قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م

٢١) قانون الضريبة عل الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م

٢٢) قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م

٢٣) قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ للعام ١٩٥٦م

٢٤) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩م

٢٥) قانون ضريبة الدخل السوداني الصادر في عام ١٩٨٦م

٢٦) قانون ضريبة الدخل السوداني لعام ١٩٨٦م

٢٧) قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ للعام ٢٠٠٣م

٢٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م المعدل

٢٩) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م

٣٠) قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠م

٣١) قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ٣١ لسنة ١٩٩١م

٣٢) اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م

٣٣) المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

خامساً_ المراجع الأجنبية:

1 - Code civil, litec, Paris, 1998.

2 - Dupuis, G., Guedon, M., & Chretien, P. (1999). **Droit adiminstratif**. 6th Ed. Paris. Armand colin.

3 - Godechot, J. (1970). **les constitutions de la France Depuis 1789**. Granier Flammrion.

4 - Grosclaude, J., & Marchessou, P. (1998). **procedures Fiscales**. Paris. Dalloz.

5 - Lafereraiere, J., & Waline, M. (1952). **Traite èlèmentaire de science et de legislation Financières**. LiBrairie general et de jurisprudence.

6 - Lefebvre, F. (1995). **code pratique**. code gènèral des impôts.

7 - Trotabas, L. (1960). **precis de science et technique Fiscales**. 2nd Ed. Paris.

سادساً_ المواقع الالكترونية:

1 - http://www.syriantax.gov.sy.

2 - https://www.platform.almanhal.com.

3 - https://www.books.google.com.

4 - http://www.almerja.com

5 - http://www.uomisan.edu.iq

6 _ https://www.albaath-univ.edu.sy

7 _ https://www.arab-ency.com.sy

8 _ https://www.legifrance.gouv.fr

Abstract

Tax debt is independent of other tax types which privileges the tax administration to collect the debt. This issue is essential for the state (government) to play its political, economic, and social role to the fullest; consequently, there mustn't be any obstacles that prevent the tax collection process. For that, the legislator provided the tax administration with enough means to achieve that goal, and gives specific particularity to tax debt that no other debt has. As a result, tax debt becomes in a state of certain legal nature.

Syrian Arab Repulic

Damascus University

Faculty of Law

Public Law Department

The legal nature of tax debt and its implementations

A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements

for the degree of Master in public law

By

Wissam Abdullah

Supervisor

M.K.Alakkam

2023