الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الحقوق

العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية
دراسة مقارنة

بحث علمي قانوني

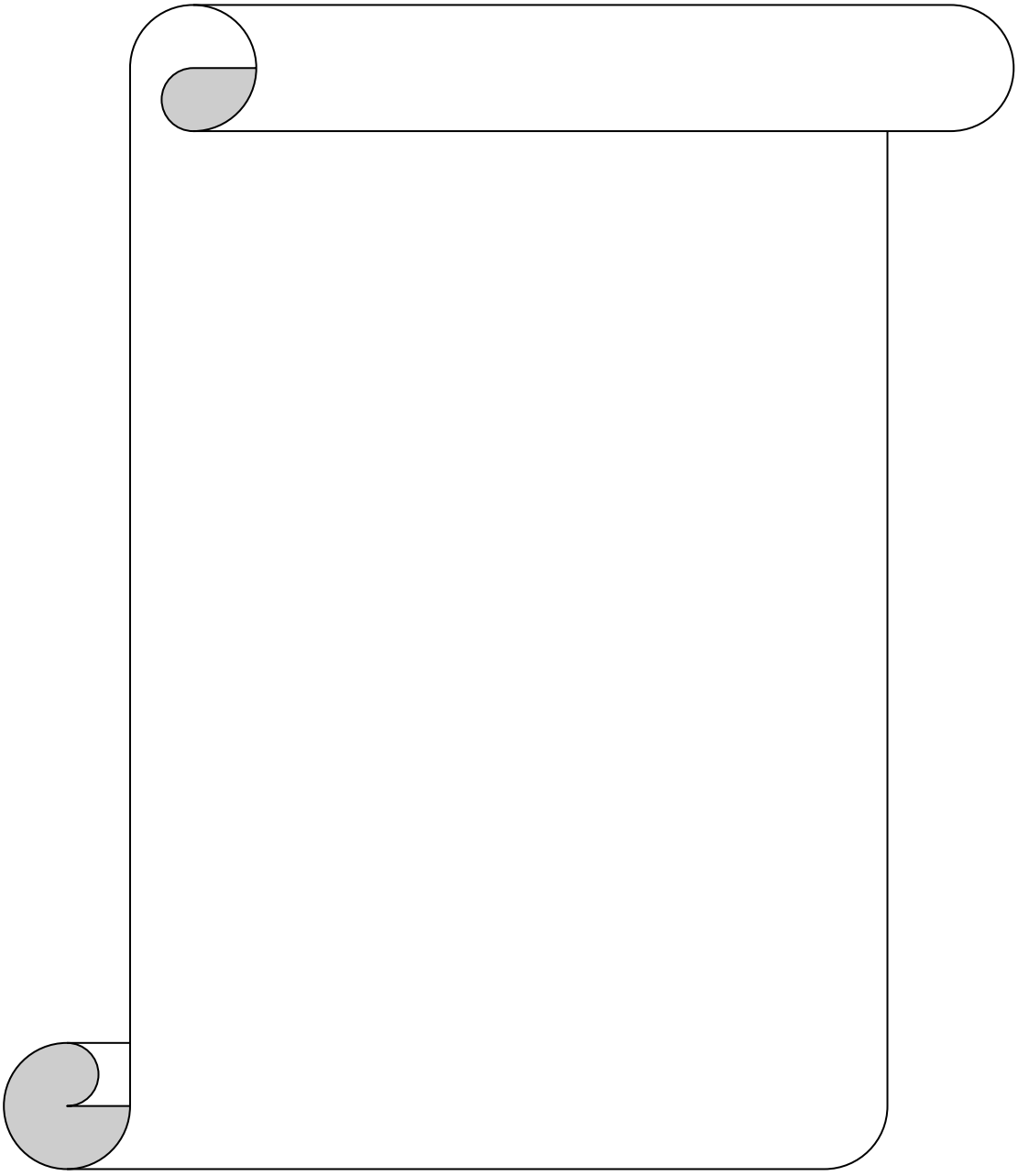
أُعد لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطالبة
ثراء اسكندر ريّا

إشراف
الدكتور محمد خير العكّام

1432هـ -2011م

الإهـداء



كلمة تقدير وشكر

لكل موجة شاطئ تستريح فيه بعد عناء السفر ولكنها تبقى تواقة لذلك البحر الذي طالما حملها في طياته طويلاً وتظل محدقة فيه بجفنين يفيضان حباً وعرفاناً بالجميل.

فإلى كل بحار النور التي حملتنا فوق أهدابها وفتحت لنا صدورها لنستقي منها ما نشاء أقدم الشكر للشموع التي وهبت حياتها لتنير دروب الأجيال.

إلى الأساتذة الأفاضل عميد وأعضاء الهيئة التدريسية – كلية الحقوق – جامعة دمشق .

أتقدم حانية الرأس إقراراً مني بفضلهم على ما بذلوه ويبذلوه من جهد كبير في سبيل رفعة وارتقاء مستوى التعليم الجامعي في بلدنا الحبيب.

كما أتقدم بالشكروالعرفان بالجميل للدكتور **محمد خير العكّام** مقدّرةً فضله في الإشراف على رسالتي ، ومنحي من وقته ما يلزم لإنجازها .

فله مني كل التحية والتقدير والإجلال .

الإهداء

إلى من قرن الحق تعالى شكره بشكرهما
واقترن ذكر العطاء والفداء بذكرهما
وعجز البيان عن تبيان سمو قدرهما

والدي .. والدتي

إلى من سار معي على الدرب خطوة بخطوة..
إلى من تطلع إلى نجاحي بنظرات الأمل..
إلى من تدفقت في عروقي دماء محبته..
إلى عظيم حياتي..

أخي الدكتور المهندس سراج

إلى عناقيد الخير والحب والفرح..
إلى من أتمنى لهم أكثر مما أتمناه لنفسي..
إلى من واكبوني وشاركوني..
إلى من هم أنا وأنا هم

أخوتي

إلى من وقفوا بجانبي..
فكانوا الأهل والأحبة
إلى من يستحقون هذه الكلمة العظيمة..

أصدقائي

إلى كل من يبادلني الحب والإخاء وأحبّ أن يراني قد نلت بعض مرادي

مقدمـه:

يعود فرض الضرائب إلى أقدم العصور التاريخية، فقد وجدت الضرائب مع انقسام المجتمع إلى طبقتين طبقة تملك وأخرى لا تملك، ثم مع ظهور الدولة (السلطة العامة) حيث يرى بعضهم أن الضريبة تمثل جوهر الدولة اقتصادياً، وقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، ولكن مع هذا التطور لدور الضريبة في المجتمع ، كان لابد من تطوير الإدارات الضريبية من أجل أن تكون قادرة على تنفيذ قوانين فرض الضريبة وعلى المساعدة في تطوير هذه القوانين وذلك من أجل تحقيق أهداف الضريبة .

ومن جهة ثانية فإن المعني في تطبيق قوانين الضرائب ليس الإدارات الضريبية فقط بل المكلف بالضريبة أيضاً ، لذلك لا بد من رفع وعيه الضريبي وزيادة ثقافته الضريبية فذلك يقلل إلى حد كبير من الاحتكاك معه ، ومن حدة النزاعات الضريبية بينه وبين الإدارة الضريبية .

وانطلاقاً من ذلك تأتي أهمية وجود إدارة ضريبية واعية يتوفر فيها موظفون أكفاء للقيام بعملية تنفيذ القوانين الضريبية بفرض الضرائب وتحصيلها ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين بطريقة حضارية توفر على الدولة ما يمكن أن يقع من نزاعات ضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

ويمكن ملاحظة أن موضوع العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يحظى بأهمية خاصة لما لهذه العلاقة من تأثير على فرض الضريبة وتنفيذها، ولما كانت هذه العلاقة قابلة للتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وذلك نظراً إلى خصوصية هذا الأمر على المستوى العام للدول

الحديثة العهد بالمفهوم الضريبي ، والتي فرضت قوانين ضريبية جديدة على مكلفيها، جاءت هذه الدراسة المقارنة في محاولة لدراسة العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية في عدة دول:

(سوريا – مصر – قطر – السعودية – فرنسا).

وقد تم اختيار هذه الدول نظراً إلى اختلاف نظام الضرائب المفروض فيها ، حيث نجد نظام الضرائب النوعية في سورية و نظام الضرائب العامة في مصر ، أما السعودية وقطر فإنهما يمثلان النظام الضريبي بدول الخليج حديثة العهد في فرض الضرائب، وتم اختيار فرنسا كونها من الدول المتقدمة ، في هذا المجال.

أهمية البحث ومبرراته:

تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة تنبع من أهمية العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية ، حيث إن دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها في مستوى المبالغ الضريبية المحصّلة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً في هذه العلاقة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصّلة، وبالتالي رفد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، كما وتنبع أهمية هذه الدراسة من أنها تتناول أمراً حيوياً من حيث التأثير في الاقتصاد الوطني، لذلك فإن هذه الدراسة مفيدة لعدة فئات أهمها:

1–فئات المكلفين لمعرفة حقوقهم والتزاماتهم.

2– الإدارة الضريبية من أجل الوقوف بتمعن على دورها الحقيقي في عملية تطبيق القوانين الضريبية وكيف يجب أن يكون هذا الدور لدواعي تقييمه والبحث عن الأفضل ، فضلاً عن دورها في نشر الوعي الضريبي وإيجاد

الوسائل اللازمة لإعادة الثقة المفقودة بينها وبين المكلف لما لذلك من أهمية في خلق جو من التعاون المتبادل بينها وبين هذا المكلف .

ولابد من التنويه إلى أن الدراسة اقتصرت في التطبيق على إظهار هذه العلاقة بالنسبة الى ضرائب الدخل لما لهذه الضرائب من تأثير في حياة الأفراد ولكونها المرآة الصادقة لطبيعة هذه العلاقة في النظام الضريبي في الدولة.

فرضيات البحث:

تتركز فرضيات البحث وينصب التركيز على السؤال الآتي :
هل العلاقة القائمة بين السلطة الضريبية والمكلف في تلك الدول تقوم على أسس سليمة ولها دور إيجابي في التطبيق السليم للقوانين الضريبية وتؤثر إيجاباً في حجم الايرادات أم أن الأمر على خلاف ذلك؟

منهجية البحث:

تم الاعتماد على مزيج من المناهج الآتية :
المنهج الوصفي و الاستقرائي والمنهج التحليلي وأخيراً المنهج المقارن .

أهداف البحث:

هَدَفت الرسالة إلى إلقاء الضوء على العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية من أجل معرفة واجبات وحقوق كل طرف من طرفي هذه العلاقة على الآخر في ضوء كل قانون من القوانين الضريبية للدول محل المقارنة، فضلاً عن بحث آفاق تطوير هذه العلاقة .

وعلى هذا الأساس سوف يُقسَّم البحث وفق المخطط الآتي :

الفصل الأول: المكلف.

المبحث الأول: مفهوم المكلف.

المبحث الثاني: التزامات المكلف.

المبحث الثالث: حقوق المكلف .

الفصل الثاني: الإدارة الضريبية.

المبحث الأول: وظائف الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية.

المبحث الثالث: التزامات الإدارة الضريبية.

الفصل الثالث: نحو تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

المبحث الأول: نظرة المكلف إلى الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: الموازنة بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية.

المبحث الثالث: نحو تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

الخاتمة.

الفصل الأول

المكلـــف

يمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الضريبية لذا كان من الضروري تحديد مفهوم المكلف لتحديد طبيعة هذه العلاقة وأثرها في عملية التحصيل والجباية.

ولا شك في أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعد مكلفاً. [1]

وإن اصطلاح المكلف الذي سوف نقوم بدراسته في هذا البحث يعني الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم برفد الخزانة العامة بما يقوم بتوريده من ضرائب تحددها الإدارة الضريبية التي تطالب المكلفين بسرعة تسديد ما في ذمتهم من ديون ضريبية للخزانة العامة للدولة.

وفي ضوء ما تقدم: تتفرع دراستنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي على الترتيب:

1- المبحث الأول: مفهوم المكلف.
2- المبحث الثاني: حقوق المكلف.
3- المبحث الثالث: التزامات المكلف.

[1] صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003 ص76.

المبحث الأول
مفهوم المكلف

لتحديد مفهوم المكلف لابد من تعريف المكلف في القانون الضريبي والبحث في تنوع المكلفين وتقسيماتهم ووسائل معيشة المكلف. واستناداً إلى ذلك ينقسم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول
تعريف المكلف في القانون الضريبي

يقصد بالمكلف كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي، أي أنه كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرّح به وفقاً للقانون، والقوانين عادة لا تعطي تعريفاً كاملاً للمكلف حتى تستفيد من التفسير الواسع لمفهوم المكلف.

واستناداً إلى ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد الدخول التي نص عليها قانون ضريبة الدخل في مواده المختلفة يدخل ضمن تعريف المكلف وعليه بالتالي أن يدفع الضريبة المقررة عليه.

فالمكلف هو الملتزم بأداء الضريبة قانوناً ويسميه البعض الممول القانوني وقد يستطيع المكلف نقل عبء الضريبة إلى غيره الذي يستقر عنده عبء الضريبة فهذا الشخص يسمى المكلف الاقتصادي أو الممول، ويجب التنويه أن التشريعات لاتفرق بين التعبيرين، ففي سورية استخدم المشرع تعبير مكلف وفي مصر استخدم تعبير ممول دون أي تمييز. [1]

---

[1] د. فرهود محمد سعيد، د. العكام محمد خير، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الثالث، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2010، ص 243-244.

المطلب الثاني
أنواع المكلفين[1]

يقسم المكلفون بدفع الضريبة حسب طبيعتهم ووضعهم الإجتماعي أو المهني إلى الآتي :

أولاً: من حيث طبيعة المكلف :

كان المكلف في البداية شخصاً طبيعياً، ولكن بعد تطور النشاط التجاري أصبح من الممكن أن نرى الشخص المعنوي أيضاً مكلفاً بالضريبة، سواء كان هذا المكلف شخصاً من أشخاص القانون العام كالشركات والمنشآت العامة أم شخصاً من أشخاص القانون الخاص كالشركات وخاصة شركات الأشخاص، وبعد زيادة الاعتماد المتبادل بين الدول وتوسع التجارة الخارجية ظهرت الشركات دولية النشاط وكذلك العاملون من الأفراد والذين يقيمون أو يعملون في الخارج. ويُلاحظ أنه لا توجد قاعدة عامة في القانون الدولي تمنع الدولة من سياسة التمييز الضريبي بين الوطني والأجنبي. لذلك توجد معاهدات ثنائية تتعهد بعدم التمييز الضريبي بالإضافة إلى معاهدات التكامل الاقتصادي وبالتالي أصبح من الممكن أن يكون المكلف شخصاً لا ينتمي بجنسيته الى الدولة التي تفرض عليه الضريبة بسبب الاقامة أو كون الدولة هذه مصدراً للدخل وهذا الشخص يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً أم معنوياً.

ثانياً: المكلفون حسب وضعهم المهني أو الإجتماعي:

تتحدد أوضاع المكلفين بناءً على طوائفهم الاجتماعية والمهنية، الأمر الذي

---

[1] د. سعد محمد محيي، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، 1998، ص147 وما بعدها.

يؤدي إلى تباين في أساس الفرض الضريبي.

1-أنواع المكلفين حسب المقدرة التكليفية : المكلفون ليسوا على الدرجة نفسها من المقدرة التكليفية التي تختلف من مكلف إلى آخر، وقد تختلف هذه المقدرة من مكلف إلى آخر بناء على الظروف العائلية والشخصية لكل مكلف وبناء على قدرته على الدفع مما يسمح بتسميتها بمبدأ الشخصية في الضريبة.

2-أنواع المكلفين حسب الوضع المهني (كبار المكلفين – صغار ومتوسطي الدخل) : يحدد الإطار المهني للمكلف في المجتمع مركزه الاقتصادي والأهمية المالية له ، حيث تم حاليا انشاء ما يسمى بوحدة كبار المكلفين في معظم الادارات الضريبية والتي تحتوي على تكليفات أصحاب الأعمال والمشاريع الكبرى في الدولة والذين يقتضي معاملتهم ضريبياً بطريقة مغايرة لصغار ومتوسطي الدخل، ويشكل المركز الاقتصادي للمكلف عاملاً أساسياً في تكليفه الضريبي.

المطلب الثالث

معايير تقسيم المكلفين

يعتمد المشرع الضريبي فيما يتعلق بتقسيمات المكلفين عدة معايير ، منها معيار رقم الأعمال أو الدخول أو الضريبة المدفوعة بواسطة المكلف ، واستناداً إلى هذا المعيار يُقسم المكلفون إلى صغار ومتوسطين وكبار المكلفين.

ومعيار المعرفة والسلطة أو القدرة وهنا يُقسم المكلفون استناداً إلى هذا المعيار إلى مكلف بسيط ومكلف متوسط ، أما معيار الإمكانية والمعرفة فضلاً عن السلطة والإدارة فإنه يُقسم المكلفون تبعاً له إلى حقيقيين ومديرين .

أولاً: تقسيم المكلفين على أساس معيار رقم الأعمال أو الدخول أو الضريبة المدفوعة بواسطة المكلف :

يتم تمييز فئة صغار المكلفين في مقابل المكلفين الآخرين بالاستناد إلى الإعفاء الضريبي بعد أن يتضح من هو المكلف الملزم ومن هو المكلف المعفى وقد يميز كبار المكلفين ببعض الميزات في التعامل مع الادارة الضريبية كما هو الحال في المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006[1] والصادر في الجمهورية العربية السورية. حيث تم منح كبار المكلفين مزايا لم تُمنح لغيرهم من المكلفين لعل أهمها:

* قبول مصاريفهم الشخصية في معرض تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
* دعوتهم لحضور لجان الطعن عند اعتراضهم على التكاليف.
* مزايا معنوية تحدد بقرار من مجلس الوزراء باقتراح من وزير المالية.

ثانياً: تقسيم المكلفين على أساس معيار اجتماعي (معيار المعرفة والسلطة أوالقدرة):

يُقسم المكلفون استناداً إلى هذا المعيار إلى :

أ-المكلف البسيط: وهو عادة المكلف الأعزب المجرد من كل شيء حيث ليس لديه زوجة ولا أطفال ولا دخول مميزة ولا يعول أحداً.

ب-المكلف المتوسط: يوجد بين المكلفين مجموعة على شكل كتلة أو جبهة مركزية تتعلق بحالات متعددة. وهذه المجموعة تتميز بخصائص مشتركة.

ت-المكلف على أساس الأسرة: وذلك عندما يكون الوعاء الضريبي هو دخل الزوج والزوجة معاً كما هو الحال لدى المشرع الضريبي الفرنسي.

---

[1] المادة(11) من المرسوم التشريعي رقم 51لعام 2006.

ثالثاً: تقسيم المكلفين على اساس معيار الإمكانية والمعرفة فضلاً عن السلطة والقدرة :

يُقسم المكلفون استناداً إلى هذا المعيار إلى حقيقيين ومديرين :

وهؤلاء هم عمالقة الاقتصاد الذين يمتلكون الإمكانية والمعرفة إضافة إلى القدرة والسلطة، وأهمية هؤلاء المكلفين تتركز في ثقلهم الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي مما يتيح لهم إمكانية المداخلة في صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع مصالحهم.

المبحث الثاني
التزامات المكلف

لا بد من التنويه إلى أن هناك التزاماً بديهياً وشاملاً بالنسبة للمكلف وهو ضرورة الالتزام بكل القوانين واللوائح الضريبية مما يمكن تسميته بالواجب أو الالتزام الضريبي والذي يستتبعه التزام فردي وخاص، وهو الالتزام بدفع الضريبة ومن الواضح أن الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف هي حقوق للإدارة الضريبية من الجهة المقابلة.

هذا ولم يقتصر قانون ضريبة الدخل في كافة الدول على النص على حقوق وضمانات المكلف باعتباره أحد أطراف العلاقة الضريبية، بل فرض التزامات قانونية يتوجب على المكلف الالتزام بها، وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالإدارة الضريبية، فلم يجعل القانون التزام المكلف بأداء الضريبة المفروضة على عاتقه هو الالتزام الوحيد، بل فرض القانون على المكلف التزامات أخرى مثل التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي.

وعليه فإن دراستنا في هذا المبحث تنقسم إلى مطلبين يتناول الأول: مفهوم

الالتزام الضريبي، ويتناول الآخر أهم التزامات المكلف الضريبية .

المطلب الأول
التعريف بالالتزام الضريبي

إن التعريف بالالتزام الضريبي يتطلب شرح معنى هذا المفهوم والتعرف على طرق تحديده ، وهذا ما سنقوم ببحثه في الفروع التالية:

الفرع الأول
مفهوم الالتزام الضريبي

يعرَّف الالتزام بأداء الضريبة بأنه: حق الخزانة العامة في أن تطلب وتحصل في لحظة معينة ومن مدين معين على مبلغ معين من الضريبة.[1]

ومن الممكن أن يختلط مفهوم الالتزام الضريبي مع غيره من المصطلحات لذلك كان لا بد من التفرقة بين الالتزام الضريبي وعدة مصطلحات قد تتشابه معه وتثير اللبس وهي الدين الفردي (الضريبة) والالتزام الضريبي بالمعنى الضيق من ناحية ومن ناحية أخرى المفهوم الذي يعالج الجانب القانوني للضريبة وهو الواجب الضريبي أو الالتزام الضريبي بالمعنى الواسع. [2]

الالتزام الضريبي بالمعنى الواسع هو ذو صلة قانونية بالضريبة، بمعنى أنه النطاق القانوني أو الشرعي المجرد الذي يتضمن الأساس المحتمل للدين، وهنا يمكن أن نطلق عليه " الدين المحتمل أو المتوقع" استئناساً بفقهاء القانون

---

[1] د. رتيب رابح، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1991، ص52.

[2] د. محي محمد سعد، مرجع سابق، ص167.

المدني حينما يتحدثون عن الحقوق المحتملة أو المتوقعة. [1]

وهذه الصلة القانونية بالضريبة تتميز عن الدين الفردي للضريبة، فالالتزام الضريبي لا يغطي فقط هذا الدين الاحتمالي ولكن أيضاً كل سلسلة الإجراءات والالتزامات التابعة أو المكملة سواء الخاصة أم المفروضة على الإدارة والمكلف، فنجد أن الضريبة على الدخل تقدم لنا مثالاً نموذجياً في هذا الاطار، لذا يجب على أرباب الأعمال أو الشركات أو أصحاب البنوك أن يقدموا إقراراً إلى الإدارة الضريبية عن الدخول والأرباح أو الفوائد التي يقومون بدفعها. [2]

أما عن الدين الضريبي فهو قائم استناداً إلى القانون وبمقتضاه يكون شخصٌ معينٌ ملزمٌ بأن يقوم بأداء مبلغ محدد تماماً وحتى تاريخ محدد بالضبط وعلى ذلك فإن خاصية الالتزام الضريبي النقدية أو المتعلقة بالذمة المالية والتي تسمح بتقديرها بالنقود تضفي عليها طابعاً يتشابه مع ذلك الالتزام المعروف في القانون المدني.[3]

الفرع الثاني
تحديد الالتزام الضريبي

باعتبار أن الالتزام الضريبي هو مبلغ من المال ، يتوجب على المكلف دفعه إلى الإدارة الضريبية، فكيف يمكن لنا تحديد هذا المبلغ ؟

للإجابة على هذا السؤال لابد من البحث فيما يسمى بوعاء الضريبة أو مطرح الضريبة .

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص54.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص167.

[3] د. رتيب رابح، المرجع نفسه، ص55.

أولاً – وعاء الضريبة (مطرح الضريبة):

لابد من البحث عن المطارح التي ينبغي أن تفرض عليها الضريبة وتقديرها تقديراً مناسباً لكي يتم تحديد الالتزام الضريبي.

وهذا البحث يتم بطريقتين، إما عن طريق الإدارة نفسها بواسطة تقدير العناصر الضريبية بناء على المظاهر والعلامات الخارجية للمطرح الخاضع للضريبة أو لمعيشة المكلف حسب الحال، وإما عن طريق المكلف نفسه بواسطة الإقرار الضريبي الذي يقدمه للإدارة محدداً فيه العناصر التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة.[1] وعلى ذلك فإن تقدير الوعاء الضريبي قد يكون عن طريق أحد نظامين:

النظام الأول: نظام التقدير الجزافي: وبمقتضاه تتم المناقشات بين المكلف والإدارة الضريبية للوصول إلى تقدير متقارب من حجم الوعاء الضريبي.

النظام الثاني: نظام التقدير الحقيقي للوعاء الضريبي: والذي يشير إليه اسمه، فهو الذي يتم بموجبه البحث عن الوعاء الحقيقي للدخول وفقاً لبيانات واقعية وحقيقية.

ثانياً – معدل الضريبة:

وهنا يقتضي الأمر تحديد يقيني لدين الضريبة والذي يؤدي بدوره إلى عملية حسابية لتحديد مبلغ الضريبة عن طريق المعدل الضريبي الذي قد يكون معدلاً

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص53.

نسبياً أو تصاعدياً، ثم بعد ذلك يتم حساب الخصومات التي يجب خصمها من وعاء الضريبة للوصول إلى الوعاء الضريبي الصافي الخاضع للضريبة والواجب دفعه فعلاً من قبل المكلف.[1]

ثالثاً – تحصيل الضريبة:

يضع تحصيل الضريبة طرفي النظام الضريبي في مواجهة، وهما طبعاً المكلف الذي يدفع دينه والإدارة الضريبية التي تقبض أو تحصّل حق الخزانة العامة.

ولا بد لنا هنا في معرض الحديث عن تحصيل الضريبة من ذكر التفسير الواسع الذي يفسره القضاء لقواعد تحصيل الضريبة والذي يضم إلى جانب طرق التحصيل ، طرق الدفع والمنازعات الضريبية.

1- **طرق التحصيل:** يتفق الفقه على أنه يدخل في اختصاص المشرع تعيين الجهة المكلفة بالتحصيل سواء بواسطة الإدارة أم الغير، وتحديد نظام التحصيل كما هو الحال بالنسبة للوفاء المباشر أو غير المباشروكذلك بيان طرق الرقابة مثل تحديد مهلة لإعادة النظر في الإقرار الضريبي.

2- **طرق الدفع والمنازعات الضريبية:** يحددها القانون وحده، فمن الممكن أن يتم ذلك نقداً أو عيناً أو بتقديم سندات (remis detitress) ،كما يحدد القانون أيضاً تاريخ الدفع فضلاً عن طريقته.[2]

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص169.

[2] د. عبداللطيف محمد محمد، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، مجلس النشر الوطني، الطبعة الأولى، للعام الدراسي 1999م ص29 وما بعدها.

الفرع الثالث
الإعتراض على الإلتزام الضريبي

السؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل يحق للمكلف أن يعترض على الالتزام الضريبي ؟ وهل له الحق في أن يتهرب منه على الرغم من كونه واجباً وطنياً ينبغي احترامه؟.

لابدّ من التأكيد على ضرورة احترام المكلف للقانون الضريبي وللقواعد الضريبية المتعلقة بأدائه للضريبة المستحقة وفي الموعد المحدد وذلك قبل أن يسارع قسم التحصيل باتخاذ الإجراءات الإدارية والقانونية ضده ضماناً لحقوق الخزانة، وهنا تبدو أهمية الجزاءات والعقوبات التي نص عليها القانون الضريبي لكل من يتأخر أو يمتنع عن أداء الضريبة المستحقة وكذلك أهمية الضمانات التي كفلها القانون لجباية أموال الخزينة.[1]

ولكن التطبيق الفردي للقانون الضريبي يهيئ المناسبة للمنازعات أو الخصومات حيث يستطيع المكلف أن يلجأ إلى الاعتراض على تقدير الوعاء الضريبي الذي أدى إلى فرض الضريبة عليه أو الإجراءات التي اتبعتها الإدارة الضريبية، والتي أدت إلى فرض تلك الضريبة.[2]

ومما تقدم نستنتج أنّ المنازعة قد تنصب إما على الأساس القانوني للتكليف أو تنصب على مقدار هذه الضريبة على المخاطبين أي على شخص المخاطب من حيث ترتب الضريبة عليه وفيما إذا كان الأساس القانوني متحقق في فرض الضريبة عليه شخصياً.

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002، ص192.

[2] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص54.

والواقع أن كل إعتراض على الالتزام الضريبي ينبغي أن يقدر بالنسبة إلى حالات عامة وغير شخصية، بمعنى آخر فإن المنازعات في الفرض الضريبي بالنظر إلى موضوعها ينبغي أن تتعلق بنطاق المشروعية القانونية.[1]

المطلب الثاني
التزامات المكلف الأساسية

تبعاً إلى التزام المكلف بالضريبة التي يفرضها عليه القانون يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات تجاه الإدارة الضريبية. ذلك أن حقوق الإدارة الضريبية هي التزامات على عاتق المكلف من الطرف الآخر، فكما يطالب المكلف بحقوقه وبوجوب تطبيقها ومراعاتها، كذلك فإنه يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات التي يجب عليها مراعاتها أيضاً والعمل على تطبيقها، وبذلك تتوازن العلاقة وتتحسن بين كل من الطرفين: الإدارة من جهة. والمكلف من جهة أخرى ، لنصل في النهاية إلى تحصيل الإيراد الضريبي والذي يتحقق من خلاله النفع العام الذي يعود بالفائدة على المكلف باعتباره عضواً في المجتمع ويستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة.

وتتعدد التزامات المكلف ويمكن الإشارة إلى أهم هذه الالتزامات بمايلي:

الأول: يتمثل في تقديم الإقرار الضريبي.
الثاني: يتمثل في دفع الضريبة المستحقة.
الثالث: يتمثل في الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات.
الرابع: يتمثل في الإبلاغ عن العقود المبرمة.
الخامس: يتمثل في الالتزام بالإخطار عن توقف النشاط.

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص168.

السادس: يتمثل في الالتزام بالإقرار عن التنازل عن المنشأة.

وبالتالي سنقوم بعرض هذه الالتزامات والاشكالات التي قد تنشأ بين الادارة الضريبية والمكلف بشأنها.

الفرع الأول

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

يعد تقديم الإقرار الضريبي أحد أهم الالتزامات الضرورية التي يتعين على المكلف القيام بها وخاصة في الأنظمة الضريبية الحديثة التي لا تستند إلى نظام الضريبة القائم على المظاهر الخارجية.

وهذا الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي ذو شقين: فهو بصفة رئيسة يلزم المكلف بأن يقوم به، كما يلزمه أيضاً بأن يطلع الإدارة على دخله وأرباحه ورقم أعماله أو عملياته التي يقوم بها، كذلك هو ملزم بصفة تكميلية بأن يقدم للإدارة الضريبية الوسائل اللازمة إذا ما طلبت منه ذلك لرقابة مدى صحة وسلامة إقراره.

لذلك من الممكن أن نسمي هذا الالتزام الذي يقع على عاتق المكلف بالالتزام الإداري كونه ملتزم به تجاه الإدارة الضريبية، ذلك أن العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية تعطي مكاناً لمساعي كثيرة ينبغي على الأفراد القيام بها تجاه الإدارة الضريبية ومن أهم هذه المساعي أو الإجراءات هو الإقرار الضريبي.

أولاً – مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي: عبارة عن كشف أو بيان يوضح فيه المكلف نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة سواء كانت ربحاً أم خسارة عن الفترة المقدم عنها الإقرار

وذلك بهدف تقديمها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد القانونية المحددة لذلك من أجل حساب الضريبة المترتبة عليه خلال تلك الفترة.[1]

كما يمكن أن يعرف الإقرار الضريبي في إطار ضريبة الدخل على أنه ((العمل الأولي أو الأساسي الذي بواسطته يقر المكلف أو يسلم بالدخول التي حصل عليها خلال فترة محددة في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه. [2]

والإقرار بهذا المعنى، يفرق بينه وبين الإجراءات التي يكون الهدف منها طلب التصريح أو السماح بشيء معين والتي تسمى أحياناً إقراراً وعلى سبيل المثال الخطاب الذي يرسله المكلف ليقر بأنه يقبل التعديل أو التصحيح الذي تقوم به الإدارة.[3]وبذلك يعتبر الإقرار الضريبي وسيلة هامة تستخدمها مصلحة الضرائب في فحص وحساب الضريبة حيث أنه يتم تحديد الشخص الخاضع للضريبة وكذلك الإيراد الخاضع للضريبة من هذا الشخص .

فالمكلف عادة تكون لديه القدرة على معرفة إيراداته ومصروفاته فإذا تضمن إقراره إيراداته الخاضعة للضريبة بأمانة وصدق يجب على مصلحة الضرائب الالتزام بما جاء في إقرار المكلف وفي حال اعتراضها على ذلك، يقع عليها عبء إثبات عدم صحة بيانات إقرار المكلف.

أما إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي فإنه في هذه الحالة يصبح من حق

---

[1] د. شيحة رشدي مصطفى، د. حشيش أحمد عادل، التشريع الضريبي المصري، دار الإشعاع الفنية، القاهرة، الطبعة الأولى للعام الدراسي 1991، ص333.

[2] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص55.

[3] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص170.

مصلحة الضرائب أن تحدد إيراداته الخاضعة للضريبة بطريق التقدير الجزافي ويقع على المكلف عندئذ عبء إثبات عدم صحة هذه البيانات.

والإدارة الضريبية في فرنسا تضع تحت تصرف المكلفين نوعين من الإقرارات:

الأول: يسمى الإقرارالمبسط " تحت اسم إقرار 2042 S" وهو مخصص بصورة جوهرية للعاملين وأصحاب المعاشات ولأصحاب الدخول من القيم المنقولة الذين قدموااإقراراً من قبل عن الأعباء العادية المألوفة.

الثاني: يطلق عليه الإقرار العادي " إقرار 2042 N " وهو مخصص لأصحاب الدخول المهنية والدخول العقارية.[1] والالتزام بتقديم الإقرارالضريبي يستتبعه التزام آخرهوضرورة تقديمه في فترة محددة،بحيث تفرض القوانين عقوبات على كل من يمتنع أويتأخرعن تقديم الإقرار.[2]

وقانون **ضريبة الدخل في سوريا** رقم /24/ الصادر بتاريخ 2003/11/13 استخدم عبارة البيان للتعبير عن الإقرار حيث ألزم المكلف بتقديم هذا الإقرار وذلك في المادة /13/ التي نصت على أنه:

((يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة)).

وجاء في الفقرة الثانية من المادة نفسها على أن: **((نموذج هذا البيان الضريبي المتوجب تقديمه يصدره وزير المالية)).**

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص57.

[2] عبدالغفور فايز أحمد حسام ،العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية ، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2008، ص27.

ومن الجدير بالذكر أنه لم يطرأ أي تعديل على هذه المادة على الرغم من التعديلات الكثيرة التي طرأت على القانون المذكور.[1]

كذلك **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم /91/ الصادر في سنة 2005 نصّ في مادته /82/ على أنه:

((يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً وفق النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة، ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط)).

ولم يعف **القانون القطري** الصادر بالمرسوم رقم /1/ لعام 1993 في مادته رقم/5/ المكلف من تقديم هذا الإقرار حيث تضمن ما يلي **((على المكلف الذي يباشر نشاطاً مؤقتاً أن يقدم الإقرار المنصوص عليه في المادة /11/ من هذا القانون، وعليه أن يقدم إقراراً نهائياً عند توقف النشاط)).**

وقد شدد **قانون الضريبة القطري** على تقديم هذا الإقرار عندما ذكر في المادة /11/ على أنه: **((يجب تقديم هذا الإقرار ولو لم يحقق مقدمه دخلاً يخضع للضريبة)).**

كماأن **نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم 3321/28/2/17 في المملكة العربية السعودية** تاريخ 1370/1/21هـ نص في مادته /60/ على

---

[1] هذا النص مماثل لنص المادة /30/ من قانون ضريبة الدخل رقم 1949/85.
بموجب أحكام قرار السيد وزير المالية رقم 3813 تاريخ 2004/1/22 يترتب على المكلفين المذكورين في المادة 13 تقديم بياناتهم وفق النموذج المحدد من قبل وزارة المالية. حيث تخضع بياناتهم لاعتماد محاسب قانوني وفق المادة 17 من القانون 24 لعام 2003.

أنه: **((يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة)).**

لو قارنا النصوص السابقة جميعها لوجدنا ولاحظنا التباين في أهمية تقديم هذا الاقرار في المواعيد المحددة باعتباره من أهم مصادر المعلومات الضريبية للإدارة الضريبية والذي أصبح القاعدة العامة في حصول الإدارة الضريبية على المعلومات التي تحتاجها من أجل تحقق الضريبة وجبايتها وأحد التزامات المكلف الأساسية ، بحيث أصبح الإقرار الصحيح مظهراً من مظاهر التعاون والثقة التي تمنحها الإدارة الضريبية للمكلف ، كما أنه يقلل التكلفة على الإدارة الضريبية في معرض تحصيل الضريبة.

ثانياً – <u>ميعاد تقديم الإقرار الضريبي:</u>

إن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يستتبعه التزام آخر وهو ضرورة تقديمه في فترة محددة من السنة وذلك لكونه وسيلة لمعرفة المطرح الضريبي للمكلف ولكي يمنح الادارة الضريبية الوقت الكافي لمراقبة صحة الضريبة ولمعرفة مقدارها وجبايتها في ذلك العام وقد تختلف هذه الفترة باختلاف التشريعات الضريبية:

حيث كانت مصر تأخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل في القانون رقم 157 لعام 1981وكانت مواعيد الاقرارات فيها مختلفة حسب نوع الضريبة ، فقد نص ذلك القانون بالنسبة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في المادة /34/ منه على أنه: **((يقدم الإقرار من المكلف قبل أول يناير من كل عام أو خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للمكلف وذلك بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية)).**

أما بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور، فقد قضت المادة /69/ من القانون نفسه

على: **((ضرورة تقديم الإقرار من أصحاب المرتبات خلال أربعين يوماً من تاريخ الالتحاق بالعمل أو منذ تاريخ تولد حقه في المرتب)).** [1]

بينما أصبحت مواعيد الاقرار موحدة بالنسبة لكل أنواع الدخول في القانون **91 لعام2005** باعتبار أن مصر في هذا القانون انتقلت الى نظام الضريبة العامة على الدخل، وبالتالي لم يعد هنالك ضرورة لوضع قواعد خاصة بكل نوع من أنواع الدخول المؤلفة لضريبة الدخل فقد نصت المادة 83 منه على تحديد مواعيد تقديم الاقرار الضريبي للمكلف على النحو الآتي:

آ) قبل أول ابريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

وهنا يمكن ملاحظة أن القانون المصري ونتيجة عمله الدائم لتطوير نظامه الضريبي فرّق في القانون الجديد بين المواعيد الواجب تقديم الإقرار الضريبي فيها بين الشخص الطبيعي والاعتباري.

وأعتقد أن مثل هذا التفريق يعطي الوقت لموظفي الإدارة الضريبية الذين سيقومون بتوزيع العمل فيما بينهم وتقسيم الشرائح الخاضعة للضريبة وسيكون الوقت كافٍ للانتهاء من تنظيم ضرائب الشخص الطبيعي للانتقال إلى ضرائب الشخص الاعتباري.

أما في **التشريع الضريبي القطري** فقد نصت المادة /11/ منه على أنه:

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص59.

((على كل من يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة أن يقدم إلى الإدارة على النموذج المعد لذلك خلال أربعة شهور من تاريخ انتهاء السنة الضريبية أو الفترة المحاسبية إقراراً مبيناً به الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة المستحقة عن ذلك الدخل)).

كذلك أوجبت المادتين (60–69) من **نظام ضريبة الدخل في السعودية** على المكلف تقديم الإقرار الضريبي وتسديد الضريبة من واقعه خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية المقدم عنها الإقرار.

كما أوجبت على شركة الأشخاص تقديم إقرار معلومات قبل اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية وذلك حسب ما نصت عليه المادة /46/ من هذا النظام،[1] ويلاحظ على هذا النص أن المشرع السعودي حدد موعد الاقرار بالأيام وليس بالأشهر، كما أنه فرق بين المكلفين وشركات الأشخاص في مدة الموعد، إلا أنه لم يذكر موعد تقديم الاقرار بالنسبة لشركات الأموال.

إلا أن القانونين القطري والسعودي أوجبا دفع المبلغ المستحق على المكلف عند تقديم الاقرار من قبله وهذا فيه مصلحة للإدارة الضريبية.

أما المادة /13/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2004 فقد نصت في فقرتها الأولى على أنه:

---

[1] نصت المادة /60/ من نظام ضريبة الدخل السعودي في الفقرة /ج/ أن على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

1- شركة أموال مقيمة.

2- غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة.

3- شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

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

آ – لغاية 30 حزيران من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

ب– لغاية 30 نيسان من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه، أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً، وفي حال العجز يقدم بياناً بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها)).

هذا بالنسبة للضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية وغير الصناعية[1] فئة مكلفي الأرباح الحقيقية .

فيما يتعلق بضريبة ريع رؤوس الأموال الأجنبية المتداولة ، فقد نصت المادة/ 92/ منه على الآتي :

((يجب على كل من تعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك. . .)).

ومما تقدم نستنتج أن المشرع السوري ميّز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص في مواعيد تقديم الاقرار أو البيان الخطي أو التصريح ، كما أنه لم يطالب أرباب العمل بتقديم هذا الاقرار بالنسبة الى ضريبة الرواتب والأجور

---

[1] التعليمات التنفيذية للقانون رقم /24/ لعام 2003.

كالمشرع المصري.

ويبدو أن هذه المدد التي منحت للمكلفين هي مدد منطقية بالنسبة للشركات وللأشخاص في آن واحد، ذلك أن القانون رقم /24/ كان قد تمهل في الحصول على البيان من الشركات حتى نهاية شهر حزيران وفي هذا منطق كبير، ذلك أنه أعطى هذه الشركات وقتاً مناسباً تستطيع من خلاله أن تصفّي أمورها من الناحية المحاسبية وتتمكن عندها من تقديم بيان صحيح مطابق للواقع بعد أن تنهي عمليات الجرد وتوزيع الأرباح وتنزيل الخسائر وما إلى هنالك من عمليات فنية ومحاسبية تجعل منها في النهاية قادرة على الارتكاز على أسس صحيحة وقانونية في تقديمها لهذا البيان.

كذلك بالنسبة للشخص الطبيعي وباقي أنواع الشركات فإن نهاية شهر نيسان يعتبر موعداً مناسباً للمكلف الذي يستطيع أن يقدم إقراره بعد أن يكون قد ختم حساباته السنوية والتي غالباً ما تكون مع نهاية الشهر الأول وبداية الشهر الثاني من كل سنة بالنسبة لكل المكلفين.

وبتاريخ 2006/10/1 صدر المرسوم التشريعي رقم 51 الذي عدّل المادة 13 من قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 والتي بُدأ بتطبيقها اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 وأصبحت على النحو التالي:

1- لغاية 31 أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

2- لغاية 31 آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة

إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.[1]

يبدو أن هذه التعديلات لم يكن لها من داعٍ ذلك لأنها لم تكن جوهرية والذي حدث فقط الضغط على المكلفين لناحية تقريب المهل و كان من الأنسب إعطاء المكلفين مدد أطول لدفع الالتزامات الضريبية في حال كانت سياسة الإدارة الضريبية تتجه إلى تحسين العلاقة مع مكلفها الذي ستحصل منه أخيراً على المبالغ المالية التي سترفد الخزانة العامة،كما أنه نقل بعض الأشخاص الى المواعيد الأولى (كبار المكلفين) دون أي داعٍ للتمييز بين الأشخاص الطبيعيين في هذا الموعد.

ثالثاً: <u>الجزاءات على الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:</u>

لا بد أولاً من التذكير بأن الغاية من تحديد موعد لتقديم الإقرار هي ضرورة إنجاز ربط وتحصيل الضريبة في أقرب مدة ممكنة، لتكون الضريبة المحددة في تاريخ دفعها متناسبة والربح حيث أن الإخلال بالالتزام بتقديم الاقرار الضريبي في موعده المحدد قانوناً معاقب عليه بشدة، وكل التشريعات الضريبية تنص على عقوبات مالية وعقوبات جزائية في حالة الخطأ في الإقرار أو التأخر أو التخلف عن تقديمه:

ففي فرنسا: نجد المواد /176/ و /179/ من الكود العام للضرائب تسمح للإدارة الضريبية في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده المحدد قانوناً القيام بتحديد وعاء الضريبة بإرادتها الفردية وبناءً على وسائلها الخاصة وذلك جزاءً على عدم تقديم الإقرار الضريبي أو الإخلال في بياناته . كما قضت

[1] تم شطب عبارة (وفي حال عجز يُقدم بيان بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها) وذلك في التعديلات الجديدة للقانون.

المادة /168/ من الكود العام بتأسيس الضريبة وفقاً لسياق الحياة المعيشية للمكلف.

فضلاً عن ما تقدم ، فقد تضمن الكود العام للضرائب فصلاً خاصاً بالعقوبات حيث قسمت إلى عقوبات ضريبية وعقوبات جزائية وذلك في المادة /1725/ وما بعدها.[1]

أما في مصر: فقد جاء في المادة /92/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /187/ لسنة 1993 أنه:

((يلزم المكلف الذي لم يقدم الإقرار في الميعاد القانوني بتسديد مبلغ إضافي يعادل 20 % من قيمة الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي)).

كان ذلك بالنسبة للعقوبة المالية، يضاف إلى ذلك العقوبات الجزائية الواردة في المواد /178/ حتى /191/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /187/ السنة 1993 ومنها المادة /178/ والتي نصت على أنه:

((يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون)).

أما القانون المصري رقم /91/ الذي صدرفي عام 2005، فقد حدد في المادة /83/ منه مواعيد تقديم الإقرار الضريبي، حيث أعطى الحق لمصلحة الضرائب في المادة /104/ منه بتوقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار المكلف في هذه

[1] د. شيحة رشدي مصطفى، مرجع سابق، ص311.

الحالة سنداً تنفيذاً.

إلا أنه وفي الوقت نفسه طلب من المصلحة أن تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة المكلف على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

كما أضافت المادة /110/ منه على أنه يستحق مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه ممن لم يؤد الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً:

1-من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، ما لم يورد منه الضرائب أو المبالغ التي ينص على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزينة العامة.

2-ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2 % مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

وبذلك يمكن القول : إن القانون الجديد حذا حذو القوانين الضريبية الحديثة قدر الإمكان بالتخفيف من عقوبة السجن لمن يتخلف أو يتهرب من أداء الضريبة ويبدو أن في هذا محاولة من الإدارة الضريبية بالتخفيف من العقوبات التي يعتقد المكلف أنها صارمة وظالمة بحقه وخطوة تجاه تحسين واصلاح العلاقة بين الطرفين.

أما القانون القطري الصادر بالمرسوم رقم /11/ لعام 1993 فقد نصت المادة

/12/ منه على عقوبة المكلف الذي يتخلف ويتأخر عن تقديم إقراره الضريبي في الموعد المحدد على ما يلي:

((إذا تأخر المكلف عن تقديم إقرار الدخل السنوي، أو أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، وجب عليه أن يسدد للإدارة مبلغاً إضافياً يعادل اثنين بالمائة من قيمة الضريبة الواجبة الأداء أو عشرة آلاف ريال **شهرياً أيهما أكثر، ويحسب المبلغ على عدد أيام التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الموعد المحدد لتقديم الإقرار وأداء الضريبة وبما لا يجاوز 24 % من قيمة الضريبة)).**

كما أضاف القانون المشار إليه في المادة /13/ منه عقوبة من يخفي معلومات أو لم يضمن إقراره السنوي مجموع دخله الحقيقي على النحو الآتي:
((إذا لم يقم المكلف بتضمين إقراره السنوي مجموع دخله الحقيقي الخاضع للضريبة، أو لم يبين جميع أوجه نشاطه، أو أخفى معلومات تتعلق بالتزاماته الضريبية، وجب عليه أن يسدد للإدارة مبلغاً إضافياً يعادل خمسة وعشرين بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة عن الدخل الذي لم يتضمنه الإقرار)).

كما ألزم القانون القطري الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بقرار إلزامه بسداد المبالغ الإضافية المنصوص عليها في المادتين 12 و13 بكتاب مسجل بناءً على أحكام المادة 15 منه .

ولم يكتف المشرع القطري بالعقوبة المالية إنما أضاف إليها العقوبة الجزائية ونص عليها في المادة /39/ من القانون المذكور على النحو الآتي:
((مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر، وبغرامة لا تزيد على خمسة آلاف ريال**، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مكلف أو شخص مسؤول ارتكب إحدى الجرائم التالية:**

1- . . . . .

2- عدم تقديم الإقرار في الموعد المنصوص عليه في المادتين6-11

ومن هذه النصوص يمكن ملاحظة أن القانون القطري اعتبر التأخير في تقديم الإقرار الضريبي جريمة يعاقب عليها بالحبس والغرامة ، ومن الملاحظ أنه في هذا التشديد زاد الضغط على المكلف، وربما كان من غير المقبول أن تصل هذه العقوبات في حدها إلى الحبس باعتبار أن الإدارات الضريبية ومن خلال سعيها للقيام بعمليات الإصلاح الضريبي تبحث عن مختلف الوسائل لتحسين علاقتها مع المكلف ، مما يجعل العقوبة الجزائية والتي تقضي بحبس المكلف على عدم تقديم الاقرار والذي هو وسيلة وليس غاية أمراً غير مبرر . أما بالنسبة للجزاء المالي فهو يتناسب مع عدد أيام التأخير وهذه الطريقة في الحساب تدفع المكلف إلى تقديمه بأسرع وقت ممكن كيلا يتضاعف هذا الجزاء.

وقد أشارت المادة /76/ من **النظام الضريبي السعودي** إلى الغرامات التي تترتب على المكلف في حال تأخره عن تقديم إقراره عن الموعد المحدد وتسديد الضريبة من واقعه وذلك لفرض الغرامات التالية:

1 % من إجمالي إيرادات المكلف وبحد أقصى عشرون ألف ريال أو حسب النسب التالية أيهما أكبر.

5 % من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثون يوماً من الموعد النظامي.

10 % من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعون يوماً من الموعد النظامي.

20 % من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز

ثلاثمائة وخمس وستون يوماً من الموعد النظامي.

25 % من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمس وستون يوماً من الموعد النظامي، ومن هذا النص يمكن ملاحظة أن القانون السعودي أقرب إلى القانون القطري في حساب غرامة التأخير إلا أنه لم يقرر عقوبة الحبس على ذلك التأخير.

أما في **قانون ضريبة الدخل السوري** رقم /24/ لعام 2003: فقد جاء في نص المادة /18/ منه الخاصة بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية / فئة مكلفي الأرباح الحقيقية ومع مراعاة أحكام المادة /17/ السابقة على أنه:

أ-1- ((إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة المحددة، البيان المنصوص عليه في المواد 13 و15 و23 منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20 % منها لعدم تقديم البيان وتخفض إلى 10 % إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبلغه الإنذار)).

أ-2-((إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /14و 15 و 23/ منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال /15/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لابراز القيود. تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح

كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة ، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل /50%/ من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولا يجوزالاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساًعلى ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح)).

ب -((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 ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة /ب/ من المادة /31/ من هذا القانون)).

ج -((إذا قدم 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 مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقاً لأحكام الفقرة /ب/ من المادة /31/ من هذا القانون في حال ثبوت التعديل بزيادة التكليف ويعاد المبلغ الزائد بدون فائدة المكلف في حال ثبوت التعديل بنقص التكليف)) .

وبالتالي فإن الإدارة الضريبية عند عدم امتثال المكلف لأحكام القانون فإنها تحدد مقدار الضريبة المترتبة على المكلف وتلزمه بدفعها وبوجوب استحقاقها عليه، عندها يكون المكلف أمام طريقين: إما الامتثال للدفع أو الاعتراض على هذا التكليف بموجب قواعد سوف نقوم بذكرها في المكان المناسب من هذا البحث.[1]

ولكن بالعودة إلى المرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 نجد أن المادة /13/

[1] أنظر الصفحة48 / ميعاد دفع الضريبة / وما بعدها من هذا البحث.

المعدلة بموجب القانون رقم /21/ لعام 1981 كانت قد تضمنت عقوبة أشد من العقوبة المذكورة في المادة /19/ من القانون رقم 24 وفيما يلي نصها :

((إضافة إلى الغرامات فإن كل مكلف يبرز تأييداً لبيانه دفاتر حسابية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعملت في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة أو أنه رفض إبراز القيود الحسابية بعد انقضاء مهلة الإنذار فإنه يعاقب بالسجن لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات، وبغرامة نقدية لا تقل عن خمسة آلاف ليرة سورية ولا تزيد على خمسين ألف ليرة سورية أو وبإحدى هاتين العقوبتين)).[1]

وبالعودة إلى أحكام العقوبة في القوانين السابقة نجد وبما لا يدع مجالاً للشك أهمية قيام المكلف بتقديم الإقرارالمترتب عليه تجاه الإدارة الضريبية، بالرغم من اختلاف العقوبات ولكن مع التأكيد على المبدأ نفسه وهو ضرورة معاقبة المخالف أو المتهرب من دفع المستحق.

أما فيما يتعلق بالمقارنة بين العقوبة المنصوص عليها بالقانون رقم /24/ لعام 2003 وقانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949، نستنتج أن كلا القانونين قد شددا العقوبة وان اختلفتا في مدى هذه الشدة : فهي شديدة في القانون /24/ عندما تحرم المكلف من إجازات الاستيراد والتصدير وتجمد من عضويته. . . كما أنها شديدة أيضاً عندما تحكم عليه بالحبس لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات في المرسوم رقم /85/ لعام 1949.

وأعتقد أنها أشد وأقسى في القانون الأول عنها في القانون الثاني، ذلك أن

---

[1] قانون الضريبة على الدخل، مرسوم تشريعي رقم /85/ تاريخ 1949/5/21، وزارة المالية، مديرية مكتب الوزير، إشراف: منذر عوض، طبعة 1989، ص11.

الحرمان من الإجازات يمكن أن يسبب للمكلَّف خسارة فادحة ويعطّل عليه الكثير من المشاريع المستقبلية ويقلّل من إمكانية تحسين علاقته مع الإدارة، وحبذا لو انحصرت العقوبة في هذه الحالة في الجزاء المالي.

رابعاً: مزايا وعيوب الإقرار الضريبي:

الحقيقة أن مزايا الإقرار الضريبي واضحة ومؤكدة، حيث أن المكلف هو الوحيد الذي يعرف جيداً دخوله وذمته المالية وأرباحه أو رقم أعماله وهو وحده أيضاً الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، وإن وثوق الإدارة الضريبية به يسهل من إنجاز عملها في هذا المجال.[1]

ولكن في مقابل المزايا السابق بيانها، نجد أن الإقرار الضريبي يؤدي إلى تعقيدات كثيرة بالنسبة للمكلف، فملء الإقرار هو عمل مزعج له، حيث يشكل تجسيداً وتلخيصاً للضغوط والالتزامات الضريبية.[2]

فمن الناحية النفسية نجد أن الإقرار الضريبي هو عملٌ شاقٌ بالنسبة للمكلف وهو عنصر للضغط والتوتر كل عام، حيث الخوف من التأخير في تقديم الإقرار أو خشية السهو في ملء أحد البيانات أو الخطأ في تقديرات الدخول أو في ملء البيانات، مما يستتبعه من جزاءات وعقوبات تُطبّق في مثل هذه الأحوال، لهذا لابد من وضع نماذج بسيطة للاقرارات الضريبية.

وباعتبار أن إعداد بيانات الارباح هو عمل فني ومحاسبي بالدرجة الأولى، لذلك أصبح من الضروري أن ينجزه محاسب قانوني، وهذا ما نص عليه **قانون ضريبة الدخل السوري** رقم /24/ لعام 2003 في المادة /17/:

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص60.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص172.

((على المكلفين أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد 13 و14 و15 و23 من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية)).

أعتقد أن الحكمة من هذا الالتزام هي خلق نوع من الرقابة الذاتية على المكلفين بمختلف شرائحهم ممّن يلتزمون بدفع الضريبة، إضافة إلى إبراز قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق الغاية من إنشائها في تحصيل الضريبة مع التنويه ألاّ يكون عملها على حساب حقوق المكلف، باعتبار المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيداً دخوله وعناصر دورته المالية وأرباحه أو رقم أعماله، وكذلك هو وحده الذي يستطيع أن يُعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن الإقرار يسهّل بكل تأكيد العمل المثقل على كاهل الإدارة الضريبية، وكذلك تعتبر طريقة إقرار المكلف ذاته بالدخل الذي يحققه هي الوسيلة الأنسب مبدئياً باعتبار أن المكلف هو أكثر الناس معرفة بحقيقة دخله عندما تقوم هذه الإدارة بمراقبة هذا الاقرار مراقبة جدية تحقق للإدارة أفضل ضريبة.

الفرع الثاني: الالتزام بدفع الضريبة (التزام مالي)

تبدأ عملية ربط وتحصيل الضريبة بالإقرار الضريبي ثم تنتهي بدفع الضريبة، والالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وضروري بالنسبة للدولة حتى يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق العام حيث يحدد القانون الشخص الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة وهو بصورة عامة المكلف الذي تفرض عليه الضريبة، وقد يكون أحياناً شخصاً آخر على علاقة مع المكلف.

والالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق المكلف وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة بأن تقوم بتحصيل الضريبة حيث تلتزم بإصدار

البيان الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة أو الإشعار الضريبي وترسله إلى المكلفين.

وهنا تكون الضريبة واجبة الدفع في وقت محدد بعد إصدار هذا البيان أو الإشعار وهو على سبيل المثال **في فرنسا** شهرين بعد إصدار البيان (بالنسبة للضريبة على الدخل) ومع ذلك فإن العقوبات على التأخير لا تطبق إلا بعد فوات خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ.[1]

والالتزام بدفع الضريبة أصبح في العصر الحديث التزاماً مادياً ليس له سوى طريقة واحدة، وهي الدفع النقدي، حيث كان يمكن في الماضي أن يتم دفع الضريبة عيناً. [2]

وقد يختلف المكلف عن دافع الضريبة، حيث تفرض على مكلف معين ويتم دفعها بواسطة شخص آخر يسمى في هذه الحالة المدين بالضريبة.

وحيث تميز الإدارة الضريبية في بعض الحالات بين المكلف ودافع الضريبة وذلك بغية ضمان تسديد الضريبة وملاءمتها للمكلف، كما في حالة إعسار المكلف وعدم ملاءته المالية أو في حالة الجباية بالحجز عند المنبع.

ومثال هذه الحالة نجدها في الضريبة على الدخل فيما يتعلق بالرواتب والأجور حيث نظام تحصيل الضريبة من المنبع وفيه تفرض الضريبة على المكلف ولكن الذي يلتزم بدفعها هو صاحب العمل الذي يقوم بخصمها مباشرة من أجر العامل ويوردها إلى مصلحة الضرائب خلال مدة يحددها القانون.[3]

وهذا ما عليه الحال في **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003**

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص62.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص178.

[3] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص63.

والذي نص في مادته /76/ على أنه:

((تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع)).

(المادة 77) هي التي حددت المدة التي يجب توريد الضريبة خلالها.[1]

كذلك نص قانون **ضريبة الدخل السعودي** نص في مادته رقم /7/ على أن:

((كل من يستخدم شخصاً أو أشخاصاً خاضعين لضريبة الدخل الشخصي أن يقتطع قيمة الضريبة من أجور أو رواتب هؤلاء الأشخاص ويجب عليه دفع القيمة المقتطعة للمراجع التي تعينها وزارة المالية في أو قبل اليوم الخامس عشر من الشهر التالي للشهر الذي اقتُطع عنه ذلك المبلغ وعليه أيضاً أن يسجل ذلك في الاستمارة المطلوبة تحت إشراف الموظف الذي تنتدبه وزارة المالية، وفي حالة تأخره أو تقصيره عن دفع الضريبة عن الشخص أو الأشخاص الذين يستخدمهم يصبح هو المكلف عن هذا المبلغ ويحق لوزارة المالية تحصيله بالطرق التي تقررها)).

في طريقة الدفع هذه يتميز المكلف عن دافع الضريبة، حيث يفرض القانون أن يكون رب العمل مسؤولاً عن دفع ضريبة الدخل الناجمة عن العمل، وليس

---

[1] تنص المادة 77 على أنه: على الجهات المذكورة في المادة 75 من هذا القانون:

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

1- جميع البيانات المذكورة في المادة /75/ من هذا القانون.

2- مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /75/ من هذا القانون.

العامل المكلف بالضريبة، وهذه الطريقة تضمن للإدارة الضريبية تحصيل الضريبة دون عناء وبسرعة، كما أنها طريقة ملائمة للمكلف إذ لا يكاد يشعر بعبء الضريبة، لأنها تجبى في الوقت الذي يكون فيه مليئاً من الناحية المالية.

من الممكن أن يتم دفع الضريبة بطريقتين: بصورة فورية عند حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وبصورة مؤجلة في حال تحصيل الضريبة بعد فترة معينة من فرضها وحسابها وتحقق الدين في ذمة المكلف المالية، ويكون الدفع الفوري في تحصيل الضرائب غير المباشرة والدفع المؤجل في جباية الضرائب المباشرة.[1]

فطبيعة الضرائب غير المباشرة تجعل من تحقق وتصفية وجباية الضريبة بمثابة عملية واحدة، لأن الحادثة المولدة للضريبة غير منفصلة عن جبايتها من حيث الزمن ويكون الدفع فورياً تبعاً لذلك، حيث تقوم الإدارة المختصة بفرض الضريبة وتصفيتها وجبايتها في آن واحد، كما هو الحال في الضرائب على الاستهلاك والضريبة على القيمة المضافة وفي الضرائب الجمركية.

أما في الضرائب المباشرة حيث تسمح طبيعتها بمرور فترة زمنية تفصل بين تحقق الضريبة وتصفيتها من جهة، وجبايتها من جهة ثانية– نظراً للفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في فرض الضريبة– فيتوجب في هذه الضرائب المباشرة تنظيم جداول تحقق أولاً، وإعلانها ثانياً، ثم إرسال هذه الجداول للجباية ثالثاً.[2]

ولكن السؤال الذي يطرح في هذا المقام بأنه: متى يجب على المكلف دفع الضريبة المترتبة بذمته ؟.

---

[1] د. بشور عصام ، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، الطبعة الخامسة ، 1989، ص306.

[2] د. بشور عصام ، مرجع سابق، ص210.

أولاً – ميعاد دفع الضريبة:

يندرج تحت موضوع تحصيل الضريبة **في التشريع الفرنسي** شرح لطرق تحصيل الضريبة والتي سبق لنا ذكرها في هذا البحث إلى جانب طرق الدفع حيث يحدد القانون وحده كيفية دفع الضريبة، وقد يتم ذلك نقداً أو عيناً أو بتقديم سندات كما يحدد القانون تاريخ الدفع، أيضاً.

واختصاص المشرع في فرنسا على هذا النحو، كان أمراً قائماً حتى قبل دستور 1958، وبناءً على ذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن الاتفاق المبرم بين إدارة الضرائب والمكلف، والذي بموجبه تمنح للأخير مهلة للدفع غير منصوص عليها في القانون، لا يحول دون ملاحقة المكلف قضائياً، كما ألغى المجلس مرسوماً ينظم– على خلاف القانون– طرق دفع الدفعات على الحساب في الضريبة.[1]

أما عن ميعاد دفع الضريبة على الأرباح الحقيقية فهو في **الجمهورية العربية السورية** على النحو الآتي:

آ – قبل القانون رقم /24/ لعام 2003:

جاء في المادة /30/ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 حول طريقة التبليغ بالضريبة على أنه:

((يرسل في البريد المضمون أو بطريقة التبليغ الإداري، إخبار فردي إلى المكلف يتضمن مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها – وعند الاقتضاء – مقدار التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على بيان المكلف وأسباب

[1] عبداللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص30.

هذه التعديلات أو أسباب العقوبات وفي حال الامتناع عن استلام الكتاب المضمون أو عن التبليغ يعتبر التبليغ جارياً من تاريخ الامتناع)).

أما عن ميعاد الدفع، فقد ورد في المادة /31/ من القانون نفسه والمعدلة بالمادة /30/ من المرسوم التشريعي رقم /46/ تاريخ 1964/12/22 على أنه:

((يعطى المكلف مهلة 30 يوم لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية)).

تبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي.

تكلف الدوائر المالية المعترض لمناقشة اعتراضه بالاستناد إلى نتيجة تدقيقاتها ويحرر ضبط بالمناقشة وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه.

وإذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً وغير قابل لإحدى طرق المراجعة الإدارية، ولكن يبقى له حق المراجعة القضائية، إلا أن هذه المراجعة لاتوقف التحصيل إلا إذا طُلب ذلك ووافقت المحكمة الناظرة بالدعوى على هذا الطلب.

وبالتالي فإن ميعاد دفع الضريبة يكون بمجرد انتهاء المدة المحددة للاعتراض وعدم استخدامها من قبل المكلف، وبالتالي تصبح الضريبة ديناً بذمة المكلف تجاه الإدارة الضريبية لا تسقط إلا بمرور مدة التقادم الطويل وهي خمسة عشر عاماً بموجب المادة 27 من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 والتي نصت على أنه[1]:

((لاتسقط حقوق الدولة من رسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر

---

[1] الفقرة (أ) من تلك المادة.

عاماًمن تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع)).

ب – في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003:

جاء في المادة /27/ من هذا القانون شرحاً لعملية الإخبار الفردي الذي سيبلغ للمكلف وذلك كما يلي:

((يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع عن تقديم القيود والوثائق عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط)).

أما عن المهلة وميعاد الدفع فقد نصت المادة /28/ من القانون نفسه على أنه:

آ – يعطى المكلف مهلة /30/ ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية والمحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً.

ب – إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً.

وهكذا يمكن ملاحظة أنه لم يطرأ على هذا الموضوع أي تعديل عن القانون السابق، وحبذا لو أُعطي المكلف مهلة أطول للدفع كأن تكون شهرين وليس ثلاثين يوماً.

أما بالنسبة لميعاد دفع الضريبة في **القانون المصري** فقد ذكرت المادة /84/ من القانون /91/ لسنة 2005 على أنه:

((مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة /63/ من هذا القانون[1] يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل)).

كذلك المادة 2/11 من قانون ضريبة الدخل القطري نص على أنه:

((يجب تسديد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه)). وهذا يعني بشكل أولي ضرورة التزام المكلف بتسديد ما عليه من ضرائب بناء على ما قدمه في إقراره في الميعاد الذي حدده له القانون سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً.

أما بالنسبة **لقانون الضريبة السعودي** فقد أوجب في مادته /69/ المكلف بتقديم

---

[1] تنص المادة 63 من القانون نفسه على أنه: ((يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون وهي 6 % على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام. وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل تكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق. ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب أقل من إثني عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون. ويتم تسوية المبالغ المدفوعة عند تقديم الإقرار السنوي ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أداءه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوي محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يُخصم منه 2 % مع استبعاد كسور الشهر والجنيه)).

الإقرار الضريبي وتسديد الضريبة من واقعه خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية المقدم عنها الإقرار، وهذا ما ذهب إليه القانون القطري.

وبعد هذا الاستعراض نجد أن القانون السوري يجعل مرور ثلاثين يوماً عن تقديم الاقرار موعداً لتسديد الضريبة، أما القانون المصري فقد أوجب التسديد عند تقديم الاقرارأو قبل ذلك وفق مبدأ تسديد الضريبة على دفعات مقدمة ،أما المشرعين السعودي والقطري فإن الالتزام بالتسديد يكون عند تقديم الاقرار ويلاحظ أن الموقف المصري هو الأفضل بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلف أحياناً فكلما تم تقليص المدة الفاصلة بين الحصول على الدخل ودفع الضريبة عنه كلما كان المكلف أكثر كفاءة وقدرة على دفعها.

ثانياً – الجزاء على عدم الالتزام بدفع الضريبة:

إن تخلف المكلف عن دفع مبلغ الضريبة المحدد في الوقت المعين للسداد يعد إخلالاً بالتزامه بالدفع ، مما يستوجب معه تطبيق العقوبات والجزاءات المقررة في القوانين كافة، **فالقانون الفرنسي** يعاقب على التأخير أو التخلف عن دفع الضريبة بزيادة المقدار المحدد للضريبة بنسبة معينة وذلك بإضافة نسبة معينة إلى مبلغ الضريبة كماورد في المواد /1761/ و/1762/ من الكود العام للضرائب في فرنسا حيث تقرر إضافة نسبة 10 % إلى مبلغ الضريبة.[1]

وقد جاء النص على مثل هذه الجزاءات في **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /157/ لسنة 1981** حيث تقضي المادة /172/ على سبيل المثال بأنه:

((يُستحق في أول يناير من كل سنة مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة على القروض المعلنة من البنك المركزي المصري على:

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص68.

1-ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يورد من الضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار أو الربط حتى لو صدر قرار بتقسيطها ويسري هذا الحكم لأول مرة على رصيد الضرائب المستحقة على الممول في أول يناير من السنة التالية لتاريخ صدور هذا القانون ثم تحسب سنوياً على الرصيد في أول يناير من كل سنة مع حذف كسور السنة عند الحساب.

2-ما لم يورد من الضرائب التي ينص القانون على حجزها من المنبع وتوريدها إلى الخزانة العامة.

أما **القانون الضريبي المصري رقم /91/ لسنة 2005** فقد نص في مادته /135/ على أنه:

((**يعاقب بغرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:**

1-. . . . . .

2-. . . . . .

3-الامتناع عن توريد الضريبة في المواعيد القانونية، وهذا يعني أن المشرع المصري انتقل من مبدأ سعر الفائدة إلى الغرامة المقطوعة عند عدم القيام بهذا الواجب.

أما بالنسبة **لقانون الضريبة القطري** فقد نص في مادته رقم /12/ على أنه:

((إذا تأخر المكلف عن تقديم إقرار الدخل السنوي، أو أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، وجب عليه أن يسدد للإدارة مبلغاً إضافياً يعادل اثنين بالمائة من قيمة الضريبة الواجبة الأداء، أو عشرة آلاف ريال **شهرياً أيهما أكثر، ويحسب المبلغ على عدد أيام التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الموعد المحدد لتقديم الإقرار وأداء الضريبة وبما لا يجاوز 24 %**

من قيمة الضريبة)).

ولايمكن أن نهمل **نظام ضريبة الدخل السعودي**، والذي ألزم المكلف في مادتيه/ 60-69/ تقديم الإقرار الضريبي وتسديد الضريبة من واقعه خلال 120 يوماً من انتهاء السنة الضريبية المقدم عنها الإقرار.

كما نص النظام في مادته/ 76/ على الغرامات التي تترتب على المكلف في حال تأخره عند تقديم إقراره عن الموعد المحدد وتسديد الضريبة من واقعه وذلك بفرض غرامات.[1]

وبذلك نرى أن المشرع السعودي اكتفى بفرض الغرامات المالية ولم ينص على فرض عقوبة الحبس على المكلف المتهرب من دفع الضريبة أبداً.

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل السوري** رقم /24/ لعام 2003 فقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /31/ منه على أنه:

((تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة /13/ من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل 7 % بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية)).[2]

وبناءً عليه، فإنه من المجدي بالنسبة لأحد منتهكي قانون الضرائب أن يفكّر ملياً قبل خرق إحدى اللوائح أو القوائم مقابل التكاليف، لأن عليه الأخذ في

---

[1] راجع الصفحة 223 وما بيعدها من هذا البحث.

[2] تنص المادة 11 من المرسوم 51 لعام 2006 على أنه : تحل عبارة لجنة الطعن محل عبارة لجنة الفرض أينما وردت في القانون رقم 24 للعام 2003 وتعديلاته .

الحسبان احتمال القبض عليه والحكم عليه بالعقوبة القضائية الصارمة في حال إدانته، فإذا ما تحقق هذا فعلاً، عندها يمكن القول إن احتمالية حدوث الجريمة تصبح أقل، هذا إذا قدّر منتهك القانون أنه سيتم القبض عليه، وعلى نحو آخر: الشخص الذي تخيفه احتمالية القبض عليه جرّاء القيام بجريمة لن يصبح مجرماً.

وبمراجعة ما تم ذكره وتبيان أهمية فرض جزاء على المكلف بدفع الضريبة والذي يخالف القوانين والأنظمة ، نجد أن أفضل التشريعات هي تلك التي ربطت الجزاء بالفائدة على القروض العامة وفرضت جزاءً مالياً يتناسب مع الضرر الذي يمكن أن يقع على الحكومة نتيجة خرق المكلف لهذه القوانين والأنظمة . فهذا الجزاء يتوازن مع الضرر الحال للحكومة في هذا المجال، وإن كان هنالك صعوبة إدارية في حسابه بسبب تحريكها من مدة إلى أخرى.

الفرع الثالث

الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات

من الضروري جداً أن يمسك المكلف دفاتر وسجلات لمصلحته الخاصة بالدرجة الأولى وفي مواجهة الإدارة الضريبية بالدرجة الثانية.

تجبر معظم القوانين الضريبية المكلف على مسك مثل هذه الدفاتر والسجلات ليتم فيها تسجيل رقم الأعمال السنوي والإيرادات والمصاريف والتكاليف والتي من خلالها يستطيع المكلف أن يواجه الإدارة في حال ورود خطأ في تكليفه، ذلك لأن هذه الدفاتر ستساعده بطريقة أو بأخرى على تقديم إقرار ضريبي سليم يبيّن حجم الأعمال.

في المادة /58/ من **نظام ضريبة الدخل السعودي** يلتزم المكلف بأن يحتفظ

وباللغة العربية بالدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية لتحديد الضريبة الواجبة عليه والمستندات التي تثبت صحتها.

أما **قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم /91/ لسنة 2005** فقد نص في المادة /78/ منه على أنه:

((يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية من هذا القانون)).

1-الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

2-الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.[1]

---

[1] الأشخاص الاعتبارية المقصودة هنا حسب ما ذكرته المادة 47 من القانون 91 لعام 2005هي:

1-الاشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة الى جميع الارباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

2- الاشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة الى الارباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر. كذلك يعد من الاشخاص الاعتبارية في تطبيق أحكام المادة 47 وحسب ما ذكرته المادة 48 مايأتي:

1- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.
2- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الاعفاءات المقررة لها بحكم القانون.
3- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها في الخارج وفروعها في مصر.

كما أن القانون سمح بإمكانية مسك الحسابات الإلكترونية التي توضح الإيرادات والتكاليف السنوية إلا أنه ترك تنظيم هذا الموضوع وضبطه لقرار يصدر من الوزير المختص.

إضافة إلى أن القانون المشار إليه ذكر في مادته /96/ ضرورة التزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات والصورولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة اذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور.

أما **القانون القطري** فقد أكد في المادة /5/ منه على ضرورة أن يحتفظ المكلف بالسجلات والمستندات الخاصة بنشاطه لمدة السنوات الخمس التالية لآخر سنة ضريبية مدونة بالسجل.

كما أن المادة /25/ من القانون نفسه ذكرت أنه:

((على المكلف الذي يستفيد من الإعفاء الضريبي إمساك دفاتر حسابات منتظمة وفقاً للأصول المحاسبية، وتقديم ميزانية وحساب أرباح وخسائر إلى الإدارة خلال أربعة أشهر من نهاية كل سنة ضريبية، وإلا جاز إلغاء الإعفاء طبقاً لأحكام هذا القانون)).

ومن الجدير بالذكر على أن القانون القطري كان له اتجاه أكثر اتساعاً لناحية

4- الوحدات التي تنشئها الادارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

مسك الدفاتر والسجلات – حيث عاقب في مادته /39/[1] منه المكلف الذي لا يحتفظ بالسجلات والمستندات تلك المدة المنصوص عليها في القانون والتي ذكرناها في المادة الخامسة من هذا القانون بالحبس مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر وبغرامة لا تزيد على خمسة آلاف أو إحدى هاتين العقوبتين.

أما **قانون ضريبة الدخل السوري** رقم /24/ لعام 2003 فقد نص أيضاً في مادته السادسة على أنه: **((على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية)).**

وقد حذا القانون السوري حذو القانون القطري حيث نصت الفقرة الثانية / أ / من المادة /18/ على أنه:

((2- إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /14-15-23/ منه يبلغ إنذار بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال /15/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود:

تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم

---

[1] تنص المادة 39 على أنه: مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر، وبغرامة لا تزيد على خمسة آلاف ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مكلف أو شخص مسؤول ارتكب إحدى الجرائم الآتية: 1- عدم الاحتفاظ بالسجلات والمستندات للمدة المنصوص عليها في المادة الخامسة (خمس سنوات تالية لآخر سنة ضريبة مدونة بالسجل).

تغريم المكلف بغرامة تعادل 50 % من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح)).

ولم يهمل القانون السوري موضوع تقديم المكلف لبيانات ودفاتر غير صحيحة حسب ما ذكر في مادته /19/ على النحو الآتي:

((1- إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /آ/ من المادة /18/:

كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيرها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية.

2- تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة)).

وأعتقد أن مثل هذه العقوبة (الحبس) غير متوافقة أبداً مع اتجاه الإدارة الضريبية لتحسين علاقتها مع المكلف، حيث يجب استبعاد الشق الجزائي المعني بالحبس من أيٍّ من العقوبات المتعلقة بدفع الضريبة فما الفائدة من حبس المكلف في حين أنه من الأفضل البحث عن جزاء مالي كبير يلزم المكلف بالدفع في الوقت المحدد بالقانون.

إلا أن المشكلة أن التشريعات والقوانين الضريبية لم تقدم تعريفاً واضحاً للدفاتر المنتظمة، كما أنها لم تعط أي شكل أو أسلوب معين لمسك تلك الدفاتروفي هذه

الحالة يجب العودة إلى القوانين التجارية لمعرفة طبيعة هذه الدفاتر.

ففي سوريا مثلاً استدعى هذا الأمر اللجوء إلى أحكام قانون التجارة السوري الجديد رقم 33 لعام 2007 الذي حدد مضمون الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها، وشكلها، وأصول التسجيل فيها وأهم تلك الأحكام في المواد /16-17-18/:

فوفقاً للمادة /16/ من القانون التجاري المذكور، يجب على كل تاجر أن يمسك على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية:

آ - **دفتر اليومية:** يستعمل هذا الدفتر لقيد جميع العمليات التي يقوم بها التاجر يومياً وخلال الفترة المحاسبية التي يمارس فيها نشاطه التجاري.

ب - دفتر صور الرسائل: وهو الذي تسجل فيه جميع الرسائل والبرقيات التي يرسلها التاجر. . .

ج - دفتر الجرد والميزانية: وينظمان مرة على الأقل كل سنة.

أما في المواد /17-18/ من القانون التجاري فقد تم تحديد بعض الشروط الشكلية لكي تكون الدفاتر معها مقبولة، حيث نصت المادة /17/منه على تنظيم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ، وبلا بياض أو فراغ أو نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور.

بينما نصت المادة /18/ على ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من رئيس المحكمة البدائية والمدنية أو من قاضي الصلح في المدة التي لا يوجد فيها محكمة بداية.

ولما كان انتظام الدفاتر وكمالها وإظهارها للأرباح الحقيقية يتوقف على أنواع

الدفاتر الممسوكة، وعلى طريقة التسجيل المتبعة فيها، فقد قام المشرع الضريبي – محاولة منه لمنع أي لبس أو خلط – بتحديد حد أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها من قبل مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

إذ أصدرت وزارة المالية السورية بلاغها ذا الرقم 1/25/31242 تاريخ 1983/12/24، قسمت بموجبه المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية إلى /6/ فئات وحددت لكل فئة حداً أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها وإبرازها للدوائر المالية.[1]

كما طالبت الدوائر المالية المكلفين بضرورة مهر دفاترهم بخاتم من محاسب قانوني مرخص له، تمهيداً لتحقيق الضريبة وإثباتاً لصحة وسلامة الدفاتر، وذلك بناء على القانون رقم /20/ لعام 1991 حيث نصت الفقرة /1/ من المادة /11/ منه على ما يلي:

((على المكلفين الآتي بيانهم أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية)).[2]

كذلك نظام ضريبة الدخل السعودي نص أنه بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة مليون ريال يجب أن يشهد محاسب قانوني مرخص له على صحة الاقرار ،وهذا يعني أن هذه التشريعات فرضت على المكلف ليس تنظيم

---

[1] أ. سنان، محمد نذير، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، نقابة المحامين، فرع دمشق، الطبعة الأولى، 2001، ص305.

[2] وقد جاء ذلك الالتزام في نص المادة 17 من القانون 24 لعام 2003 وأكدت عليه المادة التاسعة من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 حيث ضرورة اعتماد البيانات من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة مع استثنائه لعدد من المكلفين.

ومسك هذه الدفاتر فقط بل المصادقة عليها من قبل محاسب قانوني وحسناًفعل المشرع فالمحاسب القانوني يساعد المكلف على الالتزام بهذا الواجب بشكل أفضل نتيجةً لمعرفته بتفاصيل الاجراءات ومتطلبات انجازه بالشكل السليم.

الفرع الرابع

التزام الإبلاغ عن العقود المبرمة

يبدو أن موضوع إبلاغ الإدارة عن العقود التي يبرمها المكلف سواء مع القطاع الخاص أو العام أمر لا بد منه حتى تتمكن الإدارة الضريبية من متابعة أعمال المكلف والتدقيق عليه ذلك أن اكتشاف الإدارة لعقود وبيانات غير معلن عنها يضع المكلف في موقف حرج من الممكن أن يعرضه لعقوبات قد تصل إلى حدالحبس، وإن أي مكلف في غنى عن ذلك.

فقد ألزمت المادة /61/ من قانون **ضريبة الدخل السعودي** جميع المكلفين تزويد المصلحة بملخص عن العقود المبرمة مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، ويعد الشخص الذي لا يزود المصلحة بنسخة من العقود خلال المدة المشار إليها، أو لا يشعر المصلحة بتاريخ توقف العمل في العقد، مسؤولاً بالتضامن مع المكلف عن أية مطالبة ضريبية تتوجب على العقد.

أما **قانون ضريبة الدخل القطري** فلم يذكر ضرورة الإفصاح عن العقود المبرمة بشكل صريح بل اكتفى بالإشارة في مادته رقم /13/ إلى ضرورة أن يقوم المكلف بتضمين إقراره السنوي مجموع دخله الحقيقي الخاضع للضريبة وكافة أوجه نشاطه تحت طائلة العقوبة في حال إخفاء المعلومات التي تتعلق بالتزامات المكلف الضريبية حيث أوجبت عليه أن يسدد للإدارة مبلغاً إضافياً يعادل خمسة وعشرين بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة عن الدخل الذي لم يتضمنه الإقرار.

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 الصادر في سوريا**، فإنه لم ينص صراحة على ضرورة الإبلاغ عن العقود المبرمة مع الجهات العامة أو الخاصة – ولكنه يُفهم من نص المادة /92/ أنه أوصى بذلك عندما ذكر أنه:

((يجب على كل من يتعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية المذكورة في المادة السابقة أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك وإلا عوقب بغرامة قدرها ألف ليرة سورية وتثبت هذه المخالفة بموجب محضر ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة)) ، ولكن هذا الالتزام يتعلق بالضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة فقط دون غيره، فهذا الالتزام ضمني في ضريبة الأرباح ويُفهم من عموم النصوص السابق ذكرها فيها ،إلا أنه يجب الاشارة في هذا المجال إلى أن القانون (60) لعام 2004 وبالنسبة إلى العقود المبرمة مع الدولة غير صراحة من التزام المكلف بشأنها أنها في هذا المجال كماغير قواعد دفع وحساب الضريبة فيها.

الفرع الخامس

الالتزام بالإخطار عن توقف النشاط

من مصلحة المكلف أن يبلغ الإدارة الضريبية عند توقف نشاطه التجاري أو الزراعي أو حتى الصناعي حتى لا تبقى قيوده وجداول أعماله مفتوحة وتستمر ملاحقة موظفي الإدارة الضريبية له تحت طائلة استمرار تكليفه بالضريبة عن ذلك النشاط.

وهذا الالتزام ورد في أغلب القوانين الضريبية، حيث ألزمت المادة /60/ من **قانون ضريبة الدخل السعودي** المكلف الذي يتوقف عن مزاولة نشاط الأعمال

إشعار المصلحة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف، وفي حالة عدم التقيد بذلك تفرض على المكلف غرامة عدم تقديم الإقرار المنصوص عليها في المادة /76/ من النظام.

أما **قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005** فقد نص في المادة/79/ على أنه:

((إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط، وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حُسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ)).

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطارفي حال التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مؤرثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

وقد أعطت المادة /81/ من القانون نفسه المرونة للمكلف الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون أو أن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يتجاوز عشرين جنيهاًوعلى المصلحة إجابته على طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب.

أما **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** فقد جاء في الفقرة /هـ/ من المادة /51/ أنه:

((على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:

هـ – التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

و – التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف)).

إلا أن الفقرة /و/من المادة نفسها عدّلت بموجب أحكام المادة /17/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ تاريخ 2006/10/1 والتي بُدء بتطبيقها من تاريخ 2007/1/1 لتصبح على النحو الآتي:

((و– بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف بعد أن كانت خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث واقعة التوقف عن ممارسة النشاط)).

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل القطري** فإنه اكتفى وفي مادته السادسة على أن يلزم المكلف بتقديم اقرار نهائي عند توقف نشاطه دون أن يذكر أي تفاصيل أو اجراءات لهذا الموضوع.

الفرع السادس

الالتزام بتقديم الإقرار عند التنازل عن المنشأة

كما يلتزم المكلف بتقديم إقراره عند توقف النشاط فالأجدر به أن يقدم تقريره هذا عندما يتنازل عن المنشأة أيضاً، لأن في ذلك مصلحة له كما ذكرنا

سابقاًباعتبار أن وجود المنشأة على قيوده يعني بشكل أو بآخر ممارسته لمجموعة من الأنشطة التجارية التي لا بد من أن يتحمل عبئها الضريبي.

فإذا حصل وتنازل هذا المكلف عن منشأته فلا بد له من أن يخبر الإدارة الضريبية بذلك، وهذا ما تطلبه منه القوانين الضريبية في أغلب الدول، وذلك لهدفين:

الأول: ترتب ضريبة على هذا التنازل.

الثاني: إخبار الإدارة الضريبية عن توقف النشاط في تلك المنشأة.

وقد نص **القانون المصري رقم /91/ لعام 2005** في مادته /80/ 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، كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل)).

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسؤولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ

الطلب وإلا برأت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسؤوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها.

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسؤول عنها.

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل القطري** فإنه أيضاً لم ينص صراحة على ضرورة إبلاغ المكلف لعملية التنازل عن المنشأة،ولكن يمكن أن نرى هذا المفهوم متضمَّناً في المادة 18 منه والتي نصت على أنه:

((في حال تصفية المنشأة تتخذ إجراءات الربط في مواجهة المصفي الذي يجب عليه تنفيذ جميع الالتزامات المفروضة على المكلف وسداد الضريبة على صافي أرباح التصفية)).

كذلك الأمر مع **قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003** الذي نص في مادته /15/ على أنه:

((إذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد)).

ويجري التكليف على أساس الربح الصافي المتحقق كما هو مبين في المواد /5-7-8-9-10-11-12/ من هذا القانون عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً.

ويترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين /13-14/ وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل والمتنازل له أو المستلم وعنوانه وذلك في حالة التنازل للغير.[1]إن التكاليف المطروحة ضمن الشرائط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها.[2]

تلك هي أهم واجبات المكلف في ظل ضرائب الدخل في الدول محل المقارنة وهذه الواجبات من شأنها التسهيل على المكلف والادارة الضريبية للقيام بواجب دفع الضريبة وتحصيلها من حيث النتيجة وحبذا لو كان هنالك محفزات على تشجيع المكلف على الالتزام بهذه الواجبات أكثر من وسائل الترهيب والعقوبات التي نصت عليها القوانين في هذا المجال.

المبحث الثالث

حقوق المكلف

احتل موضوع إظهار حقوق المكلفين أهمية كبيرة، مع اهتمام المجتمعات المعاصرة بتأكيد الحقوق والحريات الفردية.

فالإدارة الضريبية معنية بهذا الأمر، أي من شأنها أن توفر الحرية والأمان من جانبها للمكلفين بصفتها تقوم باستقطاع جانب قد يكون مهماً من دخول المواطنين يؤثر في حرية الأفراد في التملك والتصرف بأموالهم.

---

[1] بموجب أحكام قرار السيد وزير المالية رقم 3813 / و تاريخ 2004/1/22 يترتب على المكلفين تقديم بياناتهم وفق النموذج المحدد من قبل وزارة المالية.

[2] تخضع بياناتهم لاعتماد محاسب قانوني وفق المادة 17 من القانون 24 لعام 2003.

والواقع أن التعريف بحقوق المكلف قد كرّس له جانبٌ عامٌ في إعلان حقوق الإنسان والمواطن عام 1789 الصادر إثر الثورة الفرنسية حيث جاء في مادته الثالثة عشر النص على مبادئ العمومية والمساواة في الضريبة للحفاظ على القوة العامة ، ومن أجل نفقات الدولة فإن المساهمة العامة فيها ضرورية ولكنها يجب أن توزع بين كل المواطنين وفقاً لمقدارتهم.[1]

يتمنى المكلف دائماً توزيعاً عادلاً للأعباء العامة، ووفقاً لهذا المعنى فهو يتمنى أن تكون حقوقه بحسبانه مواطناً مصانة استناداً لاحترام حريته الفردية وحقه في الدفاع عن حقوقه وفي سلوك طرق الطعن وفي أن تكون الجزاءات المفروضة بحقه عادلة ومتناسبة مع جسامة المخالفات التي يمكن أن يرتكبها في هذا المجال.

ومن أهم الحقوق الأساسية للمكلف في المجال الضريبي نجد مبدأ الموافقة أو الرضا بالضريبة حيث عرف هذا المبدأ منذ القرون الوسطى في بريطانيا و الدساتير الحديثة التي غالباً ما تنص على هذا المبدأ ،وإن الرضا بالضريبة لا يمكن أن يكون فردياً وإنما يمارس عن طريق البرلمان الذي هو ممثل الشعب.[2]

وهذا وإن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، وينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية، أو إرادة المكلف.[3]

وهذا يعني وجوب أن تصدر القوانين الضريبية في ظل أحكام الدستور، وإلا

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص30.

[2] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص30.

[3] عطية قدري نقولا، ذاتية القانون الضريبي، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون فوسكو، عام1960، ص99.

طُعن بعدم دستوريتها، وقد نصّت معظم القوانين الضريبية على أنه: ((**يعتبر الإنسان وحرياته ملزمة وواجبة الاحترام**)).

هذا ويمكن لنا أن نحصر حقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية بما يلي: الحق في الاعتراض والحق في الاستعلام الضريبي والحق في المساعدة الضريبية والحق في اللجوء إلى القضاء والحق في استرداد المبالغ التي دفعها المكلف زيادة عن مبلغ الضريبة والحق في احترام حرية المكلف وحياته الخاصة والحق في مقاومة الظلم الضريبي الذي يمكن أن يقع على المكلف.

وهذا ماسوف نوضحه في المطالب التالية:

المطلب الأول
الحق في الاعتراض

من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف هي الحق في الاعتراض على التكليف الذي تصدره الإدارة الضريبية بحقه.

وهذا الحق يأتي بعد الحوار الذي قد يتم بين المكلف والإدارة الضريبية عن طريق الإعلان الذي تخطر به المكلف من قبل الإدارة الضريبية بربط الضريبة، ذلك لأنه بعد تقديم المكلف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقة لدفاتره وبياناته للدوائر المالية، تقوم الأخيرة بالعمل على تحقيق الضريبة على أرباحه وذلك بتنظيم جدول ضريبي خاص يتضمن مبلغ الضريبة الذي يجب دفعه بشكل نهائي.

وبعد أن يتم التكليف الخاص بكل مكلف سواء كان أولياً أم مؤقتاً فإنه يتوجب

على مراقب الدخل المختص أن ينظم تقريراً شاملاً بعمليات التدقيق، والتعديلات التي أجراها مبيناً أسبابها بصورة مفصلة ودقيقة، والنتائج التي توصل إليها وذلك بعد أن يكون قد قام بزيارة المكلف أكثر من مرة ودرس نشاطه وطبيعة مهنته وتعرف على الضوابط والمؤشرات التي تلقي الضوء على أرباحه الحقيقية.

إضافة إلى هذا التقرير، يتوجب على المراقب أن ينظم محضراً أصولياً أثناء التدقيق على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها مع المكلف، وعلى أن يوقع هذا المحضر من قبل المراقب والمكلف أو الشخص الاعتباري المكلف حسب الحال.

وبعد أن يأخذ التقرير شكله النهائي، تقوم الدوائر الضريبية بإعلام المكلف بالتقرير الذي أعدته، والذي يتضمن مفردات الضريبة والأسس القانونية التي بنيت عليها، ومقدار التعديلات التي أدخلتها على البيان الضريبي، وأسباب هذه التعديلات. وفي حال امتناع المكلف عن استلام التقرير، فإن ذلك يُعد بمثابة تبليغ له من تاريخ الامتناع.

بعد انجاز الإدارة الضريبية واجبها في تصفية الضريبة وحسابها من واقع إقرار المكلف وملاحظاتها عليه، وبعد تبليغ المكلف هذا التقرير الذي يعد تكليفاً مؤقتاً بالضريبة المفروضة عليه، فإنه يحق للمكلف أن يعترض على هذا التكليف، ويعطى مهلة معينة لتقديم اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي.

<u>وهنا نكون أمام احتمالين:</u>

1-إما أن لا يعترض المكلف على التكليف المؤقت: في هذه الحالة يصبح

التكليف بحق المكلف قطعياً وغير قابل للمراجعة، بما فيها مراجعة القضاء الإداري، ولكنه لا يصبح قطعياً للدوائر المالية، إذ أن هذا التكليف المؤقت، الذي لم يعترض عليه المكلف يعرض أمام اللجنة المالية، المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل، لتقوم بدراسته وإصدار قرارها بشأنه والذي قد يكون إما بتثبيته أو زيادته.

فإذا كان قرارها تثبيت التكليف فمن الطبيعي ألا يعترض عليه المكلف. أما إذا كان قرارها زيادة التكليف فإنه يحق عندها للمكلف الاعتراض عليه أمام أعلى لجنة مالية وهي لجنة إعادة النظر.[1]

2-أو أن يعترض المكلف على التكليف المؤقت ضمن المهلة المحددة: عندها تقوم الدوائر المالية بدعوة المعترض لمناقشة اعتراضه استناداً إلى نتيجة تدقيقاتها، فإذا قبل المكلف جميع ملاحظات الدوائر المالية أو قسماً منها فإن التعديل الناتج يعتبر جزاءً لبيانه.[2]

ويحرر بنتيجة المناقشة ضبط يتضمن النقاط التي تم الاتفاق عليها والنقاط التي بقي الخلاف فيها قائماً ويرفق الضبط مع اعتراض المكلف ويتم تحويلهما إلى لجنة فرض الضريبة التي ستقوم بدورها بالبت في الخلاف القائم بين المكلف والدوائر المالية.

وهنا نعرض لحق المكلف في الاعتراض على التكليف الضريبي في مجموعة من الدول:

---

[1] الفقرة الأولى من المادة /32/ من قانون الدخل السوري لعام 1949 وتعديلاته،والتي لم تتغير في قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة.

[2] مادة /31/ من قانون الضريبة السوري على الدخل لعام 1949 وتعديلاته.

حيث نص **المشرع الضريبي المصري في المادة /72/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /157/ لسنة 1981** على حق المكلف في الاعتراض صراحة حيث قرر بالنسبة للضريبة على المرتبات أن:

((للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بخصم الضريبة، ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، وتتولى المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها جدية الاعتراضات التي أبداها الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين إحالة الطلب إلى صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة)).[1]

أما المادة /118/ من **قانون الضريبة المصري رقم /91/ لسنة 2005** فلم يختلف نصها كثيراً عن نص المادة المذكورة أعلاه إلا أنها أعطت الحق للجهة المقدم الطعن إليها أيضاً أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار. حيث نصت المادة /118/ على أنه:

((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 ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر

---

[1] د. درازعبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص210.

بـه من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار)).

وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

أما بالنسبة **لنظام ضريبة الدخل في السعودية** فقد ضمنت المادة /66/ منه للمكلف حق الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تاريخ استلام قرار التكليف، ويجوز له كذلك التظلم على القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

أما **قانون ضريبة الدخل القطري** فقد نص في مادته/ 28 /على أنه:

((لا يجوز للمكلف التظلم مباشرة أمام اللجنة[1] إلا بعد الاعتراض أمام الإدارة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار الربط، أو إخطار فرض المبالغ الإضافية المنصوص عليها في المادتين 12-13 فإذا انقضت هذه المدة دون أن يعترض أصبح الربط نهائياً غير قابل للطعن فيه أمام أية جهة وعلى الإدارة أن تصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، فإذا

---

[1] تنص المادة 26 من القانون القطري على أنه: تنشأ بوزارة المالية والاقتصاد والتجارة لجنة تسمى لجنة التظلم الضريبي برئاسة أحد قضاة المحاكم العدلية وعضوية كل من ممثلين عن وزارة المالية والاقتصاد والتجارة وممثل عن ديوان المحاسبة وآخر عن غرفة تجارة وصناعة قطر والتي تختص بالفصل في التظلمات ومقدمة من المكلفين بشأن قرارات ربط الضريبة بالإضافة إلى التظلمات التي يقدمها المكلفين بشأن المبالغ الإضافية التي تفرضها الإدارة.

انقضت فترة الستين يوماً دون إصدار القرار اعتبر ذلك رفضاً)).

أما في **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** فقد جاء في الفقرة الأولى من المادة /28/ على أنه:

((يعطى المكلف مهلة 30 ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً)).

وإذا اعترض المكلف خلال المهلة الآنفة الذكر، على التكليف المؤقت فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال 15 يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض، وتعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة التي تبت بها وفقاً لأحكام المادة /30/ من هذا القانون وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة.

وتدرس لجنة الطعن فرض الضريبة جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها وتدقق جميع البيانات التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة في المادة /28/ ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعترضين لاستماع بياناتهم الشفهية وأن تقوم وتوعز إلى مراقبي المالية أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة وأن تطلب جميع المعلومات ، وبناءً على ذلك تقر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاناً.

ولم يرد أي تعديل على هذه المادة على الرغم من كافة التعديلات التي لحقت بالقوانين الضريبية في سوريا منذ تاريخ 2003 حتى اليوم، إلا بالنسبة إلى كبار

المكلفين الذي أصبح من حقهم حضور جلسات اللجنة.[1]

وفي حال اعترض المكلف على تكليف لجنة فرض الضريبة، فإن هذا النزاع الذي نشأ في التكليف المؤقت بين الدوائر المالية والمكلف حول تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، تتم معالجته من قبل لجان فرض الضريبة وذلك في مركز كل محافظة يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله، حيث تعمل اللجنة على حل مثل هذه النزاعات من جهة، ومن جهة أخرى، تقوم بمناقشة وبحث جميع المسائل القانونية التي تعترضها، كالبت بتقادم حق الدوائر المالية في فرض الضريبة أو تحديد مدى خضوع بعض النشاطات للضريبة أو عدم خضوعها. . . إلخ.

ذلك لأن لجنة الطعن لها صفة محكمة إدارية لا صفة لجنة استشارية فقط، والقرارات التي تتخذها بهذا الشأن واجبة التنفيذ، ما لم يعترض عليها وفقاً للأصول المحددة في القانون، كما تقوم لجنة الفرض بالتدقيق في التكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين عليها.

ويمكن عند الحاجة أن تدعو المعترضين للاستماع إلى بياناتهم الشفهية، وأن توعز إلى مراقبي الدخل أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة وتمدها بالمعلومات الكافية.[2]

وإن قبول لجنة الطعن لاعتراض المكلف يتوقف على توفر الشروط التالية:

---

[1] حيث نصت الفقرة /ب/ من المادة /11/ من القانون 51 لعام 2006 على أنه: تُلزم لجنة الطعن بدعوى كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضحياتهم وشروحاتهم.

[2]. المادة /33/ من قانون ضريبة الدخل السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 وتعديلاته.

آ – بيان التقديرات التي يقبل بها المكلف. وإذا لم يراعَ ذلك يترتب على لجنة فرض الضريبة أن تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل ويسقط حق المكلف في اللجوء إلى بقية طرق المراجعة.[1]

ب – أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من المكلف بالذات أو من شخص مخوّل بالاعتراض باسم المكلف.

جـ– أن يكون الاعتراض قد قدم ضمن المهلة القانونية.

د – أن يقدم المكلف الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال مدة /15/ يوماً تبدأ من تاريخ مهلة تقديم الاعتراض.

وقد نصت الفقرة /ج/ من المادة /29/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 على أعضاء لجنة فرض الضريبة وهي كما يلي:

ج– تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن الضريبة التي تبت بها وفق أحكام المادة /30/ من هذا القانون وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من:

1– مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض رئيساً.

2– ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر

---

[1] بلاغ وزارة المالية رقم /7772/ تاريخ 1951/7/26، إلا أن هذا البلاغ غيرنافذ كونه مخالف للقانون والدستور ويحجب على المكلف حق المراجعة القضائية المخالفة للفقرة (د)من المادة /28/من الدستور السوري التي تصون حق التقاضي للأفراد. لذا تم التراجع عن هذا الموقف وسمح بمراجعة القضاء في المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

صلة بالمهنة موضوع التكليف.

3ـــخبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة عضواً.

4- يكون مراقب الدخل المختص مقرراً في اللجنة ولا يشترك في التصويت.

كما أشارت المادة /32/ من القانون نفسه إلى أنه يجوز تعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة، ويحدد عددها، وتؤلف بقرار من وزير المالية، على أن يرأس كلاً منها موظف مالي من رتبة رئيس دائرة على الأقل، وفي هذه الحالة توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير المالية.

وبعد صدور قرار لجنة الطعن يحق لكل من المكلف والدوائر المالية أن يطعنوا بذلك القرار، وهذا ما أكدت عليه المادة 35 من القانون نفسه، إذ أنه أعطت للمكلفين الذين ردت لجنة الطعن اعتراضاتهم، أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم، مهلة /30/ يوم لطلب إعادة النظر في تكليفهم، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي.

وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر خلال المهلة الآنفة الذكر يصبح التكليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة قطعياً غير قابل لأية طريقة من طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري.

وبالنسبة للدوائر المالية[1] يحق لها أيضاً طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن وذلك في الحالات التالية:[2]

---

[1] إذا اتخذت لجنة الطعن قراراً مخالفاً لأحكام قانون الدخل، فإن مراقب الدخل ورئيس دائرة الدخل مسؤولين عن عدم طلب الدوائر المالية إعادة النظر في التكليف.

[2] مادة /7/ من المرسوم التشريعي رقم /928/ لعام 1968.

1-عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

2-عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

3-إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

4-عندما يتخذ القرار من قبل أكبر موظف مالي في المحافظة بمخالفة رئيس دائرة الدخل فيها.

وفي جميع الأحوال وبموجب المادة /37/ من قانون الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته فإن الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر من قبل المكلف أو الدوائر المالية لا يوقف تحصيل الضريبة التي أقرتها لجنة الطعن ، وذلك حرصاً على ألا يؤدي الى التأخرفي دفع الضريبة وتراكمها سنة بعد أخرى، وإلى تعقد الأعمال الإدارية والمالية في الدوائر الضريبية.

المطلب الثاني

الحق في الاستعلام الضريبي

على الإدارة أن تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها، ذلك أن الحق في الاستعلام الضريبي يشبع حاجتين من المعلومات هما: المعلومات العامة والمعلومات الدقيقة أو المنظمة.

ولا بد في هذا المجال من تهيئة الإمكانات والوسائل اللازمة وأجهزة الاستعلام الضريبي التي تستند إلى نظام معلومات جيد من خلال الاستفادة من تجارب الدول الأخرى لتطبيق الضريبة المذكورة على مجمل الدخل من أجل تحقيق ضريبة وفيرة الحصيلة وعادلة، وبذلك يتم الانطلاق في التكليف من مبدأ التشخيص على أساس تجميع الدخول النوعية للشخص الطبيعي الواحد وتكليفها

ككتلة واحدة وبشكل تصاعدي إن كانت الدولة تأخذ بنظام الضرائب العامة.

ومن الجديربالذكرأن أغلب القوانين الضريبية لم تنص صراحة على حق المكلف في الاستعلام الضريبي وإنما أوردت هذا الحق بين سطور موادها الضريبية.

فقدأعطت المادة /15/ من **القانون المصري رقم /91/ لسنة 2005** العامل الحق في أن يحصل بناء على طلبه على كشف يبين فيه اسمه الثلاثي ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة.

إضافة إلى أن المواد /139 حتى 141/ منه تحدثت عن مجلس سماه القانون المجلس الأعلى للضرائب والذي يهدف إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية وكذلك توجيه المكلفين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم، ووفق هذه المواد أصبح من واجب هذا المجلس إجابة المكلف عن كل ما يسأل عنه في إطار الضريبة على الدخل.

كما نصت المادة /141/ منه على قيام هذا المجلس بنشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد المكلفين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم ودراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى المكلفين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الشكاوى واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل.

والحق في الاستعلام الضريبي كما هو حق للمكلف هو واجب على الإدارة الضريبية عندما يسأل المكلف عما يجهله، فهو في الوقت نفسه حق للإدارة الضريبية تجاه المكلف لتعلم ما تريده منه من معلومات في إطار تحقق الضريبة بحق، لذلك أحدثت مديرية لدى الإدارة الضريبية سميت بمديرية

الاستعلام الضريبي.

هذا وقد أناط القانون /25/ لعام 2003 المتعلق بالاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي في سوريا، في الفقرة الأولى من المادة /3/ بمديرية الاستعلام الضريبي المهام التالية:

أولاً: استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين.

ثانياً: التحقق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم.

ثالثاً: جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب.

رابعاً: التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة.

خامساً: إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي.

من خلال المهمة المذكورة في البند خامساً من المادة السابقة فإن حق المكلف في الاستعلام الضريبي يبرز في القانون رقم /25/ من خلال الواجب الملقى على عاتق مديرية الاستعلام الضريبي بمهمة القيام بنشر الوعي الضريبي وذلك بالتعاون مع الوزارات (الثقافة – التربية – الإعلام، والمنظمات الشعبية واتحاد غرف التجارة والصناعة وعقد الندوات واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة).

وأعتقد أن حق المكلف بالاستعلام الضريبي يعتبر من أهم حقوقه ، ومن أهم الواجبات الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، فمن خلال هذا الحق وممارسته بشكل منظم وقانوني فإنه من الممكن أن يخفف ولو بشكل بسيط الخلافات والمنازعات التي يمكن أن تقع بين الإدارة الضريبية والمكلف، فعندما يراجع المكلف الإدارة الضريبية ليستعلم عن الضريبة المكلف بها وكيفية دفعها ويقتنع بأهمية دفعه للضريبة وذلك بتعامله مع موظف متعاون، فإنه يقوم بدفع هذه الضريبة من دون اللجوء إلى التهرب أو حتى وقوعه في منازعة قد تصل به إلى القضاء مع الإدارة الضريبية.

لذلك عندما أحدث القانون رقم / 41/ لعام 2007 الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية أناط بها هذه المهمة ، وذلك في نص المادة /8/ منه عندما أوجب على **مديرها العام إدارة الهيئة وتعريف شؤونها وتنفيذ كافة قرارات مجلس الإدارة** والقيام على وجه الخصوص بما يأتي :

1- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات المتعلقة بعمل الهيئة.

2- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية.

3- وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.

المطلب الثالث

الحق في المساعدة الضريبية

هذا الحق يعني مساعدة المكلفين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي مثلاً – وهذا الحق مقرر صراحة في الدول المتقدمة.

حيث نجد في **الولايات المتحدة الأمريكية** هيئة متخصصة مجانية تسمى: Volunteer income tax assistance
والتي تضم /41/ ألف موظف موزعون على سبعة آلاف مكتب، تختص هذه الهيئة بتقديم أي استشارات يطلبها المكلفون عند قيامهم بملء الإقرار الضريبي أو حتى عند سؤالهم عن مدى أهمية التزامهم بدفع الضريبة مفروضة عليهم وما إلى هنالك من استشارات ضريبية.

وفي فرنسا نجد أن الحق في المساعدة الضريبية تقوم به الإدارة الضريبية فضلاً عن مستشارين ضريبيين حيث تتم المساعدة إما بواسطة تقديم الاستشارات الضريبية أو عن طريق المعاونة في تحرير الإقرارات الضريبية حيث تعطى الاستشارات الضريبية بواسطة مراكز استعلامات. [1]

وأعتقد أن مثل هذا الحق واجب على الإدارة الضريبية تحقيقه للمكلف لأن هنالك بعض المكلفين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي، كما في حالة المكلف الأمّي الذي لا يعرف القراءة والكتابة أو المكلف المعوق، فمثل هؤلاء المكلفين لهم الحق في اللجوء للإدارة لمساعدتهم، والإدارة الضريبية تكون ملزمة بهذا الخصوص أن تقدم كل مساعدة ممكنة لهؤلاء المكلفين.

والذي يمكن استنتاجه من نصوص القوانين الضريبية كافة أنه حتى ولو لم تنص صراحة على ضرورة تقديم المساعدة الضريبية للمكلف فإن موظفي الإدارة الضريبية ملزمين بتزويد المكلفين بكل المعلومات التي يرغبون بالحصول عليها قبل دفعهم للضريبة المتوجبة عليهم.

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص35.

وهذا ما أكده قانون الاستعلام الضريبي السوري رقم 25 لعام 2003 كذلك قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005 عندما نص في مادته /139/ على إنشاء مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء ومقره في القاهرة وله الشخصية الاعتبارية حيث يهدف هذا المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم.

كما أن المادة / 140/ من القانون نفسه حددت الاختصاصات التي يمارسها هذا المجلس والتي تضمن تقديم المساعدة الضريبية للمكلف.

ولكن من الملاحظ أنه لايوجد أي مؤيد على الادارة الضريبية تجاه المكلف عند عدم تقديمها المساعدة الضريبية المطلوبة منها ،فلابد عند التفكير في انشاء علاقة قائمة على أساس التعاون بين المكلف والادارة الضريبية التأكيد صراحة على هذا الحق وإعفاء المكلف من بعض الغرامات إذا كان ذلك ناتجاً عن عدم تقديم المساعدة عند طلبها منها.

المطلب الرابع

الحق في اللجوء إلى القضاء

وهذا الحق من الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان في أن يلجأ إلى القضاء في حالة المنازعة، وبالنسبة للمكلف فمن حقه أن يلجأ إلى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية حول ربط الضريبة، ولم تقبل هذه الإدارة أو لم ترد على اعتراضه خلال المدة المعينة في قانون فرض الضريبة.

وقد أعطت أغلب القوانين الضريبية للعديد من الدول الحق للمكلف في اللجوء

إلى القضاء عندما تتفاقم فيه مشكلة التواصل بينه وبين الإدارة الضريبية.

أولاً- في مصر:

وفي هذا الشأن ينص **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /187/** لعام 1993 في مادته رقم /161/ على أنه:

((لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار. وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية)). [1]

كما تقضي المادة /162/ من القانون نفسه بأن يكون الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أياً كانت فيه النزاع. [2]

ولم يتغير هذا الحكم في قانون ضريبة الدخل **المصري رقم /91/** لعام 2005 ولكنها وردت في المادتين رقم / 123/ و/124/.

على أنه أضافت المادة /125/ من هذا القانون على أن:

((الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة)).

---

[1] د. سعد محمد محيي ،مرجع سابق ، ص160 وما بعدها.

[2] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص36.

وأعتقد أن السرية التي أقرها القانون المصري أمر منطقي ومعقول ذلك أن الإدارة الضريبية حسب ادعاءاتها الدائمة ترغب بتحسين وتوطيد علاقتها مع المكلف وعند قيامها بهذا الموضوع فهي تحمي سمعة المكلف بشكل أو بآخر تجاه أبناء مجتمعه من أن يطلق عليه صفة متهرب ضريبي.

وكنا نتمنى لو أن القانون السوري أخذ باعتباره هذه السرية وقارن فائدتها وميزتها مع ما ستحدثه مع المكلف من تحسين لنظرته تجاه الإدارة، طالما أن وزارة المالية حالياً تقوم بإجراءات وأدوار ضخمة في عملية نشر الوعي الضريبي وترغيب المكلفين بدفع ضريبة قبل ترهيبه وبيان فوائدها،بحيث أنه اذا ما حدثت مشكلة مع المكلف فإنها ستتعامل معها بسرية تامة و سيعطيها ذلك مصداقية أكبر.

ثانياً- في فرنسا:

نجد أن التشريعات الضريبية نصت صراحةً على هذا الحق حيث جاء في صدر المادة /ل99/ من سجل الإجراءات الضريبية أنه في حال صدور قرارات إدارية في شأن الاعتراض غير متفقة مع رأي الممول فهو يستطيع اللجوء إلى المحكمة، وكذلك في حال عدم استلامه رداً على اعتراضه من جانب الإدارة في خلال ستة أشهر من تاريخ تقديم الاعتراض فهو يستطيع اللجوء إلى المحكمة للفصل في ذلك. [1]

ثالثاً- في قطر:

نصت المادة 26 من القانون الضريبي رقم /11/ لعام 1993- الباب السابع منه الخاص بإجراءات التظلم والطعن – على أنه تنشأ في وزارة المالية

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق ، ص38.

والاقتصاد والتجارة لجنة تسمى لجنة التظلم الضريبي والتي تختص كما ذكرت المادة رقم /27/ وما بعدها بالفصل في التظلمات المقدمة من المكلفين بشأن قرارات ربط الضريبة، كما تختص بالفصل في التظلمات المقدمة من المكلفين بشأن المبالغ الإضافية التي تفرضها الإدارة.

أما المادة /36/ منه فقد ذكرت على أن هذه اللجنة تصدر قرارها في التظلم وتخطر به كلاً من الإدارة والمكلف بكتاب مسجل ولكل منهما الطعن فيه أمام المحكمة المدنية الكبرى خلال ستين يوماً من تاريخ الإخطار، ويكون حكم المحكمة المدنية الكبرى الصادر في الطعن قابلاً للاستئناف أياً كانت قيمة النزاع.

رابعاً- في السعودية:

تم التأكيد على هذا الحق في **نظام مصلحة الضرائب السعودي** حيث نصت المادة /66/ منه على أنه:

((أ- يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة.

ب- لا يُعد الاعتراض مقبولاً ما لم يسدد المكلف المستحق عن البنود غير المعترض عليها أثناء الفترة المحددة للاعتراض، أو ما لم يحصل على الموافقة على تقسيط الضريبة بمقتضى المادة الحادية والسبعين من هذا النظام.

ت- تصبح الضريبة واجبة السداد وفقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، وتعد نهائية ما لم يستأنف المكلف أو المصلحة هذا القرار خلال ستين يوماً من

تاريخ استلامه)).

خامساً- في سورية:

فقد جاء في حكم محكمة القضاء الإداري ما يلي:

((إن من طولب بضريبة أو رسم يعارض في أساس تكليفه فإن له أن يلج باب القضاء طلباً لإنصافه ابتداءً وانتهاءً سواء أقصد لجان فرض الضريبة أم إعادة النظر أو لم يقصدها)). [1]

لذلك لا بد من عرض مراحل تطور رجوع المكلف إلى القضاء في سورية:

1- القضاء المختص قبل صدور القانون رقم /1/ لعام 1993:

إن القوانين الصادرة بفرض الضرائب والرسوم عديدة ومتنوعة ومتداخلة وأصبح من الصعب حصرها، وقد نص كل قانون منها على تشكيل لجنة خاصة بموضوعه أناط بها بعض الصلاحيات للنظر في الاعتراضات المتعلقة به . على أنه مع مرور الزمن عمدت بعض اللجان إلى تجاوز صلاحياتها المحددة في قانون تشكيلها ومنها بعض لجان الفرض أو لجان إعادة النظر حيث أعطت نفسها صلاحية قضائية في الفصل بمواضيع يختص بها القضاء العادي صاحب الولاية العامة في التقاضي مثل النزاع المتعلق بشخصية المكلف أو سقوط التكاليف بالتقادم، حيث جاء الوقت الذي اعتبرت فيه أيضاً جهة قضائية استثنائية وأن قراراتها ذات صفة قطعية وغير قابلة للمراجعة القضائية.[2]

---

[1] قرار 5825 ، قضية /324/ لعام 1977 ، مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا ، ص42.

[2] أ. سنان محمد نذير ، مرجع سابق، ص609.

ولقد نشأ عن تلك التجاوزات الصادرة عن بعض اللجان المالية إشكالات ونزاعات قضائية وقانونية للتعرف على نطاق وصلاحية واختصاص كل لجنة ومدى صلاحية القضاء بجهتيه (العادي والإداري) في التصدي لبعض قرارات اللجان المخالفة للقانون، مما أدى إلى تقرير محكمة النقض اختصاصها في بعض المواضيع وعدم اختصاصها في بعضها الآخر حيث قررت عدم اختصاصها بالنظر في الاعتراض المتعلق بضريبة ريع العقارات المفروضة بموجب القانون رقم /178/ تاريخ 1945/5/26 باعتبار أن القانون أناط إلى لجنة خاصة أمر الفصل في الاعتراض.

(قرار محكمة النقض رقم 2041 تاريخ 1963/11/30)

كما قضت محكمة النقض بعدم اختصاص القضاء في كل نزاع يتعلق بالناحية المالية أو المحاسبية، إلا أن الاجتهاد لديها استقر على اختصاص القضاء العادي في الفصل في النزاع المتعلق بعدم قانونية التكليف أو إذا لم يراع التكليف أحكام القانون، كما أعلنت اختصاصها في كل نزاع يتعلق بعدم قانونية تكاليف فرض ضريبة الدخل على الأرباح من حيث شخصية المكلف، ومن حيث ممارسته للعمل التجاري أو الصناعي أو أية مهنة حرة ومن حيث شمول التكليف بالتقادم.[1]

وبذلك يبقى للقضاء كامل الحق في التصدي والنظر في كل ما يتعلق بحسن تطبيق القانون /85/ لعام 1949 وتعديلاته (قانون الدخل) وفي كل نزاع متعلق بالناحية المحاسبية والمالية وتحديد الصنف الضريبي بدليل أن المادة الثانية من قانون إحداث مجلس الدولة رقم /55/ لعام 1959 نصت على أنه بالنسبة للمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية مختصة بالنظر

[1] أ. سنان محمد نذير، المرجع نفسه ، ص610.

فيها وفقاً لقوانينها الخاصة باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا إلى ان يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي في مجلس الدولة[1]، وعليه فقد كان أصحاب القضايا المتعلقة بعدم قانونية فرض الضرائب والرسوم يلجؤون إلى القضاء الإداري أحياناً وإلى القضاء العادي أحياناً أخرى، الأمر الذي أدى إلى ظهور اختلاف في الآراء في تقرير الاختصاص، حيث اتجه القضاء الإداري إلى تقرير اختصاصه في مشروعية الضريبة دون النظر في مقدارها من الناحية المالية أو المحاسبية بينما اتجه القضاء العادي اتجاهاً معاكساً في معظم قراراته.[2]

وقد كان الاجتهاد القضائي لدى القضاء العادي حتى صدور القانون رقم /1/ لعام 1993 مستقراً في العديد من قرارات محكمة النقض على اختصاص القضاء العادي بالنظر في المنازعات المتعلقة بالرسوم والضرائب. [3]

ومثال ذلك القرار رقم /15/ أساس تنازع /2/ تاريخ 1977/6/27 والذي قضى: **((إن القضاء العادي هو المرجع المختص بالنظر في النزاع الدائر حول انقضاء التزام المكلف بالضريبة من وفاء أو تقادم، وليس لقرارات لجان الضرائب حجية أمام القضاء العادي فيما تجاوز فيها اختصاصها)).**

كما قضى القرار رقم /320/ أساس /1296/ تاريخ 1975/4/15 بأنه: **((من حيث أن لجان فرض الضريبة ولجان إعادة النظر المنصوص عليها في المادة /33/ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 تختص برؤية المنازعات المتعلقة بطلبات التنزيل والإعفاء من**

---

[1] أ. سنان محمد نذير ، مرجع سابق ، ص611 وما بعدها.

[2] أ. سنان محمد نذير ، المرجع نفسه ، ص614.

[3] مجلة المحامون ، العددان 7-8 اجتهاد قاعدة /907/ ، ص731 ، لسنة 1975.

الضريبة، فإن تلاشي الضريبة بالتقادم هو من اختصاص القضاء العادي ذي الولاية العامة ولا يحجب اختصاص هذا القضاء أن المدعي المطعون ضده أثار هذا الموضوع أمام اللجان الضريبية)).[1]

2-الاختصاص في ظل القانون رقم /1/ لعام 1993:

إلا أنه وبتاريخ 1993/1/16 صدر القانون رقم /1/ الذي نص على إنهاء العمل بالمقطع الأخير من المادة /2/ من القانون رقم /55/ لعام 1959، ونصت في المادة /2/ منه على تقرير اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف.

وبالتالي أصبح اختصاص النظر في المنازعات الضريبية في سورية بعد صدور هذا القانون يتقاسمه القضاء العادي والقضاء الإداري. [2]

3-اختصاص النظر في النزاع الضريبي في ظل القانون 24لعام 2003:

أكدت على الاتجاه السابق الفقرة /آ/ من المادة /40/ من قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 والتي نصت على أنه:

((يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص)).

ولم يكتف القانون بالنص على ضرورة مراجعة القضاء المختص وإنما نص في الفقرة /ب/ من المادة نفسها على أنه تحدد الحالات التي يجوز بها الطعن أمام

---

[1] مجلة المحامون ، العددان 5-6 ، اجتهاد قاعدة 577 ، ص467 ،لسنة 1975.

[2] أ. سنان محمد نذير ، مرجع سابق ، ص617.

القضاء المختص في الآتي:

1–في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

2–في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25 % عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المحلية. وهذا يعني أن اختصاص النظر في هذا النزاع في الحالة الأولى يكون للقضاء الاداري وفي الحالة الثانية يكون للقضاء العادي.

المطلب الخامس

حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عن مبلغ الضريبة

من البديهي أن تقوم الخزانة برد كل المبالغ التي تم تحصيلها من المكلف زيادة على مبلغ الضريبة أو زيادة على المبالغ التي تم تحصيلها لحساب الضريبة، ويجب عليها أن تقوم بهذا الرد من تلقاء نفسها، أي حتى لو لم يطلب ذلك المكلف.

وهذا الحق تنص عليه صراحة أغلب القوانين الضريبية في العالم، إلا أن بعضها الآخر لم يتطرق إلى هذا الحق أبداً وسكت عنه.[1]

من بين القوانين التي تعطي هذا الحق للمكلف هو قانون ضريبة الدخل

---

[1] من الممكن أن يعني هذا السكوت رفض القانون الضريبي لموضوع إعادة ماورد من المبالغ التي تم تحصيلها زيادة بشكل نهائي أو من الممكن أن تقوم الدوائر المالية بحفظ هذه المبالغ لمصلحة المكلف في تسديداته الضريبية القادمة وذلك من خلال تعليمات تنفيذية صادرة مفسّرة لنصوص القانون الضريبي، لذلك فإن هذا السكوت لا يمكن تفسيره بشكل مطلق بالرفض أو القبول،فسكوت النصوص الضريبية عن ذلك يلزم العودة الى القواعد العامة في هذا المجال.

المصري رقم /157/ لسنة /1981/ والذي نص في المادة /53/ منه على الآتي :

((على المصلحة أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقاً لنظم الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع إقراره المعتمد من محاسب وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار ما لم تقم المأمورية بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة وإلا استحق للممول مقابل تأخير يُعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري على الودائع النقدية ابتداءً من نهاية مدة التسعة أشهر حتى تاريخ الرد)).[1]

كذلك أعطت المادة /72/ من **نظام ضريبة الدخل السعودي** الحق للمكلف في طلب استرداد أية مبالغ سددت زيادة على مبلغ الضريبة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها، وله الحق في تعويض مقداره 15 % من المبلغ الزائد عن كل ثلاثين يوماً تبدأ بعد مضي ثلاثين يوماً على مطالبته وتستمر إلى حين استلامه المبلغ.

كما أن **القانون القطري** لم يغفل موضوع حق المكلف في المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه دون وجه حق وذلك في المادة 39 التي نصت على أنه:((**يجوز للمكلف استرداد مبالغ الضريبة والجزاءات المالية المحصلة منه دون وجه حق ، بطلب يقدم إلى الإدارة خلال خمس سنوات من تاريخ ثبوت عدم أحقية الإدارة في تحصيل مبلغ الضريبة والجزاءات المالية المتعلقة بها وعلمه بذلك .**

وتقوم الإدارة بدورها بإخطار المكلف بقرارها بشأن طلب الاسترداد خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه)) .

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص37.

أما **قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003** فإنه لم يأتِ على ذكر موضوع استرداد المكلف للمبالغ التي دفعها زيادة بل اقتصر النص على حقه في الاعتراض إذا حصل تعديل بالزيادة على تكليفه وذلك حسبما جاء في الفقرة الأولى من المادة /29/ من هذا القانون.

إلا أنه وبمراجعة الفقرة /ب/ من المادة /1/ من القانون نفسه فإنه من الممكن أن نجد إشارة ولو بسيطة على إمكانية قيام الإدارة برد ما حصّلته زيادة من المكلف كما يلي:

((مع الاحتفاظ بأحكام الفقرة هـ من المادة 31 من هذا القانون 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)).

أما المادة / 24/ من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 نصت على أنه :

أ- تسقط وتتلاشى نهائيا لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لايطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون .

ب– لايجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة من هذه المادة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون الا اذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عن عدم توفره .

ج – لاتسري أحكام الفقرة /أ/ من هذه المادة على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم .

وبمراجعة هذه المادة نجد أنها نصت على سقوط حق المدين بالمبالغ الزائدة المستحقة له على الخزينة العامة والتي يمكن أن يُفهم منها أن للمكلف حقٌ واضحٌ في استرداد هذه المبالغ المحصّلة زيادةً .

وأعتقد أن هذه المادة عادلة بشكل أو بآخر ذلك لأنه كما يسقط حق الدولة بالمطالبة بالضريبة بعد مرور فترة من الزمن وهي مدة خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع، كذلك من الطبيعي أن يسقط حق المكلف في استرداد المبالغ التي كان قد دفعها زيادة سواء أصدر حكم بردها إليه أم كان قد دفعها نتيجة خطأ مادي اعترفت به الإدارة الضريبية.

المطلب السادس

حق المكلف في احترام حريته وحياته الخاصة

من أبسط حقوق الإنسان هو حقه في الحرية وحقه في الدفاع عن نفسه لمقاومة أي ظلم من الممكن أن يقع عليه.

يعتبر هذا الحق من حقوق الإنسان باعتباره مكلفاً بدفع ضريبة معينة ولا بد هنا من تحديد ولو بسيط لهذه الحرية والحديث في المجالين التاليين:

أولاً: إن حرية الذهاب والإياب أو حرية الانتقال تعني حق الشخص في الانتقال حسب رغبته وهي إحدى الحريات الدستورية باعتبارها جزءاً من الحرية الشخصية، وتجب حماية حرية الذهاب والإياب في المجال الضريبي، فلا يجوز تقييد حرية المكلف في الانتقال خارج البلاد لأسباب ضريبية.وبالتالي لا يحق للإدارة الضريبية منع مغادرة المكلف البلاد لأسباب ضريبية.

وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض الفرنسية أنه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطلب من السلطة المختصة رفض تجديد جواز السفر أو سحبه لبعض المكلفين المدينين لها، باعتبار أن هذا يتضمن اعتداء على حرية أساسية ولا يرتبط بسلطة الإدارة ، ويشكل اعتداء مادياً ويختص القضاء العادي بالنظر في النتائج الضارة لهذا التصرف. [1]

وأعتقد بأنه عندما يصدر قرار بمنع سفر بعض المكلفين لوفاء دين الضريبة للخزينة العامة بالإضافة إلى إلقاء الحجز الاحتياطي على أموالهم المنقولة وغير المنقولة، فإن هذا الأمر يزيد من سوء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، لأنه عندما سيدفع المكلف الضريبة وهو في هذا الموقف فإنه لن يدفعها وهو مقتنع بأنها واجب وطني يساهم من خلالها في رفد ودعم مشاريع الدولة بل سيقوم بدفعها ليتخلص بشكل مبدئي من الموقف المحرج الذي هوفيه ،أي للتخلص من قرارالسلطة في منع مغادرته البلاد.

وبالتالي فإن منع المكلف باعتباره مواطناً من التنقل يكون غير جائز إلا عند تحقق الشروط الآتية:

1- إما أن يكون المنع من التنقل لازماً لضرورة التحقيق، أو صيانة لأمن

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق ، ص365.

المجتمع، ولا يجوز لأسباب ضريبية منع المكلف من الانتقال، لأن هذه الأسباب لا تشكل بذاتها تهديداً لأمن المجتمع أو المصلحة العامة.

2- يجب أن يصدر الأمر بالمنع من القاضي المختص أو النيابة العامة.

وأعتقد أن الحق الذي منحته القوانين الضريبية للمكلف في الاعتراض على التكليف هو بحد ذاته احترام لحريته في دفع ظلم يعتقد أنه من الممكن أن يقع عليه نتيجة المبالغة في التكليف الضريبي مثلاً.

ثانياً: إن حرية الحياة الخاصة للمكلف هي إحدى الحريات الشخصية التي تكرسها بعض الدساتير للمواطنين، ويمكن القول إن حرية الحياة الخاصة يقصد بها حق كل فرد في أن يكون له مجال خاص به و يخضع له فقط، ويحظر على الآخرين التدخل فيه دون موافقته، أو هي ذلك الجزء من الحياة الذي لا يتعلق بالحياة العامة بحيث لا يكون للغير التدخل فيه، لضمان حق الشخص في السرية والهدوء.[1]

وهنا لا بد لنا من العودة إلى موضوع تفتيش منزل المكلف من قبل الإدارة الضريبية والذي يعد خرقاً لهذه القاعدة ولهذا المبدأ المكرّس في الدساتير.

فقد ترى الإدارة الضريبية والممثلة بموظفيها ضرورة القيام بتفتيش منزل المكلف للبحث عن وثائق أو مستندات معينة. وهنا لابد من التنبيه إلى أن هذا الحق يجب اقترانه بموافقة النيابة العامة والحصول على إذن مسبق منها وبناء على طلب معلل من مديرية الاستعلام الضريبي أو من مدير المالية وفي هذه الحالة يجب إبراز الإذن المسبق للنيابة العامة للمكلف للاطلاع عليه.

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق ، ص244.

وهذا ما نصت عليه المادة /7/ من القانون رقم /25/ الخاص بالاستعلام الضريبي لعام 2003 الصادر في سوريا حيث ذكرت أنه:

– إذا أدلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الإذن من النيابة العامة بناءً على طلب معلل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز إذن النيابة العامة أثناء قيامهم بمهامهم.

ذلك أن منزل المكلف هو مكان خاص لا يمكن التعدي عليه والقيام بتفتيشه في أي وقت ، ولكن يجوز للإدارة أن تقوم بتفتيشه بعد أن تتأكد من أن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة أعماله من خلالها ، وأن هناك وثائق أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهرب الضريبي .

مما تقدم لا بد من الإشارة إلى ضرورة توضيح ذلك في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساساً في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة للقيام بمهمة التفتيش.[1]

وقد أعطى **القانون الضريبي القطري** في مادته رقم /50/ الحق لموظفي الإدارة الضريبية الذين يندبهم الوزير بقرار منه صفة مأموري الضبط القضائي لإثبات الجرائم التي ترتكب بالمخالفة لأحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له على الشكل الآتي : ((يكون لموظفي الإدارة الذين يندبهم الوزير بقرار من صفة مأموري الضبط القضائي في ضبط و إثبات الجرائم التي ترتكب بالمخالفة لأحكام هذا القانون و القرارات المنفذة له . و لهم في سبيل ذلك حق دخول الأماكن الخاصة

[1] مجلة المحامون ،العددان 5–6 لعام 2006 التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل والاستعلام الضريبي ، ص570 وما بعدها.

بممارسة المكلفين لنشاطاتهم الخاضعة لأحكام هذا القانون و جميع المكاتب و المنشآت التابعة لها و تفتيشها و الإطلاع على الدفاتر والحسابات و السجلات و المستندات الخاصة بها و غيرها من الوثائق و فحصها و ضبطها عند اللزوم)) .

وقد ورد في بعض القوانين الضريبية إعطاء الحق لوزيرالمالية أن يطلب من رئيس محكمة الاستئناف مثلاً الأمر باطلاع العاملين بمصلحة الضرائب أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم، فضلاً عن حق النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع السماح للمصلحة بالاطلاع على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل للضرائب.

كما أن المواد /98-99/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005 تضمن انتهاكاً واضحاً لحياة المكلف الخاصة والتي من الممكن أن لا تتعلق ولا بأي شكل بالجانب الضريبي من حياته. لذلك كان لا بد من وضع مجموعة من الضوابط التي تقيّد هذا العمل ضماناً للطرفين.

كذلك ما ورد في الفصل الثالث من القانون نفسه وتحت عنوان التحصيل تحت حساب الضريبة للنشاط التجاري والصناعي في المواد 66-67-68-69. من واجب الجهات العامة التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضار والفواكه والحبوب وغيرها من المواد الغذائية أو حتى المجازر عند قيامها بالذبح وصولاً إلى أقسام المرور، الامتناع عن منح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية أو عدم تجديد التراخيص أو نقل ملكية رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأحد الأشخاص من القطاع الخاص. . . إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

وإن مثل هذا التصرف فيه ظلم واضح وانتهاك لحرية المكلف و من الممكن

أن يؤدي إلى عدم التجديد أو التمديد لأعمال كثير من المكلفين، كما قد يحد من تفكيرهم في توسيع نشاطهم ، و قدرتهم على حماية حياتهم الخاصة في متابعة أعمالهم التجارية، الأمر الذي سيدفعهم إلى تسديد ماعليهم من ضريبة دون قناعة منهم بذلك ،فضلاً عن أن هذا الإجراء بحد ذاته يفرغ حق المكلف بالاعتراض على الضريبة من مضمونه.

المطلب السابع

حق المكلف في مقاومة الظلم الضريبي الذي يمكن أن يقع عليه

قد يقع ظلم على المكلف من جراء علاقاته بالإدارة الضريبية وذلك إما أثناء الفحوص الضريبية أو أثناء التحقيقات الضريبية أو غير ذلك.

وقد يقع هذا الظلم من الناحية النظرية نتيجة المناقشات أو المجادلات الشفوية بين المكلف والإدارة الضريبية.

أو قد يقع هذا الظلم من الناحية العملية من جراء تطبيقات القوانين واللوائح الضريبية ، فإذا ماحدث أيٌ من هذا الظلم يكون للمكلف الحق في مقاومته بالدفاع عن نفسه بكل الوسائل القانونية المشرعة.

وقد سبق أن ذكرنا بأنه من حق المكلف أن يتقدم بالاعتراض على تكليفه فضلاً عن حقه في اللجوء إلى القضاء لحل كافة المنازعات الضريبية التي يمكن أن تحدث بينه وبين الإدارة الضريبية من جراء استحقاق الضريبة.[1]
ومن ذلك إعطاء المشرع السوري المكلف بعد تبليغه التكليف المؤقت حق الاعتراض عليه وذلك خلال مهلة الثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه التكليف المشار

---

[1] وفي هذا الصدد نشير إلى أن المادة الثانية من إعلان حقوق الإنسان عام 1789 أو في الجزء المكمل لمجموعة الشرعية الدستورية تصنف أو تنظم الحق في مقاومة الظلم بين الحقوق الطبيعية للإنسان وغير القابلة للتقادم.

إليه كي يتخلص من أي ظلم محتمل يظن أنه وقع عليه من قبل الإدارة الضريبية، ذلك أن منح المكلف هذا الحق يرفع الظلم عنه لذلك يجب ألا يضيق لأي سبب كان وبذلك يكون المكلف ضمن الحالات الآتية:

1- قبول التكليف وبذلك يصبح قطعياً وغير قابل لأي من طرق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري وذلك في حال عدم الاعتراض على التكليف ضمن المدة القانونية وانقضاء الثلاثين يوماً من تبلغه إخبار التكليف المؤقت.

2- الاعتراض على التكليف خلال المدة القانونية ويجب على المكلف أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الأدلة والمستندات والوثائق التي تثبت اعتراضه وطعنه وذلك خلال /15/ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة الاعتراض.

3- يجب أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من قبل المكلف بالذات أو من وكيله القانوني مع صورة عن الوكالة التي تجيز للموكل حق تمثيل موكله أمام الدوائر المالية في كل ما يتعلق بالموضوع.[1]

وبذلك يكون المشرع قد أعطى للمكلف كافة الضمانات اللازمة لرفع الظلم الضريبي عنه من جانب الإدارة الضريبية الممثلة بدوائرها المالية المنتشرة في كافة المحافظات من خلال السماح له بالاعتراض وتبيان ما يناسبه من تقديرات وتكاليف يقبل بها ولكن بشرط إبراز الأدلة والمستندات والوثائق المثبتة لأقواله.

وكي نكون منصفين تجاه الادارة الضريبية فإنه لابد من الحديث عن أن القانون وحفاظاً على العدالة وحقوق المكلف نظم قواعد التحصيل وفي مقدمتها عدم تحقق الضريبة وتحصيلها إلا بتوافر الواقعة المنشئة لها مع تحديد اجراءات ربطها وتحصيلها، وقد أعطى الحق للمكلف في التظلم من قرارات التقدير من قبل الادارة الضريبية وابداء اعتراضه إلى الجهة التي تولت ربط الضريبة لتراجع

---

[1] أ. سنان محمد نذير ، مرجع سابق ، ص490.

نفسها وتتثبت من صحة اعتراضه، كما أعطى الحق برفع ظلامته الى لجان ادارية قضائية (لجنة الاعتراضات) ،وعلى القضاء قبول الطعن في قرارات الادارة وذلك للتأكد من سلامة تصرف الادارة وحماية حقوق المكلف ومطابقتها للقانون.

فالسلطة الضريبية قد تسيء استعمال سلطاتها وامتيازاتها الضريبية تجاه المكلفين ، ويفترض بالقضاء أن ينصف هؤلاء المكلفين عندما يتظلمون من خطأ في الوقائع وقعت فيه الادارة الضريبية أو عندما تتجاوز سلطاتها الضريبية. ومن هنا تظهر أهمية الاعتراضات ودور القضاء الضريبي ورقابته على أعمال الادارة الضريبية لدى ممارستها سلطاتها في تطبيق القانون الضريبي، فالرقابة القضائية تجعل الادارة تمارس سلطاتها في خدمة القانون دون تجاوزعلى حقوق وضمانات المكلفين.

وتأخذ الاعتراضات أو المنازعات الضريبية أهميتها باعتبار أن السلطة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض وسيلة وحيدة للدفاع والتي هي المراجعة الأصلية الوحيدة بيده.

وبعد الانتهاء من ذكر موجز لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية والتي يجب أن تحترم من قبل هذه الإدارة المتمثلة بموظفيها والذين يتوجب عليهم أن يتعاونوا مع المكلفين ويبينوا لهم أن عملية تحصيل الضرائب لم توجد إلا لمصلحتهم فقط كون هذه الأموال سوف تستخدم في مشاريع ومرافق لمصلحة الوطن والمواطنين بالدرجة الأولى، عندها يبادر المكلفين لدفع الضريبة ولتقديم بياناتهم المالية بصدق وأمانة مبتعدين عن كافة وسائل الغش والتهرب الضريبي الممنوعة بموجب نصوص القوانين مدركين أن هذه العملية لمصلحتهم دون غيرهم.

الفصل الثاني
الإدارة الضريبية

إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجهاز الإداري لدى الحكومة، بدءاً من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصفيتها وحسابها وجبايتها، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن إلى التصدي لكافة الخلافات الضريبية التي تثور مع المكلف سواء في مرحلة التسوية غير القضائية أم في مرحلة النظر في هذه الخلافات أمام القضاء. [1]

إن تطور الأنظمة الضريبية وتنوع الضرائب في أشكالها وأنواعها وقواعدها الفنية استلزم تطور مماثل للإدارات الضريبية، فبعد أن كانت وظيفتها تقتصر على عملية تحصيل الضرائب ، تعدتها اليوم الى حل كافة المشاكل المتعلقة بعملية تقدير الأوعية الضريبية وتصفيتها وحسابها وجبايتها واعطاء المعلومات حول النظام الضريبي والعمليات المعقدة والكثيرة التي تسبق عملية التحصيل واقتراح التعديلات اللازمة لزيادة فعالية الأنظمة الضريبية من أجل تحقيق أهدافها وإيجاد الحلول للمشاكل الناشئة نتيجة تشابك النشاط الاقتصادي على المستوى الدولي ومايتطلبه من تعاون دولي لمكافحة التهرب الضريبي من جهة وتجنب الازدواج الضريبي الدولي من جهة أخرى.

لذا أصبح موضوع الادارة الضريبية من الموضوعات الادارية المهمة في العصر الحالي نظراً لأهمية الجانب الاداري وضمان كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها.

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق ، ص82 ومابعد.

وفي هذا الاطار لابد من التنويه الى أن التنظيم والتشريع وجهان لعملة واحدة في تكوين النظام الضريبي للدول، حيث إن بناء الهيكل التنظيمي لابد أن يلائم البناء التشريعي للضرائب من أجل بناء ادارة صالحة وقادرة على تطبيق التشريع في أحسن الوجوه، إضافة الى حساسية هذه الادارة لاتصالها المباشر مع المكلفين على اختلاف مستوياتها وثقافاتهم. وهذه الحقيقة تتطلب وجود ادارة ضريبية تحقق الكفاءة في العمل ، وتراعي في الوقت نفسه ظروف المجتمع وتقاليده ، وتستند الى قواعد العدالة والمساواة والدقة واليقين والوضوح، كل ذلك من أجل حماية حقوق الدولة وحقوق المكلفين في الوقت ذاته. لذلك من الطبيعي أن تسترشد الادارة الضريبية في انجاز وظائفها بأسس الادارة العلمية إلا أن اختلاف طبيعة مهمتها عن غيرها من الادارات يقتضي تطوير هذه الأسس لتتلاءم مع كونها إدارة متخصصة بتنفيذ القوانين الضريبية.

ولكون الضرائب تحتل مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية لا يُستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات المهمة للسياسة الاقتصادية للدولة،فضلاً عن ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات. كما تعتبر في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة والمجالات.

إنّ الإدارة الضريبية تسعى إلى نشر كافة القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع، بما في ذلك القرارات اللائحية والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم وهذا ما يعرف بالوعي الضريبي.

إن هذه العلاقة التي تجمع بين دافع الضريبة (المكلف) والإدارة الضريبية يطلق عليها اسم العلاقة الضريبية التي تتكون عادة من طرفين هما:

المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف مطالب ومدين وملتزم بدفع الضرائب، أما الطرف الثاني من هذه العلاقة، ألا وهو الإدارة الضريبية ممثلة – بمأمور التقدير – فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ، ويمكن القول : إنه إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك طرف ضعيف وآخر قوي، أو أن يكون هناك تعادل في القوتين، ولكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبراً وقهراً، فلا بد وأن تنتفي علاقة التعادل ويصبح أحد الطرفين هو الأقوى والآخر هو الأضعف، وفي هذه الحالة نجد أن المكلف هو الطرف الضعيف، لأنه يكون دائماً ملتزماً ومطالباً بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، وإذا ما توانى أو أخل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يقوم بدفع ما استحق عليه من ضرائب، أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث إنها هي المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، بما تمتلكه من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد. [1]

لذلك فإن مفهوم الإدارة الضريبية بمعناه الخاص في أغلب القوانين لم يعرّف بصورة واضحة ودقيقة أو مباشرة، ولكنه يمكن استخلاص بعض ملامح مفهوم الإدارة الضريبية وتحصيل وجباية الضرائب من بعض مواد ونصوص القوانين، حيث يشار فيما يخص مفهوم الإدارة الضريبية، إلى أنها الجهة المخولة بتنفيذ أحكام قانون ضريبة ما، وترتبط بوزيرالمالية ويكون لها مديرٌ عامٌ ومساعدون ومأمورو التقدير والموظفون، بحيث يلقى على عاتقها عملية تحصيل الضرائب وجبايتها، كما يقع على عاتقها نشر الوعي الضريبي وعملية التخطيط والتنظيم

[1] د سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص152.

الضريبي، أما فيما يتعلق بتحصيل الضرائب وجبايتها فهي إحدى وظائف ومهام الإدارة الضريبية، حيث يتم من خلالها جمع المبالغ المترتبة والمستحقة على المكلفين ونقلها وتوريدها للخزانة العامة للدولة في مواعيدها المحددة قانوناً.

وعند الحديث عن واقع العملية الضريبية، يلاحظ بأنها تواجه العديد من المشاكل والمصاعب في معظم دول العالم، ومن ذلك النفور العام من الضرائب بسبب ارتفاع معدلاتها، وأحياناً تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية بشكل عام، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً من حيث التأهيل والتدريب والخبرات، كذلك ضعف الإعلام الضريبي.[1]

أضف إلى ذلك غياب الثقافة الضريبية، وغياب الرغبة عند جزء من كوادر الإدارة الضريبية في تحديث الإجراءات والنظم، هذا فضلاً عن عدم امتثال المكلفين والتزامهم بصورة جدية.[2]

ويمكن القول : إن هذه المشاكل أسهمت في إيجاد ما أصبح يُعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى. كما أن قدم التشريعات الضريبية في بعض الدول ساهم بطريقة أو بأخرى بتعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية،فضلاً عن عدم ملاءمة الضريبة أحياناً لظروف المكلفين، إلى جانب غياب الوعي الضريبي، وانعدام الثقة بين المكلف

---

[1] سعيفان سمير، قضايا الاصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، سلسلة الرضا للمعلومات، العدد223،دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى،دمشق2003 ، ص87.

[2] Jeffery Davis fothers (2000) fiscal and macro economic impact of privatiyation Occasional Papers No. 194, imf: Washingtion D. c, P-18 .

والإدارة الضريبية.[1]

من هنا يتضح، أن من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، هو تحديد علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، ومعرفة حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية، بحيث أن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة وكيفية تحصيلها وجبايتها يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب أو ربطها، بل تتعلق بنسبة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب.[2] وهذا بدوره يتوقف على قيام الإدارة الضريبية بالتزاماتها وعلى حسن استخدامها للسلطات الممنوحة لها من قبل المشرع من أجل تحقيق هذا الهدف.

لذا لابد في هذا الفصل من دراسة كل مايتعلق بالإدارة الضريبية متمثلة بوظائفها المركزية والأخرى التنفيذية فضلاً عن سلطاتها والتزاماتها تجاه المكلف من خلال المخطط التالي:

المبحث الأول: وظائف الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية.

المبحث الثالث: التزامات الإدارة الضريبية.

---

[1] منصور، إيهاب خضر أحمد، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2003، ص103 وبعدها.

[2] منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، نابلس1998، ص317.

المبحث الأول
وظائف الإدارة الضريبية

يكاد ينعقد الاجماع في الفكر الضريبي بأن أية ادارة ضريبية يجب عليها القيام بمهام ووظائف رئيسة، ولايمكن اعتبارها إدارة ناجحة وفاعلة إلا من خلال نجاحها في القيام بهذه الوظائف، التي نتناولها فيما يأتي :

1-وظيفة ذات طابع تشريعي تتمثل في اقتراح نصوص القانون الضريبي على السلطة التشريعية واصدار التعليمات التنفيذية والتطبيقية لوضع هذه النصوص موضع التطبيق.

2-وظيفة ذات طابع اداري فني تتعلق بالنواحي الفنية والادارية للعاملين لديها.

3-تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

4-ادارة عمليات التسوية والنزاعات الضريبية مع المكلفين.

5-الاهتمام بالمكلفين وتسهيل مهمتهم ومدهم بكل مساعدة يطلبونها واعلامهم بكل جديد يتعلق بالضرائب والرسوم في نشرات دورية.

6-تقديم العون اللازم للادارات الاخرى المسؤولة عن تحصيل بعض ايرادات الدولة، كإدارة المصالح العقارية وادارة أملاك الدولة وغيرها من الادارات.

هذا وإن تنظيم الادارات الضريبية يكفل القيام بهذه الوظائف وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه لامركزية التنفيذ، وبالتالي فإن وظائف الادارة الضريبية المركزية تختلف عن وظائف الادارة الضريبية التنفيذية.

فالإدارة الضريبية هي أحد طرفي العلاقة الضريبية، يقع على عاتقهاواجب كسب ثقة المكلف – الطرف الثاني من العلاقة – بها وأن تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما[1]، والإدارة الضريبية لها أهمية بالغة، حيث أن الدوائر الضريبية تكون على تواصل شبه دائم مع كل فرد من أفراد الدولة، سواء كان طبيعياً أم معنوياً مقيماً أم غير مقيم، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها الإدارة التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم سياساتها المالية ذلك أن إيرادات الضرائب هي بند مهم من بنود الموازنة ويقع على عاتق الإدارة الضريبية اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية وذلك من واقع تواصلها المباشر مع المواطن، وهذا بدوره يؤدي إلى الارتقاء بالنظام الضريبي في الدولة.

وبهذه الصفة وبحسبان أن الإدارة الضريبية هي إحدى مكونات النظام الضريبي في الدولة والتي يجب أن تساير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية،لذا تعد الإدارة الضريبة جزءاً من الإدارة العامة، ومزيجاً من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، ويكون النظام الأمثل للإدارة الضريبية هو ذلك النظام القائم على دعائم وأسس من القواعد القانونية والمالية[2]، وعليه يقع على عاتق الإدارة الضريبية وظائف كثيرة مثل التخطيط، والتنظيم، والتوجيه والإدارة.

هذا وتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، وكذلك اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات

---

[1] The Tax Authority And The Tax payer An, (2003, Bruno S frey & lars P-feld Exploratory Analysis)

[2] أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار الناهم، 2002 ص17 وما بعدها.

من الإتقان والكمال تساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

لذلك فقد كان من الطبيعي أن تسترشد الإدارة الضريبية في إنجاز وظائفها بالكثير من أسس الإدارة العلمية، إلا أن اختلاف جوهر المهام المطلوبة لتنفيذ القوانين الضريبية يقتضي تطوير هذه الأسس العامة لتلائم طبيعة الإدارة الضريبية باعتبارها إدارة متخصصة وتكون درجة اعتمادها على المبادئ الإدارية بالقدرنفسه الذي تعتمد عليه بقية الإدارات المتخصصة مثل إدارة الحسابات وإدارة الإنتاج.

وهكذا ينعقد الإجماع على أن يكون تنظيم إدارات الضرائب وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه لا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية ووظائف الأبحاث والتخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات والفتاوى ومتابعة شؤون العاملين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

ويمكن تحديد وظائف الإدارة الضريبية على النحو التالي:

أولاً: وظائف الإدارة المركزية المتمثلة: بالبحوث والتخطيط، والتوجيه الفني، وإدارة القوى العاملة، بالإضافة إلى المتابعة والرقابة.

ثانياً: وظائف الإدارة التنفيذية المتمثلة: بالتخطيط قصير الأجل، وحصر المكلفين وتلقي الإقرارات، وربط الضريبة، وتحصيل الضريبة، بالإضافة إلى المتابعة والرقابة.

المطلب الأول
وظائف الإدارة المركزية

تتجلى أهمية الإدارة المركزية في كونها موجهة للإدارة التنفيذية ،ومخططة لسياسة عمل تلك الإدارة ، وتقوم بالدراسات اللازمة وبإعداد مشاريع القوانين لتطوير عمل الإدارات الضريبية وقوانين الضريبة بشكل عام، وتقوم بالمهام الآتية:

الفرع الأول
البحوث والتخطيط

بما أن الإدارة الضريبية هي الأداة التي تعتمد عليها الدولة في تنفيذ قوانينها الضريبية لذلك فإن عملية البحث والتخطيط التي تقوم بها الإدارة المركزية تعد أحد أهم وظائفها ، حيث تتلقى الإدارة المركزية من جميع الإدارات التنفيذية التقارير الدورية التي تقوم بإعدادها أقسام الإدارات التنفيذية متضمنة كافة الإحصاءات والبيانات وملاحظات الإدارة التنفيذية عما يعترضها من عقبات ومشاكل وما تتكلفه من نفقات وما تقترحه من تعديلات سواء في النصوص التشريعية أم في إجراءات سير العمل أم في النماذج المستندية المستخدمة.

ويقوم القسم المختص بالبحوث والتخطيط بتجميع هذه البيانات والإحصاءات وتحليلها وتلقي التقارير والاقتراحات من كافة الأقسام الأخرى بالإدارة المركزية (التوجيه الفني والرقابة وإدارة القوى العاملة) وإجراء البحوث والدراسات العلمية والميدانية للوقوف على الأوضاع القائمة وأسبابها ومبرراتها، والتنبؤ باحتمالات التطور في المستقبل ومدى تناسقها مع أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.[1]

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص129.

ومن هنا يتضح أن التخطيط الضريبي الذي تقوم به الإدارة المركزية قد يكون تخطيط طويل الأجل أو تخطيط قصير الأجل.

أولاً – <u>ففي مجال التخطيط طويل الأجل تعد الخطط والسياسات التي تهدف إلى:</u>

1–تعديل النظام الضريبي وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق أهداف المجتمع.

2–تغيير شامل لأسلوب ونظام العمل بالإدارات الضريبية عن طريق استخدام الأدوات الإلكترونية ووسائل التواصل الالكتروني رغبة في رفع الكفاءة الإنتاجية.

ثانياً – <u>في مجال التخطيط قصير الأجل تقوم الإدارة المركزية برسم الخطط والبرامج والتي:</u>

1–تساعد على تخفيض النفقات أو تحسين الأداء ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية بصفة عامة والتنسيق بينها.

2–تؤدي إلى تذليل العقبات والمشاكل التي تعترض الإدارة المركزية.

3–كما تقوم الإدارة بمناقشة واعتماد الخطط والسياسات السنوية التي تعدها أقسام التخطيط بالإدارات التنفيذية.[1]

وسواء كان التخطيط طويل الأجل أم قصير الأجل فإن على الإدارة المركزية مراعاة الأسس والشروط التي يجب توفرها في الخطة والتي من أهمها أن تقوم

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد ، المرجع نفسه ، ص130.

الخطة على أساس هدف واضح ومحدد، وأن تكون متسمة بالبساطة، وأن تعتمد على تحليل سليم للأعمال المطلوب تنفيذها، وأن تتسم بالمرونة، وأن تعتمد على الاستفادة من الظروف والخبرات المتاحة.

كذلك يجب على قسم التخطيط أن يحرص بصفة خاصة على اختيار الخطط والبرامج العملية التي تحقق الهدف المطلوب وتكسب تجاوب المكلفين ويمكن إدارتها بأقل النفقات الممكنة متبعاً في ذلك منهج تحاليل التكاليف.[1]

الفرع الثاني

التوجيه الفني

عندما ينتهي قسم البحوث والتخطيط من إعداد السياسة الضريبية التي تساعد على تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعندما تتم مناقشة ودراسة هذه السياسة من كافة جوانبها من السلطة التشريعية، وتصدر السلطة التشريعية قانون الضرائب متضمناً تشريعات مؤلفة للهيكل الضريبي، عندها تبدأ مهمة الإدارة الضريبية في التنفيذ وتنحصر مهمة التوجيه الفني للإدارة المركزية في السعي لتحقيق الأهداف الآتية:

آ – تفسير النصوص.

ب – اتخاذ كافة الإجراءات التي تضمن منع اختلاف المعاملة الضريبية بين المكلفين في الإدارات الضريبية التنفيذية المختلفة المنتشرة في أنحاء الدولة.

ج – اقتراح كل ما من شأنه الحصول على إقرارات صحيحة وتجاوب المكلفين مع الإدارة الضريبية.[2]

---

[1] وفي سوريا أصبحت هذه المهمة مناطة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم التي صدرت بالقانون رقم 41 لعام 2007.

[2] د. دراز عبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص135 وما بعدها.

ولا بد من التذكير بأهمية أن يقوم قسم التوجيه الفني بحملات التوعية لكافة المكلفين وعلى اختلاف ثقافتهم ومستوياتهم لإقناعهم بأمور مهمة هي:

1- عدالة العبء الضريبي الملقى على عاتقهم.
2- سلامة السياسة الإنفاقية للدولة.
3- كفاءة وموضوعية الإدارة الضريبية.

وتثبيت ذلك بكافة وسائل الإعلام من صحافة وندوات وأفلام تسجيلية، مع التأكيد أن ما يدفعه المكلف من ضرائب إنما هو السبيل إلى بناء مجتمع متقدم ينعم فيه الجميع بالسعادة والعيش الرغيد وأن يقدم قسم التوجيه الفني كل العون للمكلف لتسهيل مهمته فيوضح له نصوص القانون، ويحدد له أهم التواريخ التي يجب مراعاتها ويفسّر له ما قد يغمض عليه منها.

وعلى قسم التوجيه الفني أن يركز في حملاته الإعلانية والتثقيفية على كسب ثقة المكلف في كفاءة وموضوعية وعدالة مأموري الضرائب، وأن ييسّر إجراءات المنازعة الضريبية تأكيداً لرغبة الإدارة الضريبية في المعاملة العادلة، ولكسب احترام المكلف للقانون الضريبي.

الفرع الثالث
إدارة القوى البشرية

لا بد من التذكير بأن الكثير من المشاكل الرئيسية للإدارة الضريبية في الدول النامية ترجع في الأساس إلى حجم ونوعية القوى العاملة بالإدارات الضريبية ومن هنا تبرز أهمية الدور الذي تقوم به الإدارة (إدارة القوى العاملة) حيث يعهد إليها بالعمل على:

أولاً: توصيف الوظائف المختلفة للإدارات الضريبية، وتقديم الحجم الأمثل للقوى

العاملة المطلوبة لكل وظيفة وتحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منها، ثم القيام بالدراسات اللازمة لتحديد المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية الواجب توافرها في شاغلي كل وظيفة من وظائف الإدارة الضريبية ، وضمان الصلاحيات وتفويض السلطات اللازمة لكل وظيفة بحيث يتمكن شاغلها من إنجاز عمله على أحسن وجه.[1]

ثانياً: اختيار أكفأ العاملين للعمل في الإدارات الضريبية ، ويقتضي الأمر هنا التأكد من توافر المواصفات العلمية والأخلاقية الذهنية والاجتماعية المطلوبة في المرشحين لشغل وظائف الإدارة الضريبية وتصميم وإجراء المسابقات والاختبارات اللازمة للتأكد من صلاحية الأفراد للعمل بالإدارات الضريبية والحيلولة دون تدخل أصحاب النفوذ السياسي في التعيينات أو التأثير على نتائج الاختبارات.[2]

ثالثاً: تدريب العاملين وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية، فتنفيذ القوانين الضريبية عمل فني متخصص لا يكفي فيه اختيار الموظف الكفء بل لا بد من تمرينه لصقل ما لديه من كفاءات وزيادة مهارته وقدرته على القيام بواجباته ورفع إنتاجيته ولا بد وأن تتضمن هذه البرامج التدريبية كافة الجوانب العلمية والتطبيقية والسلوكية المتعلقة بمهام الإدارة الضريبية.[3]

رابعاً: تحسين أوضاع العاملين مادياً واجتماعياً لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض من بعض المكلفين ذوي النفوس الضعيفة، فالنتيجة الحتمية لانخفاض مستوى الأجور

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص146.

[2] د. درازعبد المجيد حامد ، المرجع نفسه ، ص147.

[3] د. شيحه رشدي مصطفى ، مرجع سابق ، ص202.

والمرتبات هو ابتعاد العاملين الأكفاء عن الالتحاق بالإدارة الضريبية، وقصر الالتحاق بهذه الوظائف الهامة على أقل العاملين كفاءة وقدرة مع توجههم للبحث عن أعمال إضافية في غير أوقات العمل الرسمية وتقوية استعدادهم لقبول الرشاوى، ولا شك في أن ذلك سوف يؤدي إلى عدم إخلاص الموظف في عمله وإلى تفشي الفساد ومجاملة المكلفين على حساب انخفاض الحصيلة الضريبية وعدم الدقة في تطبيق القوانين الضريبية، الأمر الذي يكلف الدولة غالياً في النهاية.[1]

خامساً: توفير كافة الإمكانات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل سواء من ناحية اختيار أماكن الإدارات التنفيذية، أو اتساع حجرات المكاتب وتنظيمها ونوعية الأثاث المستخدم و أساليب حفظ الملفات والمستندات وسهولة الحصول عليها في أي وقت، و توفر الآلات الحاسبة وأجندة الكمبيوتر التي توفر الكثير من الوقت والجهد، أو وسائل الاتصالات والمواصلات للانتقال للفحص الميداني.

سادساً: وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن يثبت عدم صلاحيته للعمل في الإدارة الضريبية.[2]

الفرع الرابع
المتابعة والرقابة

نتيجة للوظائف السابقة التي تم عرضها آنفاً لا بد وأن تبذل الإدارة الضريبية كل ما في وسعها لتضمن سلامة التنفيذ وترفع من كفاءة الأداء، ومن هنا

---

[1] د. البطريق أحمد يونس ،مرجع سابق ، ص221.

[2] د. دراز عبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص149.

تظهر الحاجة إلى وظيفة المتابعة والرقابة ، ولإنجاز هذه المهمة على وجه مقبول تتوزع مهام المتابعة والرقابة في الإدارة الضريبية بين المستويين المركزي والتنفيذي ، فبعد أن تتجمع لدى قسم المتابعة والرقابة البرامج والسياسات والخطط إضافة إلى التعليمات التفسيرية والنماذج واللوائح المنفذة من قبل الأقسام السابقة تنحصر مهامه فيما يأتي:

أولاً: متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقة تطابقها مع الواقع: فمن الطبيعي أن تكون أقسام المراقبة والمتابعة أكثر قدرة على إجراء عمليات المتابعة والرقابة وتقديم التقارير الدورية (شهرية – ربع سنوية – نصف سنوية – سنوية) وللإدارة المركزية أن تلجأ إلى العديد من الأساليب للتأكد من ذلك.

ثانياً: بعد التأكد مما جاء في التقارير الفرعية، تبدأ عمليات تحليل البيانات المتعلقة بكافة الإدارات التنفيذية، وتحليل أسباب التفاوت بين المستهدف والمحقق من جهة وبين الفترات الزمنية المختلفة من جهة أخرى ، وما إذا كان هذا التفاوت قد نشأ نتيجة تقصير من الإدارات التنفيذية أو نتيجة خطأ في تخطيط الأهداف ووضع المعدلات أو نتيجة عقبات ومعوقات ظهرت أثناء التنفيذ.[1]

وأعتقد أنه من أحد الأساليب التي يمكن أن يلجأ إليها قسم المتابعة والرقابة في الإدارة المركزية، هو أن يطلب من كل موظف عند بدء تعيينه بالإدارة إقراراً بكافة ممتلكاته ومصادر دخله (إقرار الذمة المالية) ثم يطلب منه تقديم هذه الإقرارات على فترات دورية، كل خمس سنوات مثلاً. . . فإذا ما ظهرت بوادر الثراء المفاجئ أو حامت الشبهات حول أحد الموظفين كانت هذه البيانات

[1] د. دراز عبد المجيد حامد ، مرجع سابق ، ص155.

مصدراً من المصادر المهمة في التثبُّت مما نُسب إليه.

كما أن مجرد إلزام الموظف بملء هذه الإقرارات دورياً سوف يكون له أثرنفسي هام في مقاومة الإغراءات التي قد تُعرض عليه، كذلك من أساليب الرقابة في هذا المجال أن يقوم قسم المتابعة والرقابة في الإدارة المركزية بنفسه بفحص ومراجعة الإقرارات الضريبية لجميع موظفي الضرائب (أو لأكبر عدد ممكن) .

المطلب الثاني
وظائف الإدارة التنفيذية

تختص الإدارات التنفيذية بكافة الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية، فتقوم بحصر المكلفين الخاضعين للضرائب واكتشاف المتهربين وتلقي الإقرارات والبيانات ومناقشة المكلف والاتصال بالجهات التي يحصل منها على الدخل وإجراء عمليات الفحص المكتبي والميداني من أجل التوصل إلى قيمة الوعاء الضريبي الحقيقي وربط الضريبة دون ظلم أو تعسف ودون تفريط في حقوق الدولة، وقد تتلقى الاعتراضات والطعون من بعض المكلفين فتقوم بدراستها والبت فيها واتخاذ إجراءات التصالح أو عرض الأمر على القضاء ومتابعتها حتى يتم الفصل في النزاع، ثم تتابع عمليات التحصيل وما تتطلبه من حجزوفاءً لدين الضريبة، وقد تنظر في إسقاط الضرائب المستحقة على بعض المكلفين.

وتعتبر الإدارات التنفيذية هي الجهات المختصة بالاتصال والتعامل مع المكلفين، لهذا فإن تنظيم هذه الإدارات الضريبية وتهيئة الجو الملائم الذي يستشعر فيه المكلف روح الأُلفة والتعاون والراحة النفسية والاحترام عند تعامله مع تلك الإدارة إنما يتوقف على حسن اختيار الإدارة لموظفيها وتدريبهم وتأهيلهم المستمر، وتنحصر وظائف الإدارة التنفيذية في المهام التالية:

الفرع الأول
التخطيط قصير الأجل

إن مهمة التخطيط الرئيسة على مستوى الإدارات التنفيذية هي وضع خطة العمل السنوية لجميع أقسام الإدارة التنفيذية وتحديد الأساليب التي تضمن تحقيقها، فالتخطيط هنا ينبثق أساساً من الإطار العام للخطة الضريبية التي تحددها الإدارة المركزية، ويسعى إلى تحديد الخطط التفصيلية و الأساليب التي تحقق هذه الأهداف، ويبدأ قسم التخطيط بالإدارة التنفيذية بحصر كافة الأعمال المتأخرة وما كان مستهدفاً وفقاً للخطة الضريبية التي حددتها في العام السابق، ثم يحدد المطلوب إنجازه هذا العام على ضوء حجم الأعمال المتأخرة والمستهدفه وفقاً للخطة الضريبية التي حددتها الإدارة المركزية، ويقوم هذا القسم بوضع أهداف النشاطات والعمليات المختلفة، ويحدد المعايير ومعدلات الأداء التي تؤدي إلى إنجاز الأعمال المطلوبة، ويقارن بمعدلات الأداء في السنوات السابقة ويدرس احتمالات التمييز في معدلات الأداء السابقة ووسائل تطويرها.[1]

فإذا ما توصلت الإدارة التنفيذية إلى تحديد أهداف واضحة وعملية بالنسبة لها، تبدأ بعد ذلك في تحديد الأساليب والوسائل والبرامج التي يجب السير عليها خلال العام لتحقيق الأهداف المرسومة، وذلك من خلال وضع خطط شهرية لكل قسم من أقسام الإدارة التنفيذية لاختلاف طبيعة العمل فيها وذلك على مدار السنة، مع تحديد معدلات الأداء اللازمة لكل فترة زمنية وكل نشاط على حده.

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد، مرجع سابق ، ص163.

الفرع الثاني
حصر المكلفين

تعد عملية حصر المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام القوانين الضريبية أساس الإدارة الضريبية الناجحة، فحصر المكلفين هي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية، ويتوقف نجاح الإدارة الضريبية في تنفيذ القوانين على دقة البيانات المدونة في هذه السجلات وشمولها للمكلفين، ويجب أن تتم عملية الحصر أساساً بنفس الأسلوب الذي يتم به إجراء التعداد العام للسكان وتسمى هذه الطريقة بأسلوب الحصر الجغرافي.[1]

وأعتقد أنه مهما تميزت وظائف الإدارة من فحص وربط وتحصيل بالدقة والكفاءة فإن ذلك لا يعالج أي قصور قد يحدث في عملية الحصر، بل إن العامل الأول في إتاحة فرص التهرب إنما ترجع إلى عدم الدقة في عمليات حصر المكلفين، ولا بد من أجل ذلك من التعاون في قسم الاستعلام الضريبي لدى مديريات المالية،ذلك أن قسم الاستعلام الضريبي هو القسم الملقى على عاتقه القيام بهذه المهمة إن كانت المطارح الضريبية غير ظاهرة.

الفرع الثالث
ربط الضريبة أو مايسمى (بتصفية الضريبة)

والمقصود بهذه المهمة تحديد مبلغ الضريبة الواجب على المكلف سداده الى الادارة الضريبية، ويتم ذلك وفقاً للخطوات والإجراءات التي يحددها المشرع

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص202.

الضريبي، فتبدأ بتحديد وعاء الضريبة عن طريق حصرها في الإيراد الخاضع للضريبة من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية التي يحصل عليها المكلف، ثم يخصم منه هذا الوعاء الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية طبقاً لحالة المكلف الاجتماعية [1]والإعفاءات الأخرى وذلك من أجل التوصل إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة، لتجري بعد ذلك عملية حساب الضريبة وفق الأسعار المحددة لها بموجب القوانين، وهكذا يقوم قسم الربط بالإدارة التنفيذية **بالخطوات الآتية :**

أولاً – <u>تحديد برنامج الفحص والمراجعة:</u>

من المسلّم به في جميع الإدارات الضريبية استحالة إجراء عمليات الفحص والمراجعة الكاملة لجميع الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفين سنوياً، فحجم القوى العاملة بالإدارات الضريبية وضخامة الجهد والوقت الذي تستنفذه عملية الفحص والمراجعة الكاملة لكل إقرار ضريبي تجعل من المستحيل إتمام هذه العملية بالنسبة لجميع الإقرارات خلالها السنة المالية.

ومن جهة أخرى فإن تكلفة زيادة حجم ونوعية القوى العاملة والإمكانات المتاحة لمراجعة جميع الإقرارات– حتى لو أمكن ذلك– سوف لا تتناسب على الإطلاق مع الزيادة في الحصيلة الضريبية التي سوف تحققها الإدارة الضريبية نتيجة ذلك، فبعض الإقرارات تكون بياناتها صحيحة والبعض الآخر من الإقرارات وخاصة المتعلقة بصغار المكلفين الذين تنطبق عليهم حدود الإعفاء أو يفوقها بقليل لافائدة من مراجعتها وفحصها، فهذه المراجعة لا تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بما يتناسب مع التكلفة التي تتطلبها تلك العملية، لذلك تحدد

---

[1] د. حجازي السيد مرسي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ،1990 ص365.

الإدارات التنفيذية برنامج لفحص ومراجعة الإقرارات لتغطي نسبة منها فقط، [1] اذا سمح قانون فرض الضريبة بذلك، وأحياناً بعض القوانين تستلزم إعادة فحص كافة الاقرارات المقدمة من المكلف كالاقرارات التي يقدمها كبار المكلفين لما لذلك من فائدة وزيادة على الحصيلة الضريبية.

ثانياً – <u>الإجراءات التمهيدية:</u>

ونعني بها تلك الخطوات التي يقضيها المأمور الفاحص قبل أن يبدأ عملية الفحص في الدراسة والتحليل وتجميع البيانات، إذ يبدأ المأمور الفاحص بالاطلاع على ملف المكلف لمعرفة تاريخ التكليف الضريبي وما تم من إجراءات الربط في السنوات السابقة، وما إذا كان هناك أحكام قضائية سابقة بخصوص هذه الحالة، وما إذا كان قد سبق لهذا المكلف القيام بمحاولات التهرب الضريبي، ودرجة ثقة الفاحصين السابقين في دفاتره ومستنداته، وقد يطلب المأمور الفاحص من بعض الجهات أو من المكلف نفسه إمداده بالمزيد من البيانات والمعلومات التي يرى ضرورتها، ولا بد من التأكد من أن هذه الإجراءات التمهيدية التي يقوم بها المأمور الفاحص قد يترتب عليها تعديل نطاق الفحص المناسب لها إلى نطاق آخر داخل المجموعة نفسها.[2]

ثالثاً – <u>التقرير المبدئي:</u>

يبدأ المأمور الفاحص بإعداد تقرير مبدئي عن الفحص على ضوء البيانات والمعلومات التي تجمعت لديه ، ويجب أن يحتوي هذا التقرير على ملخص عن تاريخ المكلف ونشاطه وحجم الأعباء العائلية، ومقدار ما سدده من ضرائب

---

[1] د. دراز عبدالمجيد حامد ، مرجع سابق ، ص174.

[2] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق ، ص194.

تحت التسوية خلال العام – اذا كانت القوانين الضريبية تتطلب ذلك – وأهم البيانات عن السنة التي هي تحت الفحص مقارنة بنفس البيانات لسنة أو لأكثر من السنوات السابقة التي تم فحصها، إضافة إلى ملاحظاته الأولية وأهم البنود التي يُحتمل أو يُشك في صحتها، كما يجب أن يحتوي على خطة الفحص التي سيتبعها متضمنة الخطوات التي سوف يجريها والتوقيت الزمني التقريبي لها، والبيانات والمعلومات التي يعتقد في أهميتها وطرق التوصل إليها وأهم الأسئلة التي سوف يثيرها في مناقشته مع المكلف.[1]

رابعاً – مرحلة الفحص الميداني:

قد تتطلب عملية التكليف الضريبي لبعض الأنشطة زيارات ميدانية للتعرف على حجم نشاط المكلف الحقيقي وقد تكون هذه الزيارة واجبة في بعض الحالات وقد تكون تقديرية في حالات أخرى، وذلك وفق ماينص عليه قانون فرض الضريبة .

وتبدأ مرحلة الفحص الميداني بانتقال المأمور الفاحص لمعاينة مركز نشاط المكلف على الطبيعة، وتختلف طرق المعاينة باختلاف مركز النشاط التابع للمكلف، كما يختلف نوع المعلومات التي يمكن للمأمور الفاحص الحصول عليها باختلاف نوع النشاط، ويقوم المأمور الفاحص بتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي اكتسبها بهذه الزيارات وتواريخها وبعض شواهد وقرائن الإثبات لهذه الملاحظات حتى لا يترك لخياله العنان في التخمين والاستنباط.

ثم يأتي دور فحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، فيبدأ المأمور الفاحص بالتثبت من عدم اختلاف الأسس المحاسبية

[1] د. رتيب رابح ،مرجع سابق ، ص174.

التـي اتبعهـا المكلـف فـي إمسـاك الـدفاتر فـي السـنة التـي تحـت الفحـص مـن السنوات السابقة فإذا وجد اختلافاً في الأسس المحاسبية التي اتُبعت في سنة الفحص عن السنوات السابقة، فعليه أن يدرس ويحدد آثار هذه التغييرات على قانونية الدفاتر من وجهة النظر الضريبية وعلى سلامة النتيجة التي تظهرها، كما يقوم مأمور الضرائب بفحص مفردات الميزانية وحسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر والقيود المحاسبية المدعمة لها ليتأكد بصفة خاصة من عدم قيد مصروف رأسمالي باعتباره مصروف إيرادي أو قيد بضاعة أول المدة بقيمة تختلف عن قيمة بضاعة آخر المدة للسنة السابقة. [1]

وعند الانتهاء من هذه المرحلة يصبح المأمور الفاحص في موقف يسمح له بتحديد مدى جدية السجلات التي يمسكها المكلف وسلامتها وشمولها وانتظامها، وعليه أن يقرر عندئذ اعتماد دفاتر المكلف أو هدرها، ثم يلجأ إلى تقدير أرباح أو دخل المكلف على ضوء ما تجمّع لديه من بيانات ومعلومات واضعاً نصب عينيه أن الهدف الرئيس من عملية التقدير ليس هو الإجحاف بالمكلف أو إيقاع أقسى العقوبات به، وإنما الهدف هو التوصل قدرالإمكان إلى الربح الحقيقي للمكلف.[2]

خامساً – <u>التقرير النهائي:</u>

يعكف المأمور الفاحص على كتابة تقريره النهائي بعد الإنتهاء من عملية الفحص ، والذي يجب أن يحتوي ملخصاً كافيا ووافيا عن الحالة، يذكر فيه اسم المكلف، عنوانه، نشاطاته المختلفة، والضريبة أو الضرائب الخاضع لها، والسنة المالية التي تحت الفحص، ومقدار الأرباح أو الدخل الذي أثبته المكلف في

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد، مرجع سابق، ص130.

[2] د. البطريق أحمد يونس، مرجع سابق، ص56.

إقراره، وقيمة الأعباء العائلية المسموح له أن يخصمها، ومقدار ما سدده من ضرائب تحت التسوية خلال العام، ثم يبين خطة الفحص التي اتبعها ونتائج زيارته ومناقشته للمكلف وما تكشف له من الفحص الميداني.[1]

ومن الواضح أن بيانات التقدير المبدئي ومحاضر المناقشات والملاحظات التي يطالب المأمور الفاحص بتدوينها والاحتفاظ بها طوال عملية الفحص تمثّل أكبر عون للمأمور الفاحص في كتابة التقرير النهائي.

وعند الانتهاء من كتابة تقريره النهائي على المأمور الفاحص أن يحوّله للمراجع وأن يثبت تاريخ تحويله إلى مراجع بسجلات الحصر النوعية.

سادساً – المراجعة (التدقيق):

نتيجة لأهمية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وضرورة توازنها، كان من الضروري أن تخصص كل إدارة تنفيذية نخبة ممتازة من مأموري الضرائب الذين اكتسبوا الخبرة والمهارة الفنية ليتولوا مراجعة التقارير النهائية لمأموري الفحص، ويقوم المراجع بمراجعة كافة الإجراءات والفحوصات التي قام بها مأموري الضرائب ويرى مدى مطابقتها للحقائق والمعلومات من جهة، ونصوص القانون والتعليمات التفسيرية من جهة أخرى، وعلى المراجع(المدقق) أن يتثبت من صحة العمليات الحسابية في التقرير حتى لا تسيء الأخطاء المحتملة لسمعة الإدارة ولعلاقتها مع المكلفين.

سابعاً – إخطار المكلف بنتيجة الفحص:

بعد أن تقوم الدوائر المالية (مأمور الفحص – المراجع. . . .) بدراسة بيان

[1] أ. سنان محمد نذير، مرجع سابق، ص314.

أعمال المكلف وتنظم التقرير النهائي بنتائج تدقيقاتها التي يتم بموجبها تعديل الأرباح المصرّح عنها في بيانه وتبليغه نتائج التعديل أو اعتماد البيان الذي قدمه المكلف، تقوم الإدارة الضريبية بإخبار المكلف بشكل خطي فردي بنتائج عملها ويعد ذلك بمثابة تكليف مؤقت له بالضريبة، وهنا يكون للمكلف الحق بأن يحصل على أسس تكليفه بمنحه صورة عن تقرير التكليف المؤقت في حال طلبه ما لم يكن متضمناً هذا التقرير معلومات سرية.[1]

أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام فيمكن إطلاع المكلف عليها لكي يتسنى له الدفاع عن مواقفه بخصوص هذه المعلومات.[2]

ثامناً- <u>النظر في اعتراضات المكلف:</u>

في كل ضريبة من الضرائب يفرض القانون على الإدارة الضريبية النظر في اعتراضات المكلفين بجدية عن طريق لجان معظم أعضاؤها من الإدارة الضريبية.

حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة /28/ من **قانون ضريبة الدخل السوري** رقم /24/ لعام 2003:

((يعطى المكلف مهلة ثلاثون يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً)).

---

[1] المقصود بالمعلومات السرية، المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من الغير بوثائق خطية غير قابلة للتأويل إضافة إلى التصريحات الخطية الموقعة من هؤلاء الغير وهم الأفراد ومدراء الشركات الخاصة، وذلك منعا للمنازعات الشخصية.

[2] مجلة المحامون، العددان /7-8/،عام2006،التعليمات التنفيذية للقانون رقم /24/ لعام 2003، ص518.

وهنا منحت هذه الفقرة المكلف الحق في أن يسجل اعتراضه على التكليف المؤقت إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغ الإخبار المؤقت وتعتبر العطل الرسمية التي تحصل في اليوم الثلاثين مدد متممة غير مشمولة بالمهلة وبالتالي تمتد المهلة إلى أول يوم عمل.

أما الفقرة الثانية من المادة /28/ من القانون نفسه فقد ذكرت أنه:

((إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً، وإذا اعترض المكلف خلال المهلة المحددة على التكليف المؤقت، فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعائه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقدم الاعتراض)).

وبذلك تكون الفقرة قد ميزت بين حالتين:

الأولى: إذا تبلغ المكلف الإخبار بالتكليف المؤقت ولم يعترض عليه خلال المهلة القانونية أعلاه، في هذه الحالة يصبح التكليف قطعياً.

الثانية: إذا اعترض المكلف على التعديلات التي أجرتها الدوائر المالية ووضعتها أساساً في التكليف المؤقت فيجب عليه أن يبين في اعتراضه الذي يجب أن يقدم ضمن المدة المحددة التقديرات التي يقبل بها، وإنه في حال وجود وثائق تدعم اعتراضه عليه أن يقدمها إلى الدوائر المالية، ولا يحق للجان الضريبية البت في التكليف قبل انتهاء مدة خمسة عشر يوماً منذ تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض، وذلك إفساحاً للمجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق،ويُؤخذ على هذه النصوص أنها تركت للجان الضريبة الناظرة في الطعون الوقت مفتوحاً للنظر في هذه الطعون، مما قد يساعد على تقاعس هذه الإدارات عن النظر في هذه الطعون ، و حبذا لو أعطت النصوص سقفاً زمنياً

للنظر في هذه الطعون لحث هذه الإدارات على القيام بواجبها بهذا الشأن دون تأخير ، كما فعل **المشرع القطري** حيث أعطى المكلف مهلة /30/ يوم من تاريخ تسلمه إخطار الربط، أو إخطار فرض المبالغ الإضافية ليقدم اعتراضه، فإذا انقضت هذه المدة دون أن يعترض أصبح الربط نهائياً غير قابل للطعن فيه أمام أية جهة، وهنا يتعين على الإدارة أن تصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، فإذا انقضت فترة الستين يوماً دون إصدار القرار اعتبر ذلك رفضاًوذلك في المادة 28 من قانونه الضريبي .

أما **القانون المصري رقم /91/ لسنة 2005** فقد أعطى المكلف في المادة /117/ مهلة /30/ يوم لتقديم اعتراضه من تاريخ تسلمه نموذج ربط الضريبة، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً.

كذلك الأمر بالنسبة **للنظام الملكي السعودي** حيث ألزم المكلف بمهلة محددة لتقديم اعتراضه اذا لم يكن التكليف مرضياً بالنسبة إليه، كما تضمنت المادة /68/ من النظام المذكور أنه يحق للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، كما يحق له الاستئناف على القرار الابتدائي خلال ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، ويجوز له كذلك التظلم على القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

تاسعاً – <u>لجان الطعن:</u>

و يأتي دورها بعد اعتراض المكلف وعدم قناعته برد الإدارة الضريبية على اعتراضه لذلك فهو يضطر إلى الاتجاه إلى المستوى الأعلى في الإدارة ليتظلم ويطعن في قرار اللجنة نتيجة عدم قبولها لاعتراضه.

حيث نصت الفقرة الأولى من المادة /32/ من **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** وتعديلاته على أنه:

((المكلفين الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة الطعن بالضريبة ولم تأخذ اللجنة بوجهة نظرهم أو أدخلت تعديلات جزئية على تكاليفهم المؤقتة الحق بالاعتراض على قرارات لجنة الطعن بالضريبة أو لجنة الإدارة المالية أمام لجان إعادة النظر خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغهم الإخبار المرفق به صورة عن قرار لجنة الإدارة المالية القاضي بزيادة التكليف ويتم التبليغ بموجب الإخبار الفردي)).

كما أعطت هذه المادة الدوائر المالية بأن تمارس الحق نفسه بالاعتراض على قرارات لجان الطعن أو الإدارة المالية وضمن المهلة القانونية ذاتها المعطاة للمكلفين.

بالإضافة إلى أن الفقرة الثانية من المادة /32/ من القانون نفسه وتعديلاته نصت على أنه:

((تبدأ مهلة الثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف الإخبار الفردي الذي يتضمن خلاصته تكليفه بموجب قرار لجنة الطعن بالضريبة أو لجنة الإدارة المالية، وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر سواء من قبل المكلف أم الدوائر المالية ضمن المهلة المذكورة يصبح التكليف الذي تصدره لجنة الطعن بالضريبة أو لجنة الإدارة المالية قطعياً بحق الطرفين)).

كما نصت الفقرة الأولى من المادة /35/ من القانون نفسه وتعديلاته بأنه:

((تدقق لجان إعادة النظر في الطلبات المرفوعة أمامها بالاستناد إلى اللوائح الخطية والوثائق الثبوتية المتوفرة لديها ويجوز لهذه اللجان أن توعز بإجراء

تحقيقات إضافية بنفسها أو أن تعين خبراء إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف نفسه والمثبت صراحةً في طلب الاعتراض أو في استدعاء خطي مستقل يرفع لاحقاً بعد طلب الاعتراض شريطة أن يقوم المكلف بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة أو بموجب قرارها المتخذ في هذا الخصوص)).

كما نصت الفقرة الثانية من المادة السابقة على أن قرارات لجنة إعادة النظر تصدر معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية ما لم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما سابقاً في المادتين / 37 و40 /من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين.

وقد حرصت وزارة المالية على وجوب صدور قرارات لجان الطعن معللة ومدروسة، وأكدت على هذا المبدأ في بلاغها رقم (24/8/16186) تاريخ 1962/12/2 كما ذهبت في بلاغ آخر لها إلى عدم إجازة للجنة الطعن إعادة النظر في تكليف قامت به، ولكن إذا كان لدى المكلف وثائق جديدة أو شعر بالغبن في قرار اللجنة فإن عليه أن يعترض إلى لجنة إعادة النظر. [1]

أما بالنسبة **للقانون القطري** فإنه وحسب ماورد في المادة /28/ منه فهو لم يسمح للمكلف الاعتراض أو التظلم أمام لجنة التظلم الضريبي مباشرة إلا بعد الاعتراض أمام الإدارة وفي حال لم تستجب الإدارة أو رفضت اعتراضه فإن من حقه وحسب ماورد في أحكام المادة /29/ بأن يرفع التظلم لهذه اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بقرار الإدارة أو من تاريخ انقضاء مدة الستين يوماً وإلا أصبح قرار الإدارة نهائياً غير قابل للطعن فيه أمام أية جهة .

[1] أ. سنان محمد نذير، مرجع سابق ، ص507 وما بعدها.

وفيما يلي نصوص المواد :

المادة /28/ : ((لا يجوز للمكلف التظلم مباشرة أمام اللجنة إلا بعد الاعتراض أمام الإدارة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار الربط ، أو إخطار فرض المبالغ الإضافية المنصوص عليها في المادتين (12) ، (13) / فإذا أنقضت هذه المدة دون أن يعترض أصبح الربط نهائياً غير قابل للطعن فيه أمام أية جهة و على الإدارة أن تصدر قراراها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض . فإذا انقضت فترة الستين يوماً دون إصدار القرار أعتبر ذلك رفضاً)) .

المادة /29/ : ((يرفع التظلم للجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطار المكلف بقرار الإدارة أو من تاريخ انقضاء مدة الستين يوماً مشار إليها في المادة السابقة ، و إلا أصبح قرار الإدارة نهائياً غير قابل للطعن فيه أمام أي جهة)) .

وقد أوجب القانون القطري أن لا يكون لرئيس اللجنة أو أحد أعضائها مصلحة في التظلم أو أن يكون قريباً أو صهراً للمتظلم حتى الدرجة الرابعة.

وكذلك في **النظام الملكي السعودي** فإن الحق للمكلف باستئناف قرار الإدارة لاعتراضه يكون خلال ستين يوماً من تاريخ استلام قرار المصلحة بالإضافة إلى حقه في التظلم على القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار (م66).

أما فيما يتعلق بقانون **ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005** فقد نصت المادة /118/ منه على أحقية المكلف في الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب عن طريق طلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم حيث يتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة

خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، كما يجوز للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

وإذا لم يكن للممول جهة يتيسّر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

أما المواد /119/ وما بعدها فقد حددت طريقة وأسلوب الطعن الذي يقدمه المكلف وأطلقت على اللجنة التي تضطلع بالنزاع بينه وبين المصلحة اسم اللجنة الداخلية و تقوم بالبت بالنزاع خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون (القانون 91 لسنة 2005) قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل بها فإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلافات تقوم المصلحة (المأمورية) بإخطار الممول بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً من قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم

الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم الملف.

عاشراً – متابعة القضايا المنظورة أمام القضاء:

يعد حق اللجوء إلى القضاء من الحقوق الأساسية لكل إنسان، وكذلك الأمر نفسه بالنسبة للمكلف، حيث أنه من حق المكلف اللجوء إلى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ولم تقبل هذه الأخيرة أو لم ترد على اعتراضه خلال مدة محددة.[1]

لذا يمكن ملاحظة أن معظم التشريعات الضريبية تنص على حق المكلف باللجوء إلى القضاء، حيث أعطت المادة /40/ من **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** الحق لوزير المالية وللمكلفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين قرارات اللجان السابق ذكرها أمام القضاء المختص بموجب أحكام الفقرة /ب/ من المادة /40/ في الحالتين التاليتين فقط:

1–في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

2–في حال تضمين قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن 25 % كما هو مقرر من قبل لجان فرض الضريبة أو لجان الإدارة المالية.

ولا بد من التذكير بأن جواز الطعن بقرارات لجان إعادة النظر وفق الحالتين

---

[1] د. سعد محمد محيي ، مرجع سابق ، ص160.

المذكورتين لا يحد من صلاحية لجان إعادة النظر المنوطة بها بموجب المادة /35/ من هذا القانون التي تحكم بالقضايا المطروحة أمامها بقرارات معللة. [1] ولكن لايعني تقديم الدعوى ضد الادارة الضريبية وقف تنفيذ قراراتها ، فلا بد لوقف تنفيذ هذه القرارات من طلب ذلك من المحكمة المختصة ، واعتبار المحكمة أن التنفيذ سيؤدي الى نتائج يتعذر تداركها بالمستقبل كي تحكم بوقف تنفيذ القرار لحين البت بالدعوى أمامها.

كذلك **القانون القطري** لم يغفل حق المكلف في اللجوء إلى القضاء إذا لم يأت قرار اللجنة مواتياً لتطلعاته وطلباته في التظلم.

وهذا الحق ذكر في المادة /36/ والتي ذكرت أنه:

((تصدر اللجنة قرارها في التظلم وتخطر به كلاً من الإدارة والمكلف بكتاب مسجل ولكل منهما الطعن فيه أمام المحكمة المدنية الكبرى خلال ستين يوماً من تاريخ الإخطار ويكون حكم المحكمة المدنية الكبرى الصادر في الطعن قابلاً للاستئناف أياً كانت قيمة النزاع)).

إلا أن المادة /37/ من القانون نفسه ذكرت على أن قرار اللجنة واجب النفاذ ولا يترتب على الطعن فيه أمام المحكمة وقف تنفيذه.

كذلك **قانون الضريبة المصري رقم 91 لعام 2005** لم يغفل حق المكلف باللجوء إلى القضاء اذا لم يتم حل مشاكله الضريبية أمام لجنة الطعن، إلا أنه أعطى هذا الحق للمصلحة أيضاً عندما نص في مادته /123/ على ما يلي:

---

[1] لم يرد أي تعديل على نص المادة 40 من القانون 24 لعام 2003 في أي من التعديلات التي وردت على هذا القانون.

((لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرتها اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع)).

ويحسب للقانون المصري أنه جعل الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه في المادة /25/ منه تُنظر في جلسات سرية ويحكم فيها على وجه السرعة بشكل دائم، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة ، فهذا فيه مصلحة للادارة الضريبية والمكلف معاً، حبذا لو يحذوالمشرع السوري لهذا نظراً للمدة الطويلة التي تستغرقها الدعاوى الضريبية أمام مجلس الدولة السوري، ففي هذا احترام للمكلف وحفاظٌ منها على حريته وسمعته التجارية ذلك لأنه من الممكن أن يكون هناك خطأ في التقديرات الضريبية، الأمر الذي من شأنه أن يشوّه من سمعة المكلف بأنه يتهرب من أداء الضريبة والتي هي في النهاية واجب وطني عليه و يساعد من خلالها بشكل أو بآخر بنهضة بلاده،لهذا كله فيمكن أن تقدر الإدارة الضريبية أن اللجوء إلى القضاء هو الذي يمنحها حقوقها تجاه المكلف،كما يمكن للمكلف أن يقدر ذلك ،وفي كلا الحالتين على الإدارة الضريبية متابعة هذه الدعاوى حتى صدور أحكام قضائية مبرمة فيها ، لذا فإنه يوجد في كل إدارة ضريبية مديرية تسمى مديرية القضايا للقيام بهذا الدور ،وهذا ما يجعل هذه المهمة متداخلة مع مهمة المتابعة والرقابة.

الفرع الرابع
تحصيل الضريبة

إن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة مهمة جداً، كونها تحدد مستويات التحصيل وسلامة وثبات التدفق في الإيرادات الحكومية مع الأخذ بعين الاعتبار أن الدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون، الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من حيث كيفية تحصيله، والجهة المخولة بتحصيله، اذ يعد تحصيل الضريبة من أكثر موضوعات ضريبة الدخل أهمية وحساسية، وعليه تتوقف طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث إن المهم ليس فرض الضرائب بموجب القوانين بل قدرة الادارة الضريبيةعلى تنفيذ هذه القوانين وتحصيل تلك الضرائب المفروضة، فكفاءة أي نظام ضريبي لا تتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب، بينما المهم هو كم يتم تحصيله من هذه الضرائب، حيث أن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي، والذي يقوم على قياس ما تم تحصيله، وليس ما تم تقديره على المكلفين. [1]

ولتحصيل دين الضريبة يتوجب بداية تحديد دين الضريبة، الذي يبدأ بالتحقق والتثبت من وجود الوقائع القانونية للربط عليها. [2]

وهناك عدة طرق وأساليب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، من أهمها، أسلوب المظاهر الخارجية، وأسلوب التقدير الجزافي، وطريقة الإقرارات المقدمة من غير المكلف، وأسلوب الإقرارات المقدمة من المكلف، وأسلوب التقدير الإداري

---

[1] من منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص317.

[2] الديك، أحمد زياد، تحصيل دين الضريبة ، رسالة ماجستير لسنة 2003 ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، ص60.

المباشر.[1]

أما بخصوص الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل، فإما أن يكون عن طريق دائرة ضريبة الدخل إن كانت الدولة تأخذ بنظام ضريبة الدخل العامة والتي قد تكون مقسمة محلياً كما هو الحال في مصر، وإما أن يكون عن طريق دائرة التحصيل الخاصة بكل نوع من الضرائب النوعية المؤلفة لضريبة الدخل إن كانت تأخذ الدولة بنظام ضرائب الدخل النوعية كما هو الحال في سورية ، حيث يوجد في المديريات المالية بالمحافظات السورية دوائر لجباية كل نوع من أنواع الضرائب ، كدائرة تحصيل ضريبة التركات ، الأرباح الحقيقية ، الدخل المقطوع ، الرواتب والأجور.

لابد من التنويه إلى أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد، تفرض على المشرع الضريبي اختيار الطرق الأكثر ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية، والأخذ بالحماية المقررة لضمان تحصيل هذا الدين.[2]

وبالتالي فإن تحصيل دين الضريبة يكون عن طريق:

أولاً – <u>التحصيل المباشر:</u>

ويقع الاختلاف بين نظامي التحصيل المباشروالتحصيل على حساب الضريبة، في أن المكلف بنظام التحصيل المباشريلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة، أما في نظام التحصيل على حساب الضريبة فإنه يمكن

---

[1] سمور موفق علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر،عمانلسنة 2000، ص41.

[2] الديك، أحمد زياد، مرجع سابق ، ص80.

فـرض تحصـيل الضـريبة وتسـديدها علـى كـل مـن (المـدين) دافـع الإيـراد، و(المكلف)المتحقق له الإيراد(فقط).[1]

كما يمكن أن يتم على أساس دفع سلف من المكلف على حساب الضريبة قبل تصفيتها من قبل الادارة الضريبية ومعرفة مقدارها بدقة ، وقد يرافق ذلك تقديم الاقرار من المكلف بها كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لعام 2005 في المادة/71/ منه.

ثانياً – <u>نظام التحصيل من المنبع وتقسيط الضريبة:</u>

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تقوم التشريعات الضريبية لضمان حق الخزانة العامة من الضياع بفرض التزام على شخص آخر يعد طرفاً ثالثاً لتحصيل دين الضريبة من المكلف وتوريده إلى الدائرة الضريبية، في مواعيد محددة، وفي المقابل فإن التشريعات الضريبية ولرعاية مصالح المكلفين ومراعاة ظروفهم فإنها تلجأ أحياناً إلى سن إجراءات معينة لتقسيط دين الضريبة المستحقة على المكلف.

فمثلاً نظام التحصيل من المنبع: هو فرض التزام بحكم القانون على شخص ثالث بتحصيل الضرائب وتوريدها إلى الدائرة الضريبية، وبمقتضى هذا النظام يقوم هذا الشخص الثالث بخصم مبالغ معينة محددة بالقانون، ويقوم هذا الشخص بتوريد هذه المبالغ إلى الدائرة الضريبية باسم الشخص المكلف الذي تم خصم هذا المبلغ منه.[2] كما هو الحال في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور في سورية حيث نصت المادة/77/من قانون ضريبة الدخل رقم 24لعام 2003 على أنه: **((على الجهات**

---

[1] الديك، أحمد زياد، مرجع سابق ، ص80.

[2] لبادة، أمجد بنية عبد الفتاح، حماية المال العام ودين الضريبة ،(رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص157.

المذكورة في المادة /75/[1]من هذا القانون:

أ: أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة القائمة تتضمن مايلي:

1-جميع البيانات المذكورة في المادة /75/من هذا القانون.

2-مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /75/ 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 /75/من هذا القانون.

كذلك نظام تقسيط الضريبة: فإنه وبسبب الخلافات التي قد تنشأ بين المكلف، ودائرة الضريبة، والدخول في مراحل الطعن المختلفة، أو بسبب ما يواجه المكلف من عسر وعدم مقدرته على دفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، فقد تحدث تراكمات للمبالغ الضريبية المستحقة على المكلف، وقد تزداد هذه الغرامات نظراً لأسعار الفوائد التي تضاف إليها بسبب تأخير الدفع، والغرامات

---

[1] تنص المادة 75على أنه: يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافأة أن يمسكوا سجلاً تدون فيه البيانات الآتية وبدون فراغ ولاحواش بين الأسطر ولاشطب وبتتابع تاريخ الاستخدام:

-هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

-مقدار الدخل غير الصافي.

-بيان التعديلات التي طرأت على وضع أو دخل كل منهم.

المضافة عليها، الأمر الذي قد يتطلب عمل تسوية ومعاملة خاصة مع المكلف وذلك عن طريق تقسيط الضريبة عليه.[1]

وقد نصت الفقرة الأولى من المادة /52/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003 على:

((اعتبار الضريبة مترتبة على المكلف بدءاً من السنة الأولى لدورات التصنيف المحددة في المادة /43/ من هذا القانون أي بالنسبة للمكلفين القدامى الخاضعين لدورات تصنيف)).

وقد عدّلت هذه المادة بموجب أحكام المادة 18 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 والتي بدأ تطبيقها اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 وأصبحت على النحو التالي:

أ-تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم بموجب أحكام الفقرات (أ-ب-جـ) من المادة 13 من هذا المرسوم التشريعي[2] وإذا طرأ تبديل على المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل، أما في الحالات المنصوص عليها في البند الأول من المادة 17 من هذا المرسوم

---

[1] صبري، نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، نابلس ، 2002، ص361.

[2] تنص المادة 13 من المرسوم على أنه يترتب على المكلفين أن يقدموا للدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:
لغاية 31 أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة.
لغاية 31 آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين.

التشريعي[1] فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية.

أما في الحالات التي يطرأ فيها تبدل على مطرح الضريبة يستوجب طي التكليف كلياً وإعادة التصنيف كما ورد في الفقرة الأولى من المادة /51/ فتعتبر الضريبة عندها مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي وقعت فيه الحالة المنشئة للتكليف وتعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل.

وبموجب الفقرة الثانية من المادة /52/ من القانون نفسه تعتبر الضريبة مستحقة بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية أو قرار اللجنة الاستئنافية منشئة لزيادة في الضريبة.

وقد قضت المادة /53/ من القانون نفسه على وجوب إضافة نسبة على ضريبة الدخل المقطوع بواقع 2% من الضريبة السنوية وذلك باسم المساهمة في نفقات التصنيف.

أما**قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005** فقد نظم عملية تحصيل الضريبة في المادة 105 منه على النحو الآتي:

((يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف

---

[1] تنص المادة 17 من هذا المرسوم على أنه: على المكلفين المعددين في هذا القانون أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في هذا القانون معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها)). هذا يعني أن المشرع الضريبي المصري أعطى سلطة تقديرية لرئيس مصلحة الضرائب بالموافقة على تقسيط المستحقات بالضريبة ضمن قواعد هي:

1-تقديم طلب من الممول عند حصول ظروف لديه تجعله غير قادر على دفع الضريبة في الوقت اللازم.

2-موافقة رئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه على ذلك التقسيط لمدة تساوي ضعف مدة سنوات الضريبة.

3-ويمكن تجديد الطلب وتمديد فترة التقسيط أيضاً.

وبذلك نخلص إلى ضرورة تحديد وقت لتحصيل الضريبة على نحو يمكن معه تفادي التقلبات الكبيرة في الإيرادات وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإنفاق على مدار السنة، إلا أن ذلك لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي ينبغي أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة. إذ يجب أن يراعى اعتباران آخران:

1-أن تُحصّل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة بالنسبة للمكلف.

2-أن يتم ذلك بأقل قدر ممكن من نفقات الجباية.[1]

---

[1] د. شيحة رشدي مصطفى، مرجع سابق، ص129.

الفرع الخامس
المتابعة والرقابة

تختلف مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارات التنفيذية عنها على مستوى الإدارة المركزية، ويتجلى هذا الاختلاف واضحاً في مهمتين رئيسيتين:

الأولى: تتمثل في اتخاذ الإجراءات لرفع الدعاوى المدنية والجزائية ومتابعتها لاستكمال إجراءات الربط أو التحصيل التي عجز أي من أقسام الحصر أو الربط أو التحصيل عن إتمامها.

والثانية: تعنى بمكافحة التهرب والتجنب الضريبي في النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية.

ومع ذلك فإن هاتين المهمتين يشتركان في متابعة تحقيق أهداف الخطة واستخراج الإحصاءات وتحليل البيانات.[1]

" تشير الدراسات المختلفة عن الإدارت الضريبية في الدول النامية إلى وجود مشكلة فيما يتعلق بعمل الادارات الضريبية التنفيذية في مجال المتابعة والرقابة وتنظيم العمل في هذه الإدارة، فقد أوضحت بعض الدراسات أن الفصل التقليدي بين إدارة الضرائب المباشرة وإدارة الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى صعوبة الرقابة على أوعيتها المختلفة، وتعذر تنسيق عمليات الاستقطاع الضريبي في الإطار الذي حددته السياسة الضريبية، بحيث يحسن تجميع هذه الإدارات في ديوان ضريبي واحد، ومن بين الآراء التي ظهرت في هذا الصدد ضرورة وجود مكتب للبحوث الفنية يتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها الإدارة الضريبية في مجال التطبيق ومتابعة البحوث والدراسات الفنية التي تقوم بها مختلف

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد، مرجع سابق، ص194.

الدول في ميدان الضرائب وبحث إمكانات الاستفادة منها وذلك إضافة إلى مكتب للعلاقات العامة يقوم بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب وإلى طرق تحديد أوعية الضرائب وحساب قيمتها ومواعيد سدادها" .[1]

وبهذا تنحصر مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارة التنفيذية في الوظائف التالية:

أولاً – استخراج الإحصاءات وإعداد تقارير المتابعة للخطة:

حيث يقوم قسم المتابعة والرقابة بتتبع كافة أعمال الأقسام بالإدارة التنفيذية بغية تجميع البيانات وإعداد الإحصائيات المتعلقة بكافة مهام الإدارة التنفيذية وتصنيفها وتحليلها، وعلى قسم المتابعة أن يقارن هذه الإحصاءات بنظائرها في الأعوام السابقة وبالمستهدف في خطة الإدارة التنفيذية وتحليل التطورات التي حدثت على مدى السنوات الأخيرة.[2]

و على قسم المتابعة أن يضمّن تقريره ما يراه مناسباً من اقتراحات وإجراءات ضرورية للتغلب على العقبات التي حالت دون التنفيذ الكامل للخطة أو التي تؤدي إلى تحسين الإدارة ورفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة التنفيذية.

ثانياً – مباشرة وتتبع إجراءات التقاضي:

هذه المهمة الكبيرة تقع على عاتق قسم المتابعة ليمنع أي محاولة لامتناع المكلف عن دفع ما هو مستحق عليه من ضرائب ولكي يمنع عنه أيضاً أي

---

[1] د. البطريق أحمد يونس، مرجع سابق، ص145 ،

[2] د. درازعبد المجيد حامد، مرجع سابق، ص195.

محاولة للتهرب من دفع الضريبة أو إنقاص مقدارها عن طريق إخفاء كل أو بعض ممتلكاته، وهنا يستدعي الأمر أن يتولى قسم المتابعة والرقابة تعقب المكلف ومتابعة الحالة حتى يتم تحصيل الضريبة أو إسقاطها.

لا جدال في أن حزم الإدارة التنفيذية وحرصها على مباشرة وتتبع إجراءات التقاضي بكل جدية وموضوعية له أكبر الأثر في زيادة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية وسلامة تنفيذ القوانين وإشعار المكلف بكفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على التوصل إليه مهما سلك من أساليب، ومن ثم في تضييق فرص التهرب الضريبي.

ثالثاً – مكافحة التهرب الضريبي:

يعني التهرب الضريبي امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة المنشئة للضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة. وهذه وسائل غير مشروعة تقع تحت طائلة القانون ، وهو بهذا يختلف عن التجنب الضريبي الذي يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة أو بالاستفادة من ثغرات القانون الضريبي.[1]

إن من أهم عوامل مكافحة التهرب الضريبي :

1–تشديد رقابة الإدارة الضريبية التي تقوم بها إدارة المتابعة والرقابة: فعندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة يتخوفون من التهرب، ومن أهم أشكال تحقق هذه الرقابة هو أن تطلب الإدارة رقابة ذاتية من المكلف بحلف اليمين على صحة المعلومات التي صرح بها، وقد أعطت

[1] د. بشور عصام، مرجع سابق، ص322.

الرقابة ثمارها في كثير من الدول.

2-أن يتم تنظيم الإدارة الضريبية وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف الأبحاث والتخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات والفتاوى ومتابعة الشؤون العامة وتنظيم العاملين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارات التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

3-إن التنظيم الأمثل لهيكل الإدارات الضريبية التنفيذية بالنسبة للدول وخاصة النامية منها التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل يقتضي تقسيم الإدارات وفقاً للأساس الجغرافي، بحيث تتم عمليات التخطيط والحصر والتحصيل والمتابعة والرقابة بطريقة تجميعية بالنسبة لكافة المكلفين المقيمين داخل النطاق الجغرافي للإدارة، أما عمليات ربط الضريبة فيتم تقسيمها على أساس نوعية الضريبة ونوعية النشاط الاقتصادي طبقاً لعدد المكلفين بكل ضريبة والممارسين لنشاط اقتصادي معين.

4-يجب أن يوجه مزيد من الاهتمام لعملية حصر المكلفين باعتبارها حجر الأساس لكافة أعمال الإدارات الضريبية التنفيذية وباعتبارها أنجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي.

5-باعتبار أن أهم المشاكل الرئيسة للإدارة الضريبية في الدول النامية ترجع في أساسها إلى حجم ونوعية القوى البشرية العاملة في الإدارات الضريبية، فلا بد في هذا المجال من العناية باختيار أكفأ الموظفين الذين تتوافر فيهم المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية اللازمة لإشغال وظائف الإدارة الضريبية.

6-يجب أن يُنظر إلى مهمة التدريب الدوري والمنظم باعتبارها جزءاً أساسياً من عمل موظف الضرائب وليست ميزة تعطيها الإدارة الضريبية لموظفيها المميزين مثلاً.

7-الاهتمام أكثر بالمستوى المعاشي لموظف الإدارة الضريبية، وربط الحوافز المادية المعطاة له بالجهود التي يبذلها لكشف المطارح الضريبية التي يحاول المكلفون إخفاءها عن الإدارة الضريبية.

يتبين من استعراض هذه العوامل أن القيام بالواجبات المشار إليها والتي تقع على عاتق الإدارات الضريبية التنفيذية كفيل بتقليل حالات التهرب الضريبي.

المبحث الثاني
سلطات الإدارة الضريبية

تملك الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات تجاه المكلفين، إذ أناط المشرع بها ممارسة هذه السلطات لتكون قادرة على تملّك الأدوات اللازمة للقيام بوظيفتها الرئيسة المتمثلة بضمان حقوق الخزينة العامة، فلكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرارات، ولكي تستطيع أن تؤسس الفرض الضريبي بشكل عادل ومطابق للواقع فإنهايجب أن تتمتع بسلطة الفحص والرقابة، وحتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها يجب أن تتمتع بسلطات تضمن لها هذا التحصيل من المكلفين، كذلك فإن سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات هي سلطة مقررة لمتابعة تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة لكي تضمن تحصيل الضريبة ومعاقبة العابثين بالقوانين والمتهربين من أداء واجبهم الضريبي فضلاً عن حق الإدارة الضريبية تتبع المدين بالضريبة في أي زمان وأي مكان وتتبع أمواله تحت أي يد حتى تستوفي حق الخزانة، وهذا يستوجب تسليمها امتياز

الخزانة العامة تجاه هذا المدين، وفيما يأتي سوف نتناول هذه السلطات بشكل مفصّل من خلال المطالب الثلاثة الآتية :

المطلب الأول
سلطة الفحص والرقابة

تؤسس غالبية الضرائب على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفون بملئها بمعرفتهم ، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه الإقرارات.

ومن هنا جاء حق الإدارة وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي للمكلف، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة.

ولا بد من التذكير بأن عملية فرض الضرائب هي عملية فردية، تعتمد على دخل أو أرباح شخصية، أو مركز عائلي أو إدارة خاصة بمشروع معين، ويقع على المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بمركزه الاقتصادي والمهني والعائلي، وعليه تقديم جميع المسوغات والأسانيد التي تطلبها الإدارة. [1]

وليس من حق المكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية لأن المكلف ملزم بتقديم ما يكون ضرورياً لفرض الضريبة استناداً إلى مبدأ ضرورة الضريبة ومبدأ مكافحة التهرب الضريبي.

ومع ذلك يجوز للمكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية عن أية بيانات لا

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص254 وما بعدها.

تتصل بفرض الضريبة لأن إصرارها على هذه البيانات يمثل تدخلاً في حياة المكلف الخاصة وعلى ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص تتيح لها التمتع بعدة حقوق أهمها:

الفرع الأول
الحق في الاطلاع

أولاً: ماهية الحق في الإطلاع:

تمتلك الإدارة الضريبية عدة امتيازات في مواجهة الغير، وهذه الامتيازات قد تتمخض عن واجب يقع على الغير مثل واجب الإبلاغ، وقد تتمخض عن حق للإدارة الضريبية مثل حق الاطلاع، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون وبصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، كما هو الحال بالنسبة للأشخاص ذوي الصفات المعينة، كالتجار أوأعضاء بعض المهن غير التجارية والمزارعين والإدارات والمشروعات العامةو مؤسسات أو هيئات مراقبة بواسطة السلطة الإدارية.[1]

وقد جاء النص على هذا الحق في **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم /157/ لعام 1981 وفي المادة الثانية منه، حيث ألزم **بعض الجهات بتمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية حق الاطلاع على ما يريدون من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضرائب المقررة .**[2]

فقد أعطى المشرع الضريبي مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الدفاتر والوثائق والأوراق (الخاصة بالمكلف) والتي تمكنها من تحديد دين الضريبية

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص124.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص204.

تحديداً دقيقاً، دون أن يحتج المكلف بسرية هذه الوثائق، لأنه من المفترض أن تكون مصلحة الضرائب أمينة على ما تطلع عليه من أسرار[1]، فيكون واجباً عليها في هذا الصدد عدم تسريب مضمون تلك الوثائق إلى الغير بحيث يمكن أن يُضار المكلف من ذلك تحت طائلة مساءلتها على ذلك.

كما وضع القانون الضريبي نفسه الجزاءات والعقوبات على كل من يعرقل استخدام مصلحة الضرائب لحق الاطلاع سواء بالامتناع أم بإتلاف الأوراق والمستندات.

1- في مصر:

وتنص المادة /134/ أيضاً من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم /157/ لعام 1981 على أنه:

((يجوز للنيابة العامة أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية)). [2]

وبالتالي فإن المشرع جعل ممارسة الإدارة الضريبية لحق الاطلاع جوازياً للنيابة العامة وليس وجوبياً عليها، ويرجع إلى أنه من الجائز أن تكون الدعوى المطلوب الاطلاع عليها من الدعاوى التي لا يجوز لمصلحة الضرائب الاطلاع عليها لسريتها، ففي هذه الحالة للنيابة العامة وحدها ممارسة سلطة تقديرية في طلب الاطلاع على أوراق ووثائق هذه الدعوى التي قد تفيد في كشف رقم أعمال المكلف.

إلا أن الملفت للنظر أن **قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم /91/ لسنة**

---

[1] د. يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص86.

[2] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق، ص258.

2005 ذهب أبعد من ذلك بكثير واستفاض بشرح حق الإدارة في الاطلاع على وثائق وبيانات المكلف الضريبية، والتي أفرد لها الباب الرابع من القانون المشار إليه، حيث فرضت المادة /95/ منه على الممول:

((استقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة، كما أوجبت المادة /96/ من القانون نفسه على الممول توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها)).

ويعتبر من أهم ما ذكره القانون المصري ما تضمنته المادة /97/ منه وفيما يأتي نصها :

((لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة)).

أما فيما يتعلق بعدم قدرة المكلف على رفض اطلاع الإدارة على وثائقه ومستنداته فقد ذهب المشرع المصري في القانون الجديد لعام 2005 إلى أبعد

من ذلك وأوجب على النيابة العامة في المادة /98/ منه إعطاء الأمر لجهاز الكسب غير مشروع الاطلاع على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه مصلحة الضرائب من فحص أو ربط أو تحصيل للضرائب المقررة بهذا القانون، فضلاً عن إعطاء وزير المالية في المادة /99/ منه الحق في أن يطلب من رئيس محكمة الاستئناف اطلاع العاملين بمصلحة الضرائب أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم، كما ويلتزم المكلفون بإدارة أموال ما وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى من لهم صفة الضبطية القضائية– عند كل طلب –الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وغيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات ، وذلك كي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين، ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي مصلحة الضرائب المشار إليهم من الاطلاع على هذه الوثائق ، على أن يتم هذا الاطلاع بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق.

وأعتقد أنه من الجدير احترام هذا القانون الذي أضاف مادة لم تكن مذكورة أو مشار إليها في القانون المصري القديم والخاص بضريبة الدخل، حيث ألزم موظفي الإدارة الضريبية بمراعاة سرية المهنة في مادته رقم /101/ والتي نصت على أنه :

((كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة، ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا

يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرّح بها قانوناً ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير)).

2- في فرنسا:

إن حق مصلحة الضرائب في الاطلاع في مواجهة السلطة القضائية يخضع لأحكام المادتين /1989 و1990/ من التقنين العام للضرائب.

ويمكن أن نستخلص المعلومات الآتية من أحكام المادتين السابقتين:

1-إن الحق في الاطلاع في مواجهة السلطة القضائية له ذاتية خاصة عن الحق العام للإدارة الضريبية في الاطلاع، فحق الاطلاع يكون مجرداً من كل طلب للإدارة، فالمبادرة ليست لغير السلطة القضائية، وذلك خلافاً للنص العام الذي ينظم حق الإدارة الضريبية في الاطلاع، إذ وفقاً له فإن ممارسة حق الاطلاع يتوقف على طلب من الإدارة الضريبية.[1]

2-إن الفقرة الأولى من المادة /1989/ تلزم السلطة القضائية بأن تحيط الإدارة الضريبية بأي بيان يمكن أن تحصل عليه ويمكن من طبيعته أن يثير دلائل على ارتكاب التهرب من الضريبة أو وجود غش بغية التهرب أو عدم أداء الضريبة سواء كان الأمر يتعلق بدعوى مدنية أم تجارية أم تحقيق في الجنايات

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص258.

أم الجنح حتى لو انتهت بقرار الحفظ.[1]

3-وفقاً للمادة /1990/ من تقنين الضرائب (يجوز) للنيابة العامة أن تطلع الإدارة الضريبية على الملفات في أية دعوى أمام المحاكم المدنية أو الجنائية.

3- في قطر:

نصت الفقرة الثانية من المادة /160/من قانون ضريبة الدخل رقم /11/لعام 1993 منه على أنه:

((يجوز للإدارة أن تطلب من المكلف بموجب كتاب مسجل تقديم أية دفاتر أو سجلات أو حسابات أو قوائم بالموجودات والالتزامات وذلك للاطلاع عليها، وللإدارة الاحتفاظ بها عند الضرورة)).

وقد حذا القانون القطري حذو القانون المصري عندما أوجب على موظفي الإدارات الضريبية المحافظة على سرية المستندات الخاصة بالمكلفين والتي تقع في أيديهم أثناء ممارستهم لعملهم وذلك في المادة /38/ منه والتي نصت على أنه : **((على الموظفين القائمين في تنفيذ أحكام هذا القانون أن يحافظوا على سرية المستندات والمعلومات التي تكون في حوزتهم أو تصل إلى علمهم أثناء أداء واجباتهم، ولا يعتبر إفشاءً للسرية تقديم المستندات والمعلومات في إجراءات قضائية تتعلق بتنفيذ أحكام هذا القانون))** .

4- في السعودية:

أعطت المادة /61/ من قانون ضريبة الدخل السعودي مصلحة الضرائب الحق في الحصول على المعلومات وفق ما يأتي:

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد، المرجع نفسه، ص259.

((أ- على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد المصلحة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها المصلحة لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام)) .

5-<u>في سوريا:</u>

فقد جاء في المادة /6/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ الصادر بتاريخ 2003/11/18 أنه:

((يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف)).

كما ألزم القانون الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشترك بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي.[1] فضلاً عن التزام جهات القطاع العام والتعاوني والمشترك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها.[2]

كما ألزمت المادة /7/ من القانون السابق أن يجري الاطلاع والتدقيق على تلك

---

[1] الفقرة /ب/ من المادة السادسة من القانون رقم /25/لعام2003 الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية ..

[2] الفقرة /ج/ من المادة السادسة من القانون رقم /25/لعام 2003 الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية.

البيانات والوثائق من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين.

وعن الاختصاص في فحص الأوراق والبيانات المتحصلة من قبل موظفي المالية، فقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /11/ من القانون رقم /25/ لعام 2003 على أنه:

((يقوم قسم الواردات أو الدخل حسب الحال في مديريات المالية بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط (ضبط المخالفة) وتتخذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط وفي حال كون المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح عن السنة الجارية التي تم فيها تنظيم ضبط المخالفة فيمكن تمديد الفترة المذكورة إلى سنتين كحد أقصى)).

وقد أعطت المادة /12/ من القانون المشار إليه الحق للمديرية أو القسم حسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها، وفي هذه الحالة يُحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة . ولم يأت القانون المذكور على مخالفة وعقوبة المكلف المتخلف أو الذي يقدّم بيانات كاذبة أو غير صحيحة فقط بل تعداه أيضاً إلى العامل المكلف بأعمال الاستعلام والمكافحة ، حيث نصت المادة 10 منه على أنه:

((يُحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم)).

وذلك لمواجهة الفساد الإداري الواقع في الإدارات الضريبية الذي يؤدي إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، أما بالنسبة إلى عقوبة المكلف في هذا المجال فقد أوضحت ذلك المادة /8/ من القانون رقم /25/ عندما نصت على عقوبة المكلف الذي يلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة بالحبس مدة شهر وبغرامة مقدارها 2 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عند التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) كما أنها ضاعفت العقوبة في حال التكرار.

ثانياً: الطبيعة القانونية لحق الاطلاع:

ذهب غالبية الفقهاء إلى اعتبار حق الاطلاع من (حقوق الاستدلال) التي مُنحت لبعض الموظفين في مجالات معينة تخولهم الحصول على بيانات معينة أوالاطلاع على ملفات خاصة بطوائف مهن معينة وذلك بغرض تمكينهم من أداء وظائفهم المكلفين بها بمقتضى قوانينهم الضريبية الخاصة.[1]

فضلاً عن أن الفقه الجنائي الراجح يعتبر حق الاطلاع سلطة من سلطات الاستدلال خلافاً لرأي ينظر إلى حق الاطلاع على أنه نوع خاص من الإجراءات له بعض صفات التفتيش .

وعليه يمكن التقرير بأن ضباط الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم **في مصر** يملكون هذا الحق استناداً لكونهم من مأموري الضابطة القضائية باعتبار أن حق الاطلاع ما هو إلا سلطة من سلطات الاستدلال لديهم والتي مُنحت أصلا لموظفي الضرائب ممّن يحملون هذه الصفة حتى يساعدهم ذلك في

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص208.

عملهم أثناء تنفيذهم لقانون الضرائب،[1]وذلك وفقاً لقرار وزير العدل ، الذي كلفهم بتنفيذ قانون الضرائب بمقتضى الدستور وبمقتضى قانون هيئة الشرطة رقم /109/ الصادر سنة 1971.[2]

ثالثاً: حدود ممارسة الحق في الاطلاع:

الواقع أن الحق في الاطلاع المخول للإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن أن يُمارس بشكل كيفي، وإنما هو محدد بعدة شروط أهمها:

1-بالنسبة للهدف من الاطلاع ينبغي أن يكون فقط بقصد معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة ذات الفائدة في الربط الضريبي.

2-بالنسبة للموظفين المختصين بالاطلاع ينبغي أن يكونوا من درجات معينة وأن يكونوا من الأشخاص ذوي الحكمة والديبلوماسية في التعامل.

3-على الموظف المختص بالاطلاع أن يرسل إخطاراً إلى المكلف يسمى في فرنسا (إخطار مرور) ويحدد فيه طبيعة تدخله حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلفين وبصفة خاصة عدم الخلط بين هذا الاطلاع وبين الاستقصاء أو التحقيق الحسابي.

4-يجب أن يكون الاطلاع في موقع العمل نفسه وبالنسبة للمشروعات أو الشركات فإن المقصود طبعاًهومقرالإدارة وبصفة أكثرتحديداًيجب أن يمارس حق الاطلاع في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق والبيانات المطلوبة.

5-يجب أن تكون ممارسة حق الاطلاع في أوقات العمل الطبيعية وليس في

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق ، ص200.

[2] د. سعد محمد محيي، المرجع نفسه ، ص209.

أوقات خارجة عن هذه المواعيد.

6-يجب أن يكون هذا الحق محدداً بمدة معينة، بمعنى أن الوثائق أو البيانات أو المستندات التي يمكن ممارسة حق الاطلاع عليها لا يمكن الاحتفاظ بها إلى ما لا نهاية وإنما يتم تحديد مدة معينة كحد أقصى للاحتفاظ بها.[1]

هذا و لم يتم تحديد مدة معينة للقيام بهذا الحق، لا في القانون المصري ولا حتى السوري.

وإن مثل هذا الحق الذي أعطي لمراقبي الدخل بأن يقوموا بتدقيق حسابات المكلف أو غيره ممن لهم علاقة به، شرع لتمكين الدوائر المالية من معرفة الأرباح الحقيقية الخاضعة للتكليف، لذا فإنه لا يجوز العمل على إساءة استعمال هذا الحق والتمسك به لأغراض لا تتعلق بفرض الضريبة على الدخل، ومدة هذا الحق تختلف من مكلف لآخر وذلك حسب حجم عمله حيث الحاجة في الشركات الكبرى إلى وقت أطول قياساً إلى المكلف الذي لا يملك سوى مصدر دخل واحد يتمكن الموظف من خلاله من حصر تكليفه ومراجعة بياناته في وقت أقل وأقصر بكثير مما عليه الحال مع المكلف المرتبط بعدة شركات .

وأعتقد أنه وبعد هذا العرض الموجز لحق الاطلاع من قبل الإدارة الضريبية للبيانات والوثائق التي يتوجب على المكلف تقديمها، لابد من ملاحظة الضرورة العملية والملحة للقيام بهذه العملية التي تساعد طرفي العلاقة بشكل متوازن ومتساوي:الإدارة الضريبية لتحصيل حقها، والمكلف بالجهة المقابلة ليتعامل بصدق مع الإدارة الضريبية.

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص126 وما بعدها.

الفرع الثاني
الحق في الاستيضاح أو التبرير

وهو عبارة عن حق الإدارة الضريبية في الاستعلام والاستيضاح وطلب التبريرات لبيانات ووثائق معينة تراها ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي، فمع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفون أصبح من الممكن ممارسة هذا الحق على مستوى قومي إلى جانب ممارسته على مستوى دولي يمتد إلى نشاطات المكلفين في خارج الحدود.[1]

والمادتين /ل. 1/ و/ل11/ من سجل الإجراءات الضريبية **في فرنسا** تنصان على أن الإدارة الضريبية تستطيع أن تطلب من المكلفين معلومات أو استيضاحات أو تبريرات متعلقة بالإقرارات التي تم تحريرها بمعرفتهم، والمدة المحددة على هذا الطلب هي /30/ يوماً بالنسبة للمعلومات، أما بالنسبة للاستيضاحات أو المبررات فهي محددة وفقاً للقانون الصادر في 8 يوليو 1987 بشهرين.[2]

وفي هذا الصدد نجد أن المادة /154/ **من قانون ضريبة الدخل المصري** رقم /187/ لعام 1993 تنص على أنه:

((إذا تبين لمصلحة الضرائب من فحص الإقرار المنصوص عليه في المادة /131/ من هذا القانون أنه قد طرأت زيادة على ثروة الممول وزوجه وأولاده القصّر وأن هذه الزيادة مضافاً إليها المصاريف المناسبة له ولأسرته طوال الخمس سنوات تفوق ما سبق الربط على الممول وما حققه من أرباح فعلية

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص214.

[2] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص128.

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 الممول يخضع لأكثر من ضريبة نوعية وتوزع الزيادة على السنوات السابقة على سنة تقديم آخر إقرار ثروة تثبت فيه هذه الزيادة)).

إلا أن **القانون المصري رقم /91/ لعام 2005** توسع أكثر في موضوع ربط الضريبة وذلك في المواد /90-93/ حيث لم يقتصر الحديث عن موضوع زيادة ثروة الممول بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما اعتمد الربط التقديري للضريبة، وذلك في حالة عدم توافر أي بيانات أو عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو المستندات التي تؤيد هذا الإقرار.

أو في حالة قام الممول بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخذ إجراءات من شأنها إلحاق الضرر بتحصيل الضريبة .

كما أنه من الممكن أن يتم ربط الضريبة على شخص ويثبت بعدها أن هذا الشخص يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات.

أما فيما يتعلق بسورية: فقد جاء في قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 بأن:

((الدوائر المالية توجه إنذاراً للمكلف بالامتثال لتقديم البيان مع المستندات المتعلقة ببيانه خلال مدة معينة، فإذا لم يمتثل تطبق عليه أحكام المادة /25/ المعدلة بموجب الفقرة /آ/ من المادة /12/ من القانون /21/ لعام 1981 حيث: ((يكلف بضعف أعلى رقم سنوي للأرباح التي اتخذت أساساً

لتكليف المكلف بضريبة الدخل خلال الخمس سنوات الأخيرة بالنسبة لتكاليف عام 1981 أو ما بعد)).[1]

حيث يجب تلبية الطلب من قبل المكلفين بضريبة الدخل للاطلاع على قيودهم ودفاترهم ولو سبق لهم أن رفضوا إبرازها وذلك في أية مرحلة من مراحل التكليف. [2]

ويتم تدقيق بيان المكلف من قبل مراقب الدخل المختص الذي يعمل على التأكد من مطابقة البيان للوقائع والمستندات وأن المصاريف والواردات منسجمة مع أحكام المواد (2-5-7-138) من قانون ضريبة الدخل، وللمراقب أن يطلب من المكلف فواتير البيع والشراء وكافة المستندات التي تؤكد صحة البيان، وله الاستطلاع وجمع المعلومات من كافة المصادر لمساعدته على التأكد من صحة البيان والوثائق ومطابقتها للواقع والقانون، لينتهي إلى القناعة بصحة البيان أو أنه ناقص ومشوّه وفيه تلاعب وتحايل وذلك كله من أجل تحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون، وبعد ذلك ينظم مراقب الدخل عند إنجاز مهمته في التدقيق تقريراً عن نتائج فحصه لبيان ودفاتر مستندات المكلّف – يبين فيه مدى صحة ما ورد فيه من الحسابات ثم يحيل هذا التقرير إلى موظف آخر يسمى (المدقق) وهو مراقب قديم أكثر خبرة في مجال ضريبة الدخل، ويبين المدقق مطالبته ويبت رئيس الدائرة بما جاء في تقرير المراقب ومطالعة المدقق في حال ظهور خلاف بينهما.[3]

أما **قانون ضريبة الدخل رقم 24 للعام 2003** فقد نص في فقرته أ-2 على أنه :

---

[1] أ. سنان محمد نذير، مرجع سابق، ص483.

[2] بلاغ وزارة المالية رقم 82/ب/24 – 1954/7/11 – 812.

[3] أ. سنان محمد نذير، المرجع نفسه ، ص485.

((إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /14و 15 و 23/ منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال /15/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لابراز القيود. وتقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة ، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل /50%/ من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح.

لما سبق، فقد ألزم المشرع الدوائر المالية بأن تقوم بتدقيق البيانات التي يقدمها المكلف إليها ولها أن تتحقق من ذوي العلاقة إذا وجدت أي غموض أو لبس في البيانات وبذات الوقت ألزمها المشرع بوجوب عدم إعطاء المكلف أية إيضاحات يطلبها عن قرار فرض الضريبة عليه.

أعتقد أن الاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أي مبررات أو مستندات وقد يكون ذلك شفوياً أو كتابياً.

أما بالنسبة للحق في طلب التبريرات فهو يتعلق بإثبات صحة وسلامة ما جاء في الإقرار من بيانات وطلب التبريرات محدد بالقانون ولا تستطيع الإدارة الضريبية أن تتجاوز المحددات التي وردت في القانون، إضافة إلى أن الإدارة تستطيع أن تطلب من المكلف تبريرات حينما يتجمع لديها معلومات أو عناصر بأن المكلف لديه دخولاً أكثر مما قد أعلنها في إقراره.

ويتوجب على المكلف حينها بأن يرد بمبررات كافية ومعقولة ومقبولة وإلا لجأت

الإدارة وقامت بتأسيس فرضها الضريبي، ومن الممكن أن ينعكس هذا الموقف سلباً على المكلف (عند زيادة التكليف وفرض الغرامات) فيبادر عندها إلى إجراء عملية التصالح مع الإدارة والتي ستكلفه من الوقت والجهد والمال ما كان بغنى عنه منذ البداية.

الفرع الثالث

الحق في الفحص الدقيق

و يعني حق الإدارة في التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية.[1] وهو قد يكون وفقاً لطبيعة الحال إما فحص أو تدقيق الحسابات أو الفحص المضاد لمجموع الحالة الضريبية الشخصية. [2] والفحص الدقيق يتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف مجبراً وملزماً على مسكها، وإما بالحالات الضريبية الشخصية.

أما بالنسبة لفحص وتدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها لمشروع ما ومطابقتها أو مجابهتها بغرض فحص ورقابة الإقرارات المقدمة في وعاء الضرائب المختلفة الواجبة بمقتضى ممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل.[3]

وفيما يتعلق بهذا الحق **في سورية** فقد منح **قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 في المواد /24-26** / الدوائر المالية صلاحية التدقيق والتحقيق والتفتيش والاستطلاع والاطلاع على قيود المكلفين ومستنداتهم وكل أمر من شأنه أن يغيّر في فرض ضريبة دخلهم وتحقيق العدالة في هذا المجال، تحت

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص129.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص214.

[3] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص130.

طائلة فرض غرامة على المكلف تعادل مثلي فرق الضريبة بين أرباحه المصرّح عنها والأرباح القطعية التي تصل إلى الدوائر المالية إضافة إلى فرض عقوبة الحبس بحقه في حال ثبوت اتباعه الأساليب الاحتيالية بقصد التهرب من الضريبة.

هذا وقد حددت قوانين الدخل السورية الإجراءات الواجب اتباعها من قبل الدوائر المالية بحق المكلف في سبيل التحقق الدقيق لمعرفة أرباحه تمهيداً لفرض ضريبة عادلة .

حيث نصت المادة /8/ من القانون رقم /25/ بأنه:

((خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 20 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عند التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) وتضاعف العقوبة في حال التكرار)).

كذلك يجب وفقاً للمادة /477/ من **سجل الإجراءات الضريبية في فرنسا** أن يسبق هذا الفحص إرسال إعلان للمكلف عن هذا الفحص الدقيق محدداً فيه سنوات الفحص ومشيراً إلى الإجراءات التي يستطيع المكلف أن يتبعها حيال هذا الفحص عن طريق أحد المستشارين وفقاً لاختياره، وفي حال إغفال هذه الإشارة يترتب على ذلك بطلان الفحص الدقيق.

وبالرجوع إلى قانون **ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005 نجد أن المادة /94/** منه أوجبت على مصلحة الضرائب **(فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عيّنة يصدر قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس**

المصلحة لقواعد ومعايير تحديدها).

كما أنه أضاف شرطاً لم يكن موجود في القانون المصري السابق وذلك في المادة /95/ منه على أنه:

((لا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص)).

كما أن **القانون القطري** لم يغفل موضوع واجب الإدارة الضريبية بفحص سجلات ودفاتر وحسابات المكلفين وذلك بالمادة رقم /16/ منه والتي نصت على ما يلي:

مع مراعاة حكم المادة /43/[1] من هذا القانون يجوز للإدارة أن تطلب من المكلف بموجب كتاب مُسجل ما يلي:

((آ –. . . . . ب – تقديم أية دفاتر أو سجلات وحسابات أو قوائم بالموجودات والالتزامات وذلك للاطلاع عليها وفحصها خلال الفترة المحددة في الكتاب المسجل، وللإدارة الاحتفاظ بها عند الضرورة)).

كذلك نصت الفقرة الثانية من المادة/61/ من **النظام الملكي السعودي** على أنه:

((ب – للمصلحة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانيا أثناء ساعات العمل للتحقق من صحة الضريبة الواجبة عليه)).

وأعتقد أن هذا الحق من الأمور الضرورية والمتوجب القيام بها من قبل الإدارة

---

[1] نصت المادة /43/على أنه: يسقط حق المكلف في المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه دون حق بمضي ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ إخطاره بقرار ربط الضريبة بموجب كتاب مسجل.

الضريبية لتقف على حقيقة الوضع المالي للمكلف وللوصول إلى فرض ضريبي عادل يتناسب والدخل الحقيقي الصافي له، ذلك أن هذا الحق وكما ذكرنا سابقاً يمكّن الإدارة الضريبية من التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي من خلال مقارنة البيانات الواردة في الإقرار مع العناصر الخارجية، وقد يكون وفقاً لطبيعة الحال مثل فحص أو تدقيق الحسابات.

الفرع الرابع
الحق في تفتيش المسكن

إن مما لا شك فيه أن هذا الحق يعد من أخطر حقوق الإدارة الضريبية، حيث يعطي الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم، وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود، وفي الحقيقة إن هذا الحق غير معروف في المجال الضريبي في مصر[1]، وإن أعطى القانون للإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل المكلف إلا أنه لم يرد نص يجيز للإدارة الضريبية الحق في دخول مساكن المكلفين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود.[2]

وفقاً للمادة /94/ من **القانون المالي الفرنسي عام 1985** ، إن أي ممارسة لحق التفتيش للمسكن يجب أن يصدر بها أمر من رئيس المحكمة الابتدائية التي تقع في دائرة اختصاصها الأماكن المحددة في التفتيش أو عن طريق القاضي المفوض، وتأسيساً على ذلك فإن المشرّع الفرنسي اشترط لممارسة هذا

---

[1] كما هو الحال في سوريا.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص215.

الحق ضرورة الحصول على ترخيص من القاضي المختص وأن يكون هناك سبب لهذا الترخيص حتى تظل الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الإجراء الخطير تحت رقابة القضاء.[1]

أما فيما يتعلق بضمانات دخول وتفتيش الأماكن في **القانون الضريبي المصري** القديم والحالي لم يذكر هذا الحق ولكن تضمن الدستور المصري ضمانات مهمة ، فالمادة /44/ منه نصت على الآتي : ((للمساكن حرمة فلا يجوز دخولها ولا تفتيشها إلا بأمر قضائي مسبب وفقاً لأحكام القانون)).[2]

كذلك الأمر فعل **المشرع القطري** ، حيث لم ينص قانونه الضريبي على حق موظفي الإدارة الضريبية دخول مساكن المكلفين وإنما اقتصره على الأماكن الخاصة بممارسة المكلفين لنشاطاتهم الخاضعة لأحكام القانون وجميع المكاتب والمنشآت التابعة لها حيث يحق لهم بموجب المادة /50/ منه تفتيشها والاطلاع على الدفاتر والحسابات والسجلات والمستندات الخاصة بها وغيرها من الوثائق وفحصها وضبطها عند اللزوم.

ولكن ماذا فيما إذا كانت هذه الأماكن الخاصة بالمكلف هي منزله ؟؟ هل يحق للإدارة الضريبة دخوله وتفتيشه ؟؟ والجواب لا . استناداً إلى أحكام القانون الضريبي القطري .

أما **في سورية** فقد نصت المادة /7/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص132.

[2] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص214 وما بعدها.

استناداً إلى هذا النص قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة /47/ من قانون تفتيش منزل المتهمين، وهذا الحكم يعتبر تطبيقاً سليماً للمادة /44/ من الدستور، ويؤدي إلى كفالة حرمة المسكن، وإحاطة تفتيشية بضمانات التدخل القضائي.

الضريبي رقم /25/ لعام 2003 على الآتي :

((لا يجوز زيارة بيوت السكن أو إجراء التحريات فيها ما لم تكن هناك معلومات أكيدة وموثقة بأن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة عمله من خلالها ووجود وثائق أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهرب الضريبي، على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساساً في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة على القيام بمهمة التفتيش)).

وذلك كون المتعارف عليه أن التحريات يجب أن تتم في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين، أما إذا دلت التحريات أو الإخباريات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة العمل المعتادة فلا يجوز البدء بالمهمة قبل أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان وبناءً على طلب معلل من مدير الاستعلام الضريبي أو من مدير المالية وفي هذه الحالة يجب إبراز إذن النيابة العامة للمكلف للاطلاع عليه قبل القيام بعملية التفتيش.

وهنا لا بد من توضيح المقصود بأماكن العمل المعتادة للمكلفين، إذ أن المقصود في ذلك كافة أماكن العمل سواء الإدارية منها أم الإنتاجية أم المستودعات ويتم اختيار المكان الذي يرغب العاملون المكلفون بالمهمة بزيارته من قبلهم ويُبلّغ المكلف لتسهيل المهمة.

وأعتقد أنه عندما تقدّر السلطة القضائية وجود قرائن قوية على ارتكاب المكلف لبعض المخالفات فإنه يجب أن تكون هذه القرائن واضحة جداً، بحيث تدل على تلك المخالفات الأمر الذي يجعل حقها في تفتيش المسكن ممكناً، ذلك أنه لا يمكن السماح بتفتيش المسكن بغرض البحث عن المخالفات.

كما يجب أن تكون زيارة أيٍّ من المكلفين بناءً على موعد مسبق يتم تحديده معه ، كما يجب على كافة العاملين الذين يقومون بمهمة التفتيش حسن التعامل مع المكلفين أثناء تفتيشهم لمسكنهم احتراماً لحياتهم الخاصة ومنحهم الوقت المناسب لتأمين المعلومات المطلوبة مع توثيق ذلك .

مما سبق نستنتج أن منح هذا الحق للإدارة سيؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، ذلك أن هناك تخوف في **سورية** من قبل التجار والمستثمرين من إساءة الإدارة الضريبية استخدامها لهذا الحق لأن ضماناته غير واضحة كما هو الحال في فرنسا أو مصر، لذلك أعلن وزير المالية في سورية مراراً وتكراراً أنه من غير المسموح استخدام هذه السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية حالياً، لذلك لا بد من إعادة النظر بهذا النص الذي يمنح الإدارة الضريبية هذا الحق لتوضيح حدوده وضماناته والحالات والتي تجعله قابلاً للممارسة تحت رقابة القضاء مباشرة على أن يُمنح الإذن فيه من رئيس محكمة البداية المدنية في المنطقة وليس من قاضي النيابة فيها وعلى أن يكون هذا الإذن معللاً بشكل كافٍ.

وهكذا يمكن القول إن السلطات السابق ذكرها تهدف إلى الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي الذي تفرض عليه الضريبة لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من جهة، ومكافحة أساليب التهرب الضريبي التي تجري عبر التلاعب من قبل المكلفين، وبالتالي حماية المال العام، مع التأكيد على أن تلك السلطات دقيقة وخطيرة و يجب على الإدارة الضريبية ألاّ تسيء استخدامها لأنها بذلك تصبح عاملاً سلبياً تجاه المناخ الاستثماري في الدولة.

المطلب الثاني

سلطات ضمان تحصيل الضريبة

بعد أن يتم تقديم الإقرارات الضريبية وتتم عملية الفحص والرقابة الضريبية تقوم

الإدارة بتأسيس الضريبة وربطها وتبدأ مرحلة التحصيل (الجباية) حيث يصدرقرارٌ من الادارة الضريبية نتيجة لما سبق باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها مُوقع من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية محدد فيه مبلغ الضريبة والتاريخ المحدد لدفعها، فإذا لم يمتثل المكلف بهذا التاريخ، عندها تضطر الإدارة إلى ربط مبلغ إضافي جزاءً له على هذا التأخير، ثم بعد ذلك إذا وجدت أن المكلف متقاعس عن الدفع هنا تمارس الإدارة الضريبية سلطاتها التي تضمن لها تحصيل هذه الضرائب.

والواقع أن القانون أعطى للإدارة الضريبية سلطات واسعة بصدد ضمان تحصيل الضريبة وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزانة العامة فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة.

ومن أهم هذه الحقوق والسلطات نجد حق الإدارة في توقيع الحجز على أموال المدين وحقها أيضاً في التنفيذ الجبري على أمواله، وحقها كذلك في تتبع أموال المكلف أينما كانت وتحت أي يد توجد إضافة إلى الامتياز المعروف بامتياز الخزانة

الفرع الأول

سلطة توقيع الحجز التنفيذي على أموال المدين

عندما تنتهي المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة دون أن يقوم المكلف بواجبه في تأديتها فإن الإدارة الضريبية لها الحق في هذه الحالة أن توقع الحجز التنفيذي على أمواله، سواء كانت في حيازته أم في حيازة الغير وذلك من أجل تحصيل دين الضريبة من هذه الأموال. سواء كانت الضريبة المتحققة

نتجت من واقع إقرار المكلف أم نتيجة لممارسة الإدارة لحقها في ربط الضريبة التي تراها مستحقة بحقه.

ولا يخل توقيع الحجز التنفيذي بحق مصلحة الضرائب في ربط الضرائب المستحقة، [1]أي أن توقيع الحجز التنفيذي لتحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للمكلف لا يمنع الإدارة الضريبية من ربط الضريبة الحقيقية المستحقة على المكلف إن كان هذا الإقرار غير صحيح أو غير دقيق وبالتالي مطالبته والحجز على أمواله لتحصيل هذه الضريبة الجديدة بعد ذلك.

وفي فرنسا تقضي المادة /ل. 26/ من سجل الإجراءات الضريبية بأنه:

((في حال تطبيق الزيادة في الربط أو الفوائد نتيجة لتأخير المكلف في تقديم إقراره، فإن الخزانة تقوم بإبلاغ المكلف بتنبيه رسمي بوجوب أداء الضريبة. وهنا يكون ممارسة الحق في الحجز واجبة بعد مضي ستين يوماً من التنبيه الرسمي)). [2]

وبالتالي يجب أن يوفر القانون لقسم التحصيل في الإدارة الضريبية امكانية الالتجاء إلى طرق التحصيل الإداري في حالة تأخر أو امتناع المكلف عن الدفع في الموعد المحدد ، بحيث يقوم قسم التحصيل باتخاذ إجراءات الحجز الإداري على جميع ممتلكات المكلف من عقار ومنقول ضماناً لدين الضريبة من التاريخ الذي يصبح فيه هذا الدين واجب الأداء، وإعطاء المكلف فرصة محددة للسداد يتولى بعدها قسم التحصيل بيع ممتلكات المكلف سداداً للمبالغ المستحقة، ومن الطبيعي أن ينص القانون أيضاً على أن يكون لدين الضريبة

---

[1] د. مطاوع جلال وآخرون ، الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2001، ص352.

[2] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص211.

حق الامتياز على سائر الديون التي تكون مطلوبة من المكلف،[1] هذا و أن أغلب القوانين الضريبية أعطت الحق للسلطة للإدارة الضريبية بالحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة في حال تأخر عن سداد الدين الضريبي.

وعلى الرغم من ضرورة تزويد الادارة الضريبية بهذه السلطة، إلا أنه يجب ممارستها بحذر شديد وتأنٍ، كي لا يُساء الى العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية، الأمر الذي من شأنه أن يُبعد المكلف عن فكرة ضرورة السداد السريع للدين الضريبي، ناهيك عن النظرة السلبية التي ستستقر في فكر المكلف عن أن هذه الإدارة لا تبغي من الضريبة إلا أموال المكلف كاملة وليس الضريبة فقط.

فقد جاء في نص المادة/ 104/ من **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم 91 لسنة 2005 على أنه:

((للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة 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)).

كذلك **القانون القطري** أعطى الحق للإدارة الضريبية بتوقيع الحجز على أموال المكلف ولكنه ميّز بين حالتين:

<u>الأولى:</u> عندما نصت المادة /45/ منه على حق مدير الإدارة بعد موافقة الوزير، أن يصدر أمرا بالحجز على الأموال المملوكة للمكلف التي يرى استيفاء

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص135.

الضرائب منها إذا تبين له أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع، وهذا يعني ايقاع الحجز على أموال المكلف ليس وجوبياً بل تقديرياً، والذي يملك هذه السلطة التقديرية هو مدير الادارة الضريبية بشرط الموافقة المسبقة لوزير المالية على ذلك ويُفضل أن يُحصر هذا الحق بيد وزير المالية.

الثانية: عندما أجاز للإدارة الضريبية في نص المادة /46/ توقيع الحجز على أموال المكلف في حال امتنع عن تقديم الإقرار أو سداد ما في ذمته للإدارة.

ولكن القاعدة الجديدة التي ذُكرت في القانون القطري ولم تذكر في غيره من القوانين محل المقارنة بأنه على الإدارة الضريبية أن ترفع خلال ستة أشهر من تاريخ إخطار المكلف بربط الضريبة دعوى بصحة الحجز وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن ومن ثم إذا حُكم بصحة الحجز اتبعت الإجراءات المقررة للبيع المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارة وذلك في نص المادة /47/ منه.

ولم يغفل **النظام الملكي السعودي** في مادته /73/ حق المصلحة في حجز ممتلكات المكلف وذلك في حال:

((أ- إذا لم يسدد المكلف الضريبة الواجبة عليه وفقاً للتواريخ المحددة فيجوز للمصلحة الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائز حجزها شرعاً وللمصلحة المضي في إجراءات الحجز بعد مرور عشرون يوماً على استلام المكلف إشعاراً منها بنية الحجز)).

أما فيما يتعلق **بسورية** فإنه جاء النص على حق الإدارة الضريبية بإيقاع الحجز على أموال المكلف في نص المادة /9-1/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 على الشكل الآتي :

((يُلقى 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)) .

الفرع الثاني
حق الإدارة الضريبية في التنفيذ الجبري على أموال المدين

لكي تضمن الإدارة الضريبية تحصيل دين الضريبة فهي تستطيع أن تلجأ إلى التحصيل الجبري إذا كان ذلك ضرورياً، فإذا عجز المدين عن الدفع يمكن أن يُجبَر عليه عن طريق التحصيل أو التنفيذ الجبري.

ويُقصد بالتنفيذ الجبري، التنفيذ المقرون ببيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه ومن ثم تحصيل ثمنها، وذلك إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية ولم يقم المكلف بدفعها في الموعدالمحددفي القانون.[1]

وعليه إذا لم يقم المكلف بدفع الضريبة المستحقة فإنه يصبح من حق الإدارة الضريبية التنفيذ جبراً على أموال هذا المكلف الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ لا يكون إلا ببيع هذه الأموال واستيفاء حق الخزينة منها، كما أن التنفيذ لا يكون إلا بمقتضى أحكام القانون الذي يحدد إجراءات ومواعيد الحجز.[2]

---

[1] شرعب، مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص66.

[2] الديك، أحمد زياد، مرجع سابق، ص126.

وحتى يكون الحجز التنفيذي صحيحاً يُشترط لتوقيعه وجود سند تنفيذي سواء كان ذلك إقرار المكلف في حال الدفع من واقع الإقرار أو قرار ربط الضريبة ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابتاً بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار.

تمر إجراءات التحصيل الجبري **في فرنسا** بمرحلتين:

1-المرحلة الأولى: هي مرحلة إدارية وتختلف وفقاً لمن يقوم بعملية تحصيل الضرائب أو حسابات الخزانة العامة.

وهنا يتضمن الإجراء الجبري التنفيذي القيام بعملين متتاليين :

الأول: هو إشعار أو إبلاغ المدين بالحق في التحصيل الجبري.

الثاني: ويتضمن إنذاراً رسمياً تقوم الإدارة فيه بإبلاغ المدين بالضريبة رسمياً وبضرورة الدفع وإلا في حالة التأخير بعد عشرين يوماً من هذا الإبلاغ سوف تقوم باتباع إجراءات التحصيل الجبري.

2-المرحلة الثانية: وهي مرحلة قضائية، حيث أنها برغم تسميتها (قضائية) فهي لا تتضمن تدخل المحكمة وإنما فقط يكون التدخل من جانب المعاونين القضائيين، مثل المحضرين وذلك في إطار طرق التنفيذ المتبعة في قانون الإجراءات المدنية. وتتضمن هذه المرحلة إجراءين خاصين فقط بالقانون الضريبي وهما: إعلام وإخطار الغير الحائز لأموال المدين وسحب الدين.[1]

وفيما يتعلق بالتشريع السوري: فإنه يجيز الحجز التنفيذي على أموال المكلف وريوعها سواء أكانت في حيازته أم في حيازة الآخرين، وكذلك الحجز الاحتياطي على أموال المكلف إذا لم يكن له موطن ثابت، أو إذا توافرت

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق ، ص136.

القناعة بأن المكلف يسعى لتهريب أمواله أو لإخفائها. وقد نصت المادة السادسة من قانون جباية الأموال السوري رقم /341/تاريخ 1956 في سورية أنه:

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

آ – الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الاضبارة.

ب – الحجز وبيع العين المحجوزة)).[1]

واعتبرت أيضاً صدور مثل هذه القرارات والتدابير التحفظية بحق المكلف قاطعاً للتقادم الضريبي بمجرد صدورها، وهذا يعني أنه لا يمكن التنفيذ الجبري قبل الإنذار وإعطاء المكلف مدة للتنفيذ حددت في المادة /8/ منه بعشرة أيام في الأحوال العادية.

كذلك **القانون القطري** وكما ذكرنا في الفرع الأول لم يغفل موضوع الحجز على أموال المكلف حين نص في المادة /45/ منه على حق الإدارة بذلك.[2] والتي نصت على أنه : **((لمدير الإدارة بعد موافقة الوزير ، أن يصدر أمراً بالحجز على الموال المملوكة للمكلف التي يرى استيفاء الضرائب منها إذا تبين له أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع ، و لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بأمر من المدير أو بحكم من المحكمة))** .

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005** فإنه أعطى الحق للمصلحة بحق توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلف في المادة /104/ منه. إلا أنها اشترطت أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من

---

[1] د. بشور عصام، مرجع سابق، ص37.

[2] راجع الصفحة 194 من هذا البحث.

تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية، إلا أنه وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد استيفاء دين الضريبة.

وما يجب ملاحظته هو أن القانون المصري حذا حذو القانون القطري عندما لم يكتفِ بإيقاع الحجز على أموال المكلف إذا لم تكف لسداد دين الضريبة لتلافي ضياع أموال الخزانة العامة عندما أعطى رئيس المصلحة حق الطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أي يد كانت.

مما سبق يتبين لنا أن التشريعات الضريبية محل المقارنة أعطت الإدارة الضريبية صلاحية الحجز على أموال المكلفين سواء كان حجزاً تحفظياً أم حجزاً تنفيذياً، وذلك لضمان حق الخزانة العامة من الضياع وضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً، ذلك أن حجز أموال المكلف هي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية والمحافظة على حقوق الخزانة العامة، ولكن يجب الإشارة هنا إلى أنه يتوجب على الإدارة الضريبية أن لا تفرط في استعمال السلطات الممنوحة لها، وأن تعمل على مراعاة حقوق وضمانات المكلفين أثناء ممارستها لصلاحياتها وسلطاتها وذلك لخلق جو من الثقة والتعاون بين طرفي العلاقة الضريبية.

الفرع الثالث

حق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاءً لدين الضريبة

يمكن أن تقرر القوانين الضريبية امتياز دين الضريبة على جميع أموال المدين من منقول وعقار، ومنح الخزانة العامة حق الأولوية، وحق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لحقوقها وضماناً للتحصيل، وفي هذا إيثار لحق

الدولة على حقوق الأفراد.[1]

والحجز التنفيذي في القواعد العامة المنصوص عليها في قوانين أصول المحاكمات وصدور حكم به يتطلب لجوء الدائن إلى القضاء، أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ إليه الإدارة الضريبية دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، كما يجوز الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير. [2]

وقد جاء هذا الحق واضحاً وصريحاً في **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /157/ لسنة 1981** في المادة /171/ منه وذلك في الفصل الخاص بضمانات التحصيل التي نصت على ما يلي:

((إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى استيفاء الضرائب منها تحت أي يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة، أو كانت قد مضت أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة)).[3]

ولم يغفل **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005** حق الإدارة في تتبع الأموال تحت أي يد كانت وذلك في المادة /107/ عندما أعطى

---

[1] د. البطريق أحمد يونس، مرجع سابق، ص89.

[2] فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، 1999، ص232.

[3] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص27.

المصلحة حق إصدار أمر بحجز أموال المكلف التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع تحت أي يد كانت.

أما بالنسبة **للقانون القطري** فإنه لم يشر بشكل صريح إلى تتبع أموال المدين تحت أي يد كان وإنما اكتفى بالإشارة إلى حق الإدارة بإصدار أمرها بالحجز على الأموال المملوكة للمكلف إذا تبين لها أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع وذلك في المادة /45/ منه والتي نصت على أنه : **((المدير الإدارة بعد موافقة الوزير ، أن يصدر أمراً بالحجز على الموال المملوكة للمكلف التي يرى استيفاء الضرائب منها إذا تبين له أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع ، و لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بأمر من المدير أو بحكم من المحكمة ، و يجوز لذوي الشأن الطعن في أمر الحجز أمام المحكمة خلال ثلاثين يوما من تاريخ توقيع الحجز ، و إلا سقط الحق في الطعن))** .

وأعتقد أنه من الخطورة بمكان أن يُمنح موظف إداري مثل هذا الحق، بل لا بد من حصره بالقضاء أو على الأقل أن يكون هذا التتبع لدى الغير ناتجاً عن تحصيل الضريبة المستحقة من واقع إقرار المكلف وليس ناتجاً عن تقرير الإدارة الضريبية وعندما يكون هنالك نزاعٌ قضائيٌ بينها وبينه على صحة هذا التكليف أو مقداره.

أما فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل السوري فإنه لم يأخذ بهذه الضوابط، بل أعطى الإدارة الضريبية الحق بإيقاع الحجز التنفيذي على أموال المكلف متى رأت أنه يهرّب أمواله، الأمر الذي من شأنه تعريض حقوق الخزينة للضياع في تحصيل الضرائب المستحقة، عندها لها أن تصدر أمراً بالحجزالتنفيذي على أمواله تحت أي يد ، وذلك في نص المادة /9-1/ من

قانون جباية الأموال رقم /341/ للعام 1956 التي ذكرت أنه :

((يُلقى 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)) .

الفرع الرابع

إعطاء دين الضريبة صفة الدين الممتاز تجاه المكلف (امتياز الخزانة)

يمكن تعريف **حق الامتياز**: بأنه ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة معينة خاصة التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديونه مضمونة برهن عقاري.

وبالتالي فإن الديون الممتازة تدفع قبل أي من الديون الأخرى مهما كانت هذه الديون حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري، وعلى سبيل المثال: لو أن ثمن عقار معين تزاحم عليه عدد من الدائنين ومن بينهم ديون ممتازة وديون مضمونة برهن عقاري فإن الديون الممتازة هي التي تستوفى أولاً من الثمن وعلى ذلك فإن الامتياز لا يمكن أن ينشأ إلا بواسطة المشرع وبالتالي لا يمكن أن يكون هناك امتياز بدون نص[1]. والقانون المدني هو من يحدد عادة تلك الامتيازات ورتبتها، ويمكن أن تحدد هذه الامتيازات ورتبتها قوانين خاصة كالقوانين المتعلقة بالضرائب وتحصيلها.

الحقيقة أن الهدف من جعل ديون الضريبة من الديون الممتازة على كافة أموال المكلف لمصلحة الضرائب إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة على كافة الحقوق الأخرى ضماناً لتحصيلها تحصيلاً كاملاً

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص218.

وحماية لحقوق الخزانة العامة، كما تعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يخرج – عند التنفيذ – من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة.[1]

ويلاحظ أيضاً أن المشرع قد خرج عن قواعد القانون الخاص (القانون المدني) لكل من حقوق الامتياز العامة وحقوق الامتياز الخاصة، ذلك أن حقوق الامتياز العامة ترد على أموال المدين جميعها بحيث تخول الدائن استيفاء دينه مقدماً على غيره من الدائنين ولا تخضع لنظام الشهر ولو كان محلها عقاراً، إلا أنه لا يثبت فيها حق التتبع.

بينما حقوق الامتياز الخاصة تكون محددة بالنسبة لعقار أو منقول معين ويجب فيها الشهر إن وردت على عقار، ويمنح المشرع فيها الدائن حق التتبع على ذلك العقار أو المنقول المعين ومن ثم يمكن أن يتبين لنا أن فكرة الدين الممتاز لمصلحة الضرائب يتميز عن حقوق الامتياز العامة من أنه يعطي الخزانة حق تتبع المال المحصل به الامتياز إذا انتقلت ملكيته للغير، وهذا ما لم يعطه المشرع لحقوق الامتياز العامة لأصحابها على الرغم أن كل منهما يرد على كافة أموال المدين كما لا يخضع كل منهما لنظام الشهر والعلانية.

فحق امتياز دين الدولة إذاً هو امتياز مستقل عن القواعد الموجودة في القانون الخاص(المدني) فرضته طبيعة القانون الضريبي من أجل حماية حقوق الخزانة العامة، وهذا الامتياز من حيث المبدأ تحيد إلى كل الأموال المملوكة للمكلف الحالية والمستقبلية باستثناء تلك الأموال التي قرر القانون عدم قابليتها للحجز مثل الأموال المنقولة الضرورية للمعيشة أو للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه وكذلك بالنسبة لأسرته ، وامتياز الخزانة هذا يؤدي إلى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف والغير، وتقرير هذا المبدأ يجنّب الخزانة

[1] د. سعد محمد محيي، المرجع نفسه، ص218.

الخسائر التي قد تنجم إما عن إعسار المكلف، وإما عن التصرفات الصورية التي يقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة.[1]

وهنا تجدر الإشارة إلى أن **القانون المدني السوري** في مادته /118/ قد وضع في هذا المجال قاعدة عامة نصت على أنه:

((المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي فرع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن)).

أولاً – <u>ترتيب امتيازات الخزانة العامة:</u>

قد يحدث أن يكون هناك عدة ديون ممتازة ويتنافس الدائنون على استيفاء مبالغ الديون فماذا يكون ترتيب امتياز الخزانة بين هذه الديون ؟.

هنا يجب التمييز بين حالتين هما :

1–الحالة التي تكون فيها الخزانة العامة هي الدائن الوحيد ولكن المكلف يكون مديناً بعدة ضرائب ، في هذه الحالة فإن ترتيب الامتياز الضريبي يكون كالآتي:

آ – الضرائب المباشرة التي للدولة والضرائب على رقم الأعمال.
ب – الضرائب المباشرة المحلية.
ت – رسوم التسجيل.
ث – الضرائب غير المباشرة.
ج – رسوم الجمارك.

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص218.

2-الحالة التي يتعدد فيها الدائنون الممتازون ومن بينهم الخزانة العامة .

فالدين الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز عن الديون الممتازة الأخرى التي تكون على المكلف بها وتأتي رتبتها بعد المصروفات القضائية.[1] وقد تم اعتبار مطالب الدولة أياً كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة وتسبق رتبتها المصاريف القضائية.[2]

أما في **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم /91/ لسنة 2005 حيث ذكرت مادته /102/ على أنه:

((تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى المطالبة في مقر المدين)). فالدين الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز عن الديون الممتازة الأخرى التي تكون على المكلف بها باستثناء المصروفات القضائية .

ثانياً - <u>مدة الامتياز الممنوح للخزانة العامة:</u>

الواقع أن امتياز الخزانة يمثل سلاحاً خطيراً ومرعباً للمكلفين لذا فمن الطبيعي أن يكون استخدامه محددا ومحصورا بمدة معينة، وعلى ذلك فإن المنطق يقتضي إسقاط هذا الحق بتقادم دين الضريبة، بحيث تمارس الإدارة الضريبية هذا الحق خلال المدة التي تستطيع فيها تحصيل دين الضريبة وهي محددة بتقادم هذه الضريبة وهي أربع سنوات في **<u>فرنسا</u>** يسقط فيها حق الخزانة في

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص104 وما بعدها.

[2] المرسوم التشريعي رقم /70/ لعام 1949 الخاص باعتبار ديون الدولة ديوناً ممتازة .

المطالبة بالضريبة عن طريق التقادم. وخمس سنوات في **مصر.**

حيث نصت **المادة /174/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /187/ لسنة 1993** على أنه: **((يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار)).**[1]

ولم تتغير هذه المدة في **القانون المصري رقم /91/ لسنة 2005** إلا أنه تم إضافة سنة على هذه السنوات إلا في حال كان المكلف متهربا من أداء الضريبة، وذلك في المادة /91/ منه التي نصت على أنه :

((في جميع الأحوال لايجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذاكان الممول متهربا من أداءالضريبة.
وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدنى، 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 فى الاسترداد)) .

أما بالنسبة **لقانون الضريبة القطري** فإنه لم يأتِ النص الصريح على مدة سقوط حق المصلحة أو الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى القانون.

والحقيقة أن **السعودية** لم تذكر في نظامها الضريبي صراحة مدة سقوط حق

---

[1] د. سعد محمد محيي ، مرجع سابق، ص219 وما بعدها.

المصلحة أو الإدارة بالمطالبة بالضريبة إلا أننا من الممكن أن نستنتج هذه المدة من خلال نص المادة /65/ المتعلقة بالمدة النظامية للربط الضريبي في فقرتيها /أ–ب/ على النحو الآتي:

((أ – يحق للمصلحة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.

ب – يحق للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي)).

وبهذا يكون للإدارة الضريبية مهلة حتى العشر سنوات لتطالب بمبالغ الخزينة المالية في الحالة الثانية فقط.

وأعتقد أن هذه مهلة طويلة جداً مقارنة مع ما أعطته الإدارة للمكلف من مهلة حتى يسترد ما دفعه زيادة عن مبلغ الضريبة ولا تتناسب أبداً مع مبدأ العدالة الضريبية.

أما في سوريا، فقد أخذ المشرع بمبدأ التقادم على تحقيق الضريبة وعلى تحصيلها من المكلفين وهذا أمر فرضته النظرية الحديثة للدولة باعتبارأن موازنة الدولة مبنية على فكرة تحقيق التوازن بين مواد الدولة ونفقاتها وقيودها.[1]

وهذا التوازن يتطلب فرض الضرائب والرسوم ووجوب تحصيلها ضمن مدتها القانونية المحددة أصولاً في قوانينها وأنظمتها، مما يستوجب عدم ترك واردات الدولة معلقة

[1] أ. سنان محمد نذير، مرجع سابق، ص552.

لمدد زمنية غير محددة وبالتالي وجوب عدم إعطاء الحق للدوائر المالية بفرض وجباية الضرائب من المكلفين بعد انقضاء زمن طويل على استحقاق فرضها أو جبايتها، وإلا فإن ذلك يعرض المكلفين إلى عدم الاطمئنان في استقرار معاملاتهم وتركهم تحت رحمة الدوائر المالية لمطالبتهم بضرائب عن سنين مضت بأكثر من /15/ سنة على نشوء الحق بالضريبة.[1]

والتشريعات الضريبية والمالية لم تتضمن أحكاماً متكاملة وشاملة لموضوع التقادم، وإنما جاءت هذه الأحكام في نصوص متفرقة وخلال أزمنة وظروف مختلفة، كان آخرها المرسوم التشريعي رقم /54/ لعام2006 المتضمن القانون المالي الأساسي والذي أصبح نافذاً اعتباراً من 2008 والذي عالج موضوع التقادم بالنسبة لحقوق الآخرين لدى الدولة أما بالنسبة لحقوق الدولة لدى المواطنين فقد جاء ذكرها في المواد /26-27/ منه:

مادة /26/ : ((يتم تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم وباقي الايرادات العامة وفقا للقوانين والأنظمة الناظمة لشؤونها)) .

المادة /27/: ((لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع)).

لذلك ومن خلال قراءة نص المادة /27/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /2/ نجد أنها تضمنت الآتي :

1-تحديد مدة التقادم على حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بمدة خمسة عشر عاماً، وقد تم التأكيد على ذلك بنص الفقرة /آ/ من المادة /36/

[1] المادة /27/ من القانون المالي الأساسي رقم 2006/54.

من المرسوم التشريعي رقم /37/ لعام 1966 ((قانون العقوبات الاقتصادية)).

2- تحديد بدء سريان مدة التقادم اعتباراً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع.

أعتقد أنه وفي هذا المجال لا بد من التنويه إلى عقوبة الجباة ورؤساء الجباية الذي ورد في الفقرة /ب/ من المادة /23/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /488/ لعام2007 على النحوالآتي:

المادة /23/: يعتبر الجباة ورؤساء الجباية عند الاقتضاء مسؤولين إدارياً ومادياً عن الأموال الساقطة بالتقادم ما لم يثبتوا أنهم اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلفين بالدفع ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية إذا كانت أفعالهم مما تعاقب عليها القوانين النافذة.

ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع في قانون العقوبات الاقتصادية فرض عقوبات على كل موظف أهمل أو فرّط في الأموال العامة ومنها الضرائب والرسوم. وفي ذلك نصت المادة/10/ من قانون العقوبات الاقتصادية الصادربالمرسوم التشريعي رقم /37/ تاريخ 1966/5/16 على أنه:((**يعاقب بالحبس من ستة أشهرإلى سنتين من تسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها أو إهماله لها**)).[1]

كما نصت المادة 31 / الفقرة هـ / من **قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 في سوريا** على الآتي :

[1] مجموعة القوانين الاقتصادية وتعديلاتها ، منشورات فرع نقابة المحامين ، دمشق ،عام 2000 ، ص7.

((يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة /13/ صفة التكليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن.)).

ولم تتغير هذه المهلة في التعديلات التي طرأت على القانون رقم /24/ لعام 2003.

ويصبح التكليف عندئذ غير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة ويستنتج من ذلك أن هذا الحكم يقتصر تطبيقه على البيانات المالية المقدمة ضمن المهلة القانونية، وعلى الدوائر المالية الإسراع بمباشرة إجراءاتها بإنجاز التكاليف قبل انتهاء مهلة الخمس سنوات المذكورة.

وإن المقصود بالبدء بإجراءات التكليف الضريبي هو أن يكون التكليف قد وصل إلى مرحلة التكليف المؤقت وتم تبليغه للمكلف قبل انقضاء الخمس سنوات.

وبعد هذا العرض لحق الامتياز أعتقد أنه على المكلف أن يبادر لسداد دين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقه حتى وإن كان هناك أخطاء في تقدير دين الضريبة أو حتى إن كان مقتنعاً بأنه لا يخضع لمثل هذه الضريبة من الأصل، ذلك أن إحدى القواعد المتفق عليها هي قاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) وذلك حتى يمكن تحصيل الإيرادات الضريبية اللازمة لإشباع الحاجة العامة وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية دون أن يترك القانون الضريبي للمكلف أن يتوقف عن دفع دين الضريبة بحجة أن هناك نزاع بينه وبين مصلحة الضرائب بشأن هذا الدين أو مقداره.

ولكن يمكن للقضاء المختص سواء القضاء الإداري أم القضاء العادي أن يحكم بوقف تنفيذ إجراءات التحصيل مؤقتاً لحين البت في النزاع في القضية

المعروضة عليه إذا طلب منه المكلف ذلك ، فإذا ما تأخر المكلف عن سداد دين الضريبة للإدارة الضريبية فإن القانون الضريبي قد فرض تعويضاً يدفعه المكلف زيادة على مقدار الدين الأصلي ويبدأ سريان ذلك التعويض اعتباراً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لأداء دين الضريبة حتى تاريخ الأداء دون الحاجة إلى مطالبة المكلف بسريان هذه الفوائد.

وهذا الأمر يعبّر عن استقلال القانون الضريبي عن القانون الخاص الذي يجيز في مثل هذه الحالة اتفاق الطرفين على بيان التعويض وتحديد مقداره وشروط استحقاقه، وذلك كله لتحقيق مصلحة الخزانة العامة وتشجيع المكلفين على المبادرة لسداد الضرائب متى حل ميعاد استحقاقها.

مما سبق نستنتج أن للإدارة الضريبية **في سورية** مهلة خمس سنوات لإنهاء إجراءات التكليف المؤقت، بعد تقديم المكلف لبيانه أو إقراره الضريبي المطلوب منه، أما إذا لم يقدم هذا الإقرار وكان من واجبة تقديم هذا الإقرار، فإن مدة التقادم الضريبي فيها هي خمس عشرة سنة تبدأ من تاريخ اكتشاف المطرح الضريبي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع لم يعط المدة نفسها للتقادم في الحالة المقابلة أي في الحالة التي يكون فيها للأفراد دين بذمة الدولة، حيث قرر في هذه الحالة سقوطها بالتقادم خلال أربعة سنوات فقط من تاريخ استحقاقها، وجعل هذه المدة مدة سقوط وليس مدة تقادم.[1]

[1] المادة 24 من القانون المالي الأساسي رقم 54لعام 2006.

المطلب الثالث

سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

فرض المشرع الضريبي جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون ويعطّل الوصول إلى تقدير الوعاء الضريبي وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة، ذلك لتعويض الخزانة العامة عن الأضرار التي تلحقها نتيجة عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة في قوانين فرضها.

تلجأ السلطات الضريبية إلى منح المكلفين تسهيلات وإعفاءت معينة، وتلجأ أيضاً إلى تبسيط بعض الإجراءات المتبعة وذلك لتحفيز المكلفين لدفع الضرائب المستحقة عليهم وتوريدها إلى الخزانة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وفي الوقت نفسه وللحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع فإن الإدارة الضريبية وحسبما يخولها القانون الضريبي تلجأ إلى فرض أساليب وإجراءات لاجبار المكلفين على دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه في المواعيد المحددة قانوناً.

تشمل الجزاءات : الغرامات و التعويض و الحبس أو إحدى هذه العقوبات، وقد تلحق هذه العقوبات بالعاملين المتقاعسين في أداء وظيفتهم في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى التهرب الضريبي[1]، ومع ذلك كله يجب أن تكون هذه الجزاءات متناسبة مع فداحة وجسامة الخطأ أو الفعل المرتكب، ويجب أن يكون هذا التناسب ظاهراً بين الجريمة والعقوبة[2]، ومن الجدير بالذكر أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الاقتصادية، حيث يمكن تعريف الجريمة

---

[1] لمزيد من التفاصيل أنظر نصوص القانون /25/ لعام 2003 في سوريا.

[2] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص228.

الاقتصادية بأنها (كل فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون ويخالف السياسة الاقتصادية للدولة).[1]

وعلى ذلك فإن كل سلوك غير شرعي وغير قانوني يكون محلاً للتجريم وللعقاب وللتعويض إذا ما سبب ضرراً للغير، و ترتكب الجريمة إما في مجال القانون العام أو القانون الخاص.

وفي مجال القانون الضريبي فإن الجزاءات والعقوبات تكتسب أهمية قصوى وخصوصية معينة ذلك لأنها تتعلق بمصالح الدولة وبمصالح الخزانة العامة إضافة إلى أن كل عمل غير شرعي يرتكب بواسطة أحد المكلفين إنما يسبب ضرراً للمجتمع بأثره (بمعنى أن كل المواطنين بما فيهم المكلفين أنفسهم) حيث أن تهرب المكلفين من أداء الضرائب يتسبب في ضياع حقوق الدولة التي بموجبها تقوم بالإنفاق على الأعباء العامة والتي يمكن أن يستفيد منها جميع الأفراد بما فيهم المكلفين أنفسهم.

بالنسبة إلى العقوبات المالية فإنها تتمثل في الغرامات أو فوائد التأخير أو الزيادة الإضافية على مبالغ الضريبة المقررة أو قد تكون المصادرة إضافة إلى الغرامات والحبس كما هو الحال في التهرب من دفع الرسوم الجمركية والجرائم الجمركية عموماً، أما العقوبات السالبة للحرية فقد تكون السجن، وهذه العقوبات كثيرة ومتنوعة في قوانين فرض الضرائب نستعرض أهمها فيما يلي :

---

[1] سرّاج، عبود، قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985، ص2.

الفرع الأول
عقوبات تتعلق بالإقرار الضريبي

غالباً ما تكون هذه العقوبة عبارة عن زيادة إضافية مقطوعة من مقدارالضريبة، حيث يلزم المكلف وفقاً لأحكام المادة /92/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /187/ لسنة 1993** والذي لم يقدم الإقرار في الميعاد القانوني المحدد بتسديد مبلغ إضافي يعادل 20 % من قيمة الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي، ويخفض هذا المبلغ إلى النصف إذا تم الاتفاق بين المكلف والمصلحة دون الإحالة إلى لجان الطعن مع سداد غرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه وتضاعف الغرامة في حال العودة خلال ثلاث سنوات.[1]

إلا أن **القانون المصري رقم /91/ لسنة 2005** جاء أقسى من سابقه ذلك لأنه أعطى الحق للمصلحة مباشرة بإيقاع 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– المادة /104/ –

كذلك المادة /110/ من القانون نفسه ذكرت أنه أيضاً يستحق مقابل التأخير ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدى من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها وذلك بدءاً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار، ويحسب مقابل التأخير هذا على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2 %، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وفق استحقاق هذا المقابل.

---

[1] د. حجازي السيد مرسي، مرجع سابق، ص365.

كذلك **قانون ضريبة الدخل القطري**، نص في مادته /12/ على أنه:

((إذا تأخر المكلف عن تقديم إقرار الدخل السنوي، أو أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، وجب عليه أن يسدد للإدارة مبلغاً إضافياً يعادل اثنين بالمائة من قيمة الضريبة الواجبة الأداء أو عشرة آلاف ريال **شهرياً أيهما أكثر، ويحسب المبلغ على عدد أيام التأخير اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الموعد المحدد لتقديم الإقرار وأداء الضريبة وبما لا يجاوز 24 % من قيمة الضريبة)).**

أما بالنسبة لنظام **الضريبة السعودي** فإنه فرض غرامات تأخير أيضاً نتيجة عدم تقديم الإقرار أو التأخر في تقديمه وذلك في نص المادة (76) على أنه:

((أ- تفرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ-ب-د-و) من المادة الستين من هذا النظام، مقدارها 1 % واحد بالمائة من إجمالي إيراداته على ألا تتجاوز عشرين ألف ريال.

ب – في حال عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة /أ/ من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة /أ/ تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

1) 5% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً للموعد النظامي.

2) 10% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير على ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي)).

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل السوري** فلابد من دراسته على الشكل الآتي:

1-ما قبل القانون رقم /24/ لعام 2003:

فقد جاء في المادة /12/ من القانون رقم /21/ تاريخ 1981/7/1 على أنه:
((إذا لم يقدم المكلف الخاضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية – ضمن المهلة المحددة – البيان المنصوص عليه أو إذا لم يبرز القيود الحسابية أو رفض تقديم المستندات والوثائق يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه الإنذار تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة ويكلف بالضريبة على أساس أرباح لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به خلال السنوات الخمس الأخيرة وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20 % لعدم تقديم البيان)).

وأما إذا امتثل المكلف للإنذار المبلغ إليه وقدم بياناً بأرباحه وأبرز القيود والوثائق والمستندات المطلوبة فيعالج وضعه – حسب الحال على أن يضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 10 % فقط على عدم تقديمه البيان في موعده القانوني.

2-في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003:

نصت الفقرة /آ-1/ من المادة /18/ من هذا القانون على الغرامات والعقوبات القانونية لعدم تقديم البيان المنصوص عليه حيث ورد نص الفقرة بما يفيد أنه:

((إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان المنصوص عليه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه الإنذار تضاف إلى الضريبة المترتبة غرامة قدرها 20 % لعدم تقديم البيان، وتخفض هذه الغرامة إلى 10 % إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبلغه الإنذار)).

وهذا يعني أنه تم التفريق بين حالتين في هذا المجال:

1-حالة عدم الامتثال وفرض فيها جزاءين.

2-حالة الامتثال.

أي أن القانون رقم /24/ خفف من الجزاءات في هذه الحالة عما كان عليه الحال قبل ذلك، وهذا الاتجاه محمود له لإقامة التوازن بين المخالفة والجزاء.

ومن الجدير بالذكر أن المادة /18/ المذكورة أعلاه بقيت على حالها على الرغم من كثرة التعديلات التي طرأت على القانون /24/.

الفرع الثاني
عقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن بعض الحالات الضريبية

تفرض القوانين الضريبية العديد من العقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن المطارح الضريبية وذلك كعدم تبليغ الإدارة عن واقعة تأجير المساكن المفروشة أو البدء بمزاولة النشاط، وقد يصل الجزاء في هذه الحالات إلى الحبس.

حيث جاءت المادة /85/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /157/ لعام 1981** بإقرار عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن 100 جنيه ولا تجاوز /500/ جنيه لمؤجر الشقة المفروشة سواء كان مالكاً أم مستأجراً لهاوالذي لا يقوم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية لبدء عقد الإيجار ببيان عن الشقق المؤجرة مفروشة وعدد حجراتها وقيمة الإيجار مفروشا والقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبينة.

إلا أن **القانون المصري رقم /91/ لسنة 2005** لم يشر إلى موضوع الشقق المفروشة ولكن يمكن استنتاج موضوع الإبلاغ من عدمه عن حالات ضريبية من نص المادة /80/ والتي ذكرت موضوع التنازل عن كل المنشأة أو بعضها، حيث يلتزم الممول بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. حيث يعتبر هذا التنازل حالة ضريبية جديدة لا بد من الإبلاغ عنها.

ولم يغفل **القانون القطري** هذا الموضوع حيث نصت المادة /13/ منه على أنه:

((إذا لم يقم المكلف بتضمين إقراره السنوي مجموع دخله الحقيقي الخاضع للضريبة، أو لم يبين جميع أوجه نشاطه، أو أخفى معلومات تتعلق بالتزاماته الضريبية، وجب عليه أن يسدد للإدارة مبلغا إضافيا يعادل خمسة وعشرين بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة عن الدخل الذي لم يتضمنه الإقرار)).

ونظام الضريبة في **المملكة العربية السعودية** أيضاً أعطى أهمية كبرى لموضوع تقديم المكلف إقراره عن كامل نشاطه وعاقبته إذا أخفى بعضاً منه أو لم يفصح عن جزء منه بغرامة مقدارها 25 % من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية بقصد التهرب من الضريبة في عدة حالات أهمها: **عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.**

ومما يجدر ذكره أن هذه الغرامة تُضاف إلى الغرامات التي نصت عليها المادة

[1]./73/

أما بالنسبة **لسورية** فقد جاء في قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ لعام 2003 بأنه:

((من أخفى عمداً جزءاً من الأموال التي يتناولها الرسم[2] المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم /102/ لعام 1952 بقصد التخلص بطريقة الحيلة من أداء الرسوم المتوجبة كلها أو بعضها عوقب بغرامة نقدية تتراوح بين 50-500 ليرة سورية وفضلا عن ذلك يُزاد الرسم الذي يحاول التخلص منه إلى مثله)).

وقد حددت الفقرة /ب/ من المادة /18/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الغرامات القانونية التي تقع على المكلف الذي لم يقدم بيانه ضمن موعده

---

[1]. نصت المادة /73/ على أنه: أ – إذا لم يسدد المكلف الضريبة الواجبة عليه وفقاً للتواريخ المحددة نظاماً يجوز للمصلحة الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائز حجزها شرعاً، وللمصلحة المضي في إجراءات الحجز بعد مرور عشرين يوماً على استلام المكلف إشعاراً منها بنية الحجز.

ب – على أي شخص، بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية، ممن في حوزته الأصل المحجوز تسليم الأصل إلى المصلحة عندما تطلب المصلحة ذلك.

ج – على البنك أو المؤسسة المالية الامتناع عن السماح بأي سحوبات أو دفعات أخرى من حساب المكلف بالبنك بعد تسلم البنك إشعاراً بنية المصلحة الحجزعلى حسابه.

د – الشخص الذي لا يلتزم بأحكام الفقرتين (ب، ج) من هذه المادة، يلزم بسداد مبلغ للمصلحة يساوي قيمة الممتلكات التي كانت بحوزته بما لا يتجاوز المبلغ الذي تم الحجز من أجله.

هـ- الأدوات التي يستخدمها المكلف في تجارته ومتعلقاته وأثاثه الشخصي تستثنى من الحجز بحد أعلى لا يتجاوز ثلاثمائة ألف (300. 000) ريال.

[2] نصت المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم /102/ الصادر عام 1952 المتعلقة برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بأن: يطرح رسم انتقال يتناول جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو بأي طريق آخر بلا عوض، مع العلم أن المرسوم التشريعي رقم /102/ لعام 1952 قد تم إلغاؤه بقانون صدر مع الشهر العاشر من العام 2004.

القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، ففي مثل هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة بحدها الأقصى البالغ 14% حسب أحكام المادة /31/ من القانون رقم /24/لعام 2003.

الفرع الثالث

عقوبات خاصة بالامتناع عن تقديم المستندات للعاملين في الإدارة الضريبية

نصت المادة /135/ من **قانون ضريبة الدخل المصري** رقم /91/ لسنة 2005 على أنه يعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادة /78/ البند الأول كما تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

كما نصت المادة /78/ من القانون نفسه على أنه: "**يلتزم الممولون بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، كما يلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وتقديمها إلى موظفي المصلحة متى طُلب إليه ذلك**".

ومما تجدر الإشارة إليه إلى أن القانون الجديد جاء أكثرشدة على ما كان عليه الحال في القانون رقم /87/ لعام 1993 حيث نصت الفقرة الأولى من المادة /187/ على أنه:

((يتم معاقبة كل من يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها في المادتين 144-145 أو عدم موافاة مصلحة الضرائب بما تطلبه

من البيانات المنصوص عليها في المادة /142/، وكذلك إذا امتنع صاحب المهنة عن تقديم أي من الدفترين المشار إليهما في المادة /84/ وذلك بغرامة لا تقل عن /200/ جنيه ولا تجاوز /500/ جنيه، وكذلك تقضي الفقرة الرابعة من نفس المادة بغرامة قدرها /300/ جنيه في حالة عدم إمساك الممول الدفاتر المنصوص عليها في المادتين 35-84 مع مضاعفة الغرامة في حالة العودة خلال 3 سنوات)).

إضافة إلى ذلك فإن المادة /88/ تقضي أيضا بعقوبات معينة في الأغراض نفسها وهي حالات الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها إلى مصلحة الضرائب.[1]

أما بالنسبة **للقانون القطري** فإنه لم يذكر صراحة موضوع عدم تقديم الدفاتر إلا أن نص المادة /39/ منه يمكن أن يعطينا دلالة إلى هذا الموضوع حيث نصت على أنه:

((مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر، وبغرامة لا تزيد على خمسة آلاف ريال**، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مكلف أو شخص مسؤول ارتكب إحدى الجرائم التالية:**

1-عدم الاحتفاظ بالسجلات والمستندات حتى يتسنى لموظفي المصلحة طلبها والاطلاع عليها متى اضطرت إلى ذلك)).

كذلك قانون الضريبة السعودي فقد ألزم مكلفيه بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات التجارية والمحاسبية، حيث فرض عليهم أيضاً عقوبات في حال تم إتلاف هذه الدفاتر أو أنها قُدمت غير صحيحة ومخالفة للواقع وذلك في المادة /73/

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص147.

المتعلقة بغرامات التأخير والغش على النحو الآتي:

((تفرض على المكلف غرامة مالية مقدارها 25 % من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية وعلى الأخص في الحالات التالية:

1-تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.

2-إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام المصلحة بالفحص)).

أما **في سورية** فلا بد من الاطلاع على هذا الموضوع كما يلي:

<u>آ – قبل القانون رقم /24 لعام 2003:</u>

جاء في المادة /67/ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 بأنه:

((كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضر ينظمه الموظف المولج بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة مقدارها /50/ ليرة سورية تبلغ في حالة التكرار إلى 250 ليرة سورية)).[1]

وقد جاء أيضا في المادة /74/ من القانون نفسه على أنه:

((يجب حفظ الجداول والدفاتر مدة خمس سنوات ويعتبر عدم تنظيم هذه الدفاتر أو عدم حفظها امتناعا عن إبرازها)).

---

[1] تستوفى الغرامة بمقتضى قانون جباية الأموال العامة رقم 341.

وهذه المخالفة الواردة في هذه المادة تستوجب ذات العقوبة التي ذكرت سابقاً في المادة /67/ من قانون ضريبة الدخل.

ب- في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003:

نصت المادة /90/ من القانون على أنه: **((كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /100/ ليرة سورية تزاد في حال التكرار إلى 200 ليرة سورية))**. وفي حال عدم صحة التصاريح والبيانات أوغيرها من الوثائق التي تبرزأو ترسل إلى الدوائر المالية تضاعف الضريبة إلى ثلاثة أمثالها من المبالغ المكتومة.

من النصوص السابقة يمكن ملاحظة أن هذه العقوبات قد تكون عقوبات مالية مقطوعة وقد تكون مالية نسبية وتصل أحياناً إلى عقوبة الحبس ، ومن الأفضل الابتعاد عن عقوبة الحبس.

الفرع الرابع
عقوبات بسبب التهرب الضريبي

الحقيقة أن العقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي هي الأكثر شدة وجسامة وذلك لتتناسب مع جسامة وفداحة الجرم الذي يرتكبه المكلف.

وقد جاء في **قانون العقوبات المصري** في المادة /178/ منه على أنه:

((يعاقب بالحبس كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية)).

كما تقضي المادة /179/ من القانون نفسه بأنه:

((يعاقب بذات العقوبة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها. ويكون الشريك المحكوم عليه مسؤولا بالتضامن مع الممول في أداء قيمة الضرائب المستحقة التي لم يتم أداؤها)).

كذلك **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لعام 2005** لم يغفل موضوع التهرب الضريبي وعاقب في مادته رقم /133/ الممول الذي يرتكب هذا الفعل بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين، وقد حددت هذه المادة الحالات والوسائل التي يعتبر فيها الممول متهربا من أداء الضريبة.

وأعتقد أن تحديد التصرفات والأفعال (الوسائل) التي تعد تهرباً ضريبياً فيه فائدة لطرفي العلاقة الضريبية **المكلف من جهة حيث أصبح على علم واضح وصريح أنه في حال استخدم إحدى الوسائل المذكورة في نص القانون سيعتبر متهربا من أداء الضريبة وسيلاحق لتنفيذ العقوبة ، وكذلك الإدارة الضريبية حيث قطعت باب التوقع أو التنبؤ أو حتى الظن على موظفيها لاتهام المكلفين وإلحاق العقوبة بهم.** وبهذا نستنتج أنه عند اللجوء إلى هذا التحديد من المشرع لابد من مراجعة النص على فترات متقاربة لمواكبة مايقوم به المكلفين من أفعال قد تؤدي إلى التهرب أو بقصد التهرب لإضافتها لتلك الوسائل.

أما فيما يتعلق **بقانون ضريبة الدخل القطري** فإنه لم يذكر صراحة عبارة العقوبات على التهرب الضريبي ولكن من مراجعة نصوص مواده يمكن الاستنتاج بأنه يعاقب على تهرب المكلف عن أداء الضريبة المستحقة وذلك في

نص المادة /39/ عندما ذكر أنه يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر وبغرامة لا تزيد على خمسة آلاف ريال أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مكلف أو شخص مسؤول ارتكب إحدى الجرائم الآتية: **من تعمد إخفاء الدخل الحقيقي أو أوجه النشاط الخاضع للضريبة أو إخفاء معلومات تتعلق بالالتزامات الضريبية وتضاعف العقوبة في حال العود.**

ذلك أنه من يقدم للإدارة الضريبية معلومات خاطئة عن دخله وعن نشاطه إنما يمارس وسيلة للتهرب من أداء الضريبة الحقيقية التي يتوجب عليه تسديدها للخزانة العامة.

كذلك المادة /77/ من **القانون السعودي** التي عاقبت المكلف الذي يقدم معلومات غير حقيقية عن دخله بفرض غرامة 25 % من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم هذه المعلومات الخاطئة إذا لم يكن القصد منها سوى التهرب من الضريبة.

والجدير بالذكر أن السعودية أوردت في نظامها الضريبي مادة خاصة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي الذي لم يسبق أن تم ذكره في أي قانون ضريبي وذلك في المادة/63/ والتي نصت على إجراءات مكافحة التجنب الضريبي على الشكل الآتي:

((أ – لغرض تحديد الضريبة للمصلحة الحق في:

1-عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.

2-إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية)).

ولا أعتقد أن هناك مشكلة من أن تذكر أي دولة في قانونها الضريبي وسائل تساعد الإدارة أو المصلحة في كشف الوسائل المستحدثة التي قد يستخدمها

المكلفين والتي لا يقصد منها سوى التهرب أو استخدامهم لوسائل تجنبهم الاستحقاق الضريبي.

أما **في سورية:** فقد جاء في أحكام المادة /8/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ الصادر بتاريخ 2003/11/13 بأنه:

((خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 200 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) وتضاعف هذه العقوبة في حال التكرار)).

ما يمكن ملاحظته في كافة النصوص القانونية التي ذكرت أعلاه هو مضاعفة العقوبة في حال التكرار إضافة إلى أن عقوبة الحبس في هذه الأفعال تعني أن التهرب الضريبي ليس مجرد فعل مسيء للدولة بل هو جريمة معاقب عليها تندرج ضمن الجرائم التي تعتبرها الدولة مخلة بالشرف والأمانة.

وأعتقد أنه من ناحية ما يمكن اعتبار أن هذا الفعل يستحق عقوبة الحبس ولكنه من ناحية عملية أكثر لا أعتقد ضرورة وصول العقوبة إلى درجة الحبس الفعلي، لأن ما تطلبه الدولة أو الإدارة الضريبية هو تسديد المبالغ المالية المستحقة، الأمر الذي من شأنه أن يزيد واردات الخزانة العامة – وفي حبس المتهرب لن تحصل الإدارة على ما تطلبه – ذلك لأن أغلب النصوص ذكرت الحبس أو الغرامة المالية وبالتالي فإنه في حال تم حبس المتهرب تكون الإدارة قد فقدت وارداً من الممكن أن يزيد من عملياتها الإنتاجية.

الفرع الخامس

عقوبات تكميلية

تعد جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة أو مخلة بالثقة العامة وتحرم المحكوم عليه بها من تولي الوظائف العامة. [1]

ولقد جاء النص على هذه العقوبات التكميلية عاما في **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لعام 2005** حيث يرتب آثارا معينة على جريمة التهرب من أداء الضريبة إذ تقضي الفقرة الثانية من المادة /133/ من القانون /91/ على أنه:

((وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة)).

حيث أن المشرع ذهب إلى أبعد من ذلك واعتبر وجود شريك في هذه الجريمة عندما ذكر في نص المادة /134/ من القانون نفسه:

((يُسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها)).

إلا أن **القانون المصري** رقم /91/ لعام 2005 لم يعد هذه الجريمة سبباً للحرمان من تولي الوظائف بعكس ما ذكره القانون القديم رقم /157/ والذي جاء في الفقرة الثانية من مادته رقم /181/ بأنه:

((في جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف وتحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب وتفقده الثقة والاعتبار))[2].

---

[1] ف1 /م5/ من قانون الاستعلام الضريبي رقم /25/ لعام 2003.

[2] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص149.

وأعتقد أن غياب مثل هذا النص في القانون الجديد فيه منطقية بالتعامل مع الواقع الضريبي أكثر لأنه من غير المقبول أنه وبسبب أن حُكم على مواطن بعقوبة ضريبية لسبب من الأسباب قد يكون أحيانا خارجاً عن إرادته أن يُحرم من تولي وظيفة أو منصب عام في الدولة.

أما الفقرة الأولى من المادة /9/ من **قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ الصادر في سوريا عام 2003** فقدعددت حالات التهرب الضريبي واعتبرتها من الجرائم المخلة بالثقة العامة والمعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام، وتحرك الدعوى العامة على المتهرب من الضريبة أو الرسم سواء كان شخصاً اعتبارياً أم طبيعيا.

وأعتقد أن تمتع الإدارة الضريبية بسلطات كهذه تعطيها الحق بالاطلاع والفحص والتدقيق والتحصيل وفرض العقوبات وهذا يعتبر من الأمور المنطقية والموضوعية في مجتمع وزمن تعتبر فيه الدولة ضرورة اقتصادية واجتماعية، منوط بها أن تسعى بالجماعات إلى غايات شتى، مادية ومعنوية، وتقوم بسداد طائفة كبيرة من الحوائج المشتركة، وأن تحتفظ بالتضامن القومي بين الأجيال الحاضرة والماضية.

ولما كان إنجاز هذه المهمة يستلزم الإنفاق حتما كان للدولة الحق في أن تطلب من رعيتها وإلى كل من يستظل بسمائها باسم التضامن الاجتماعي أن يتضافروا جميعا في النهوض بعبء هذا الإنفاق، ذلك هو مصدر حق الدولة في جباية الضريبة وأساسه الصحيح، فالضريبة وجه من وجوه ممارسة السيادة، وهي أداة تستخدمها الدولة لخير الوطن والمواطنين.

المبحث الثالث

التزامات الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، تلتزم بالالتزامات التي يُشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة ، وهذا ما يُعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يُعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، والحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية.

ومن الالتزامات العامة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية، عدم تعسفها في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها، وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة، واحترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف.

أما أهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخبار المكلف، والتزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته والالتزام برد المبالغ التي حصّلتها بدون وجه حق. [1]

وقد جاء على لسان /بوتييه/ بتعريفه للالتزام على أنه: **((رابطة قانونية تجبرنا نحو شخص آخر على أن نعطي شيئاً أو نقوم بعمل أو نمتنع عن عمل))**. [2]

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص228.

[2] أ. سنان محمد نذير ، مرجع سابق، ص408.

المطلب الأول
الالتزامات العامة للإدارة الضريبية

تلتزم الإدارة الضريبية بوصفها جزءاً من الإدارة العامة للدولة، بمجموعة من الالتزامات العامة التي تقع على تلك الإدارة في تعاملها مع المواطنين، وهذه الالتزامات تتمثل في:

1- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها.

2- التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة.

3- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف.

و سنتناولها تباعا في الفروع التالية:

الفرع الأول
عدم التعسف في استخدام السلطات

يقصد بالتعسف في استعمال الحق انحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء غرض غير معترف لها به، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة أن تلتزم هذا الهدف في إصدار قرارها فلا تتعداه إلى غيره تحت طائلة اعتبارها مسيئة في استعمال السلطة . هذا إذا حدد النص القانوني الهدف صراحة، أما إذا جاء النص القانوني خالياً من تحديد الغاية أو الهدف فإن الإدارة تلتزم في إصدار قرارها بالصالح العام. [1]

---

[1] أ. المصري نبيل، التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون، بحث علمي لنيل لقب أستاذ في المحاماة، مطبعة الاتحاد، دمشق 1995، ص54.

والتزام الإدارة بعدم تعسفها في استعمال حقها هو التزام عام تنص عليه غالباً كل القوانين والدساتير حيث ينبغي على كل إدارة من إدارات الدولة أو سلطاتها ألا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون، وعلى ذلك فإن أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات ينبغي أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمورإلى نصابها الصحيح وإزالة التعسف.[1]فالامتيازات التي مُنحت للإدارة الضريبية هي وسيلة تعينها على تحقيق هدفها في تحقق الضريبة وجبايتها في الوقت الذي حدده القانون.

هذا وقد خول القانون الإدارة الضريبية سلطات عديدة ينبغي ألا تستخدم للكيد بأحد المكلفين ، كذلك يتعين عدم استخدام هذه السلطات بطريقة عشوائية، دون مراعاة للحدود التي يرسمها القانون وتمارس ضمنها هذه السلطة. [2]

الفرع الثاني
التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة

وهذا التزام من الالتزامات العامة الذي يتعين على الإدارة أو الهيئات أو السلطات المنوط بها تطبيق القوانين أو تفسيرها أن تلتزم به، وذلك بأن تضع هذا التطبيق أو التفسير الموضع الصحيح، ومن المقرر في كل القوانين أن التطبيق غير الصحيح لها يعطي الحق في المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء والعودة إلى التطبيق السليم والصحيح للقوانين، والإدارة الضريبية بوصفها تقوم بتطبيق القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها فهي أيضاً ملتزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق القوانين. [3]

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص222.

[2] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص150.

[3] د. رتيب رابح، المرجع نفسه، ص151.

كذلك فإن اللوائح القانونية والإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية ينبغي أن تلتزم فيها مبدأ المشروعية القانونية ويجب أن تكون تلك اللوائح متفقة مع القوانين وألا تتعارض معها فعندما تقوم بعمل تفسيرات معينة للقوانين واللوائح الضريبية، ينبغي ألا تكون متناقضة مع بعضها بعضاً، إذ قد تعالج بهذا التفسير والتطبيق لحالة أو لحالات معينة، ثم تأتي بعد ذلك وفي حالات أخرى مماثلة لتصدر تفسيرات متناقضة يترتب عليها اختلاف في تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة، لذا ينبغي على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتفسيراتها السابقة وألا تصدر تفسيرات لاحقة تناقضها. [1]

وأعتقد بأن مثل هذا الالتزام هو من الأمور الضرورية التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية وذلك كيلا يقع المكلف في شرك التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر وذلك لضرورة توافر قدر كبير من الشفافية في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية.

ولكي تزيد ثقة المكلف بالإدارة ويتأكد من أنه إذا وجد أي مادة في القانون الضريبي الصادر غير مفهومة بالنسبة إليه لعدم قدرته على تفسيرها بشكل صحيح فإن الإدارة موجودة لتقوم بمهمتها وتفسِّر له هذه المادة وذلك لتساعده في فهمها وفي حسن تطبيقها لتصل في النهاية إلى مرحلة التحصيل والربط السليم للضريبة والمتفق مع روح القانون.

الفرع الثالث

احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف

المكلف هو فرد من أفراد المجتمع، وبالتالي فهو يتمتع بحماية القانون له ،وإن وكل القوانين والدساتير الصادرة منذ قيام الثورة الفرنسية تنص على حق الفرد في

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص223.

احترام حريته واحترام حياته الشخصية وإنسانيته، والتمتع بالحرية هو إحدى الصفات المهمة التي يتمتع بها الفرد كإنسان في المجتمع، وبالتالي ينبغي صيانة هذه الحرية والتزام كل السلطات في الدولة بمراعاتها وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك وبناءً على القانون وتحت رقابة القضاء.

والإدارة الضريبية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد فهي ملتزمة بمراعاة هذا الحق، وإن تطبيق هذا الالتزام يفرض على الإدارة الضريبية مراعاة ما يلي:

أولاً – <u>عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف:</u>

إن حرية الحياة الخاصة هي إحدى الحريات الشخصية، ولم يحدد القانون المقصود بالحياة الخاصة ويمكن أن يضيق هذا التعريف ويتسع بحسب العصر وبحسب حضارة كل شعب ويمكن القول إن حرية الحياة الخاصة يقصد بها حق كل فرد في أن يكون له مجال يخضع له فقط، ويحظر على الآخرين التدخل فيه دون موافقته.

وتعد الذمة المالية والدخل الخاص بالفرد من عناصر الحياة الخاصة، وإذا كانت الضرائب تعد أحد عناصر الذمة المالية، فالقاعدة أنه يجب أن تحاط بسرية بالغة، وأي خروج عليها يجب أن ينظم بصرامة كبيرة. [1]

وقد يتطلب الإقرار الضريبي أحياناً بيانات معينة لكي تستطيع الإدارة الضريبية حصر كل عناصر ودخول وثروات المكلف، وبالتالي فإن الإدارة مطالبة بأن يكون فحصها ورقابتها وسلطاتها في حدود عدم التدخل في معيشته والنفقات التي ينفقها على نفسه وعلى أسرته. [2]

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص244 وما بعدها.

[2] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص152.

وحتى حينما يكون من حق الإدارة طلب المستندات والتبريرات من المكلف ينبغي أن يكون كل ذلك في حدود التبريرات المتاحة في نطاق السلطات الممنوحة لها بالقانون وألا تتعدى حقوقها القانونية التي قد تؤدي إلى التعدي على حرية المكلف وعلى حياته الخاصة. [1]

ثانياً – حق المكلف في الدفاع عن نفسه:

للمكلف الحق في الدفاع عن نفسه وعن حريته وحقه في مقاومة الظلم الذي قد يقع عليه إثر التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة أو إثر التعدي على حياته الشخصية وحرياته.

قد يقع ظلم على المكلف نتيجة علاقاته بالإدارة الضريبية إما أثناء الفحوص الضريبية، وإما أثناء التحقيقات الضريبية أو غير ذلك. [2]

فإذا ما حدث أيٌّ من هذا الظلم يكون للمكلف الحق في مقاومته بالدفاع عن نفسه بكل الوسائل القانونية أي بالوسائل المشرعة وليس بخلاف ذلك، فقد يستطيع مثلاً اللجوء إلى التحكيم أوإلى المحاكم لرفع هذا الظلم إذا كان قد حدث فعلاً، أوالاعتراض إلى الإدارات الضريبية الأعلى قبل اللجوء إلى المحاكم.

ثالثاً – احترام وقت المكلف:

قد يكون المكلف من كبار رجال الأعمال أو من ذوي الأعمال أو المهن الدقيقة التي تستغرق معظم وقته، وبالتالي فإنه يتعين على الإدارة الضريبية مراعاة ذلك وعدم هدر وقت المكلف في مناقشات وإجراءات قد يغني عنها التطبيق الدقيق

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص224.

[2] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق، ص241-243.

للقانون، ويجب على الإدارة عند ممارستها لحقها في الاطلاع على المستندات أو الدفاتر الحسابية التي يتعين على المكلف إمساكها أن تقوم بذلك في أوقات العمل العادية وليس في أوقات خارجة عن هذه المواعيد.

أعتقد بأن مثل هذا الالتزام الواقع على الإدارة الضريبية والذي هو بالمقابل من أهم حقوق المكلف ذو أهمية كبرى، ذلك أنه من أسمى وأرفع الحقوق التي تنادي بها كل المنظمات العالمية وكافة التنظيمات التي تنادي بالديمقراطية وبضرورة احترام الإنسان كمواطن في الدولة تجب رعايته وخدمته والحفاظ على كرامته وحريته والسماح له بإبداء رأيه و الدفاع عن نفسه بكافة الوسائل القانونية والشرعية التي تكفلها قوانين والأنظمة المرعية في بلده .

المطلب الثاني

الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية

كما هو الحال بالنسبة لالتزامات المكلف فلا بد من التزامات خاصة بالإدارة الضريبية لتحفظ من خلالها علاقتها بالمكلف، وهذه الالتزامات غير مذكورة بصريح النصوص القانونية وإنما هي مستوحاة من سياق النصوص الواردة في قوانين فرض الضرائب واللوائح المتعلقة بها وهي كثيرة ومتنوعة لعل أهمها الالتزام بسر المهنة، وعبء الإثبات في بعض الحالات، وإخطار المكلف وإعلامه بحقوقه والتزاماته وكذلك التزام الإدارة برد المبالغ التي حصلتها دون وجه حق.

الفرع الأول

الالتزام بسر المهنة

القاعدة الأساسية هي سرية الضريبة، وبالتالي فإن كل علانية من شأنها أن تعلم الغير بموقف ضريبي ما تعتبر مستبعدة لأنها تتضمن اعتداء على الحياة

الخاصة لأحد الأفراد أو للإدارة الداخلية للمشروع، غير أنه يجوز للمشرع أن يخرج على هذا الأصل، ولكن في إطار قيود مشددة احتراماً لمبدأ الحياة الخاصة، كأن ينص القانون على إلزام مصلحة الضرائب بتقديم البيانات الضريبية إلى الغير دون أن يسمح بذلك المكلف لأن هذا الحق مقرر لمصلحته.

تحدد التشريعات الضريبية نطاق الالتزام بسرية الضريبة، ويخضع لهذا الالتزام كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات. كذلك أيضاً لا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرّح بها قانوناً.[1]

كما راعى المشرع التأكيد على حماية أسرار المكلفين فحظر على موظفي مصلحة الضرائب إفشاء سرية البيانات على الأوراق والوثائق التي تكون بين أيديهم بحكم مباشرتهم لمهام وظائفهم. [2]

وقد أوضحت المادة /101/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005** هذا الالتزام بوضوح عندما ألزمت كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد ، مرجع سابق، ص246.

[2] د. حشيش أحمد عادل، مرجع سابق، ص324.

غيره إلا في الأحوال المصرّح بها قانوناً ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناءً على نص قانوني، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير.

أما **قانون ضريبة الدخل القطري فإنه** لم يكتفِ بإلزام موظفي مصلحة الضرائب بضرورة المحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي تصل إليهم بل تعداها إلى فرض عقوبة شديدة تصل إلى الحبس والغرامة وذلك في المواد 38 و41 منه، وقد أكد ذلك القانون على هذا الالتزام في النصوص التالية:

المادة /38/: يجب على الموظفين القائمين على تنفيذ أحكام هذا القانون أن يحافظوا على سرية المستندات والمعلومات التي تكون بحوزتهم أو تصل إلى عملهم أثناء أداء واجباتهم.

المادة /41/: مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تزيد على عشرة آلاف ريال أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل من خالف أحكام المادة /38/ وتضاعف العقوبة في حال العود.

كذلك في المملكة العربية **السعودية**، فقد نصت المادة /59/من نظامها الضريبي الملكي على سرية المعلومات وأوجبت على المصلحة الضريبية لجميع الأشخاص العاملين فيها ضرورة المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين التي يطلعون عليها بحكم وظائفهم، إلا أنها في الوقت نفسه أعطت استثناءات على هذا الواجب وأعطت الحق في كشف هذه المعلومات لبعض الجهات، وهي على سبيل المثال:

1–موظفوا مصلحة الجمارك العامة لغرض تطبيق النظام الجمركي.

2–ديوان المراقبة العامة لأغراض التدقيق والمراجعة بحكم اختصاصه.

3–السلطات الضريبية للدول الأجنبية وفقاً للمعاهدات التي تكون المملكة طرفاً فيها.

كما أنها منحت هذا الحق أيضاً لهذا الموظف بكشف المعلومات الضريبية المتعلقة بمكلف ما إلى شخص آخر في حال وافق هذا المكلف على ذلك خطياً.

أما في سورية : فقد نصت المادة /10/ من **قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم /25/ لعام 2003** بأن:
((يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي إضافة إلى كل من له بحكم وظيفته الاطلاع على أسرار ومعلومات الاستعلام الضريبي الذي يثبت بواقعة استثمارهم لنتائج معلومات وأسرار الاستعلام الضريبي سواء أكان لمنفعتهم أم لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يُعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية)).
ولم يرد في القانون المذكور أو حتى في التعليمات التنفيذية اللاحقة أي ذكر لهذه اللجنة أو حتى كيفية تشكيلها ومن هم أعضاؤها وخطوات عملها وما إلى هنالك من أمور لاحقة.

لذلك أعتقد بأن هذا الالتزام منطقي ومطلوب في كل المجالات الوظيفية وليس فقط في المجال الضريبي لما له من أهمية في المحافظة على أسرار المواطن (المكلف) حتى فيما بين موظفي الاستعلام ممن لا يتعلق عملهم بالتحقق أو الجباية.

كما أنه لا بد من التشدد في تنفيذ هذا الالتزام باعتبار هذا الإفشاء جريمة يجب أن يعاقب عليها بالحبس نظراً لأضراره الفادحة التي يمكن أن تلحق بالمشروعات والأفراد نتيجة هذا الإفشاء.

الفرع الثاني
عبء الإثبات في بعض الحالات

هنالك بعض الحالات الضريبية التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق المكلف، وفي حالات أخرى قد يقع على عاتق الإدارة الضريبية ومن بين الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق الإدارة الضريبية نجد على سبيل المثال نص المادة /88/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005** والتي تقضي بأنه:

((لا يجوز لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة /78/ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها)). [1]

وهذه المادة توافق نص المادة /36/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /157/ لعام 1981** والتي تقضي:

((بأن تكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن)).

---

[1] نصت المادة /78/ على أنه: يلتزم الممولون بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه سابقاً. [1]

كذلك يمكن استنتاج دور المصلحة في إثبات عدم اقتناعها بما يقدمه المكلف في **قانون ضريبة الدخل القطري** من نص المادة /17/ حيث ذكرت أنه:

((إذا توافر لدى الإدارة أسباب معقولة تبعث على الاعتقاد بعدم مطابقة الإقرار للحقيقة، كان لها تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به وتحديد الدخل الخاضع للضريبة بطريق التقدير. . . إلى آخر المادة حيث نصت الفقرة الثانية منها على أنه في جميع الأحوال يجب أن يتضمن قرار ربط الضريبة عناصر التعديل والأسباب التي استندت إليها في ذلك)).

وبالتالي فإن عدم مسك تلك الدفاتر من قبل المكلف أو عدم انتظامها يبررللإدارة عدم الأخذ بها أو عدم اعتداد الإدارة الضريبية بما جاء بإقرار المكلف إلا أنه لابد لها من التبرير في حال عدم الأخذ بها.

وعندما تعطي الإدارة الضريبية والمصلحة نفسها الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في إقرار المكلف فيما يجعلها متوافقة مع أحكامها فإنها في ذلك تلقي العبء على كاهلها في إثبات صحة هذا الأمر من عدمه.

وهذا ما أكدته المادة /62/ من **نظام الضريبة السعودي** التي ذكرت في الفقرة /جـ/ منها على أنه:

((إذا اتضح لمصلحة الضرائب بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة يجوز للمصلحة إجراء ربط إضافي على المكلف، تُشعِر المصلحة

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص154 وما بعدها.

المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض)).

الفرع الثالث
الالتزام بإخطار المكلف

هذا الالتزام يعتبر من الالتزامات الطبيعية التي تدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية حيث يكون من واجبها إخطار المكلف ((كإخطاره بصدور الوارد، أو بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها، وكذلك الإخطار بمواعيد دفع الضريبة وما إلى ذلك. . .)).

وعلى سبيل المثال نجد **في فرنسا** هذا الالتزام واضحاً وصريحاً وقد يترتب على عدم مراعاته بطلان أية إجراءات تتخذ ضد المكلف، ومن ذلك أنه بالنسبة لسلطة الإدارة في الفحص الدقيق تقضي المادة /ل47/ من سجل الإجراءات الضريبية بأن يسبق هذا الفحص إرسال إخطار لمكلف عن هذا الفحص الدقيق محدداً فيه سنوات الفحص وطبيعته ومشيراً إلى الإجراءات التي يستطيع المكلف اتباعها حيال هذا الفحص عن طريق أحد المكاتب الاستشارية أو المستشارين وفقاً لاختياره ، وإذا أغفلت هذه الإشارة في الإخطار يترتب على ذلك بطلان الفحص الدقيق.

كذلك قد يراعى في الإخطار أن يكون بصفة معينة، أو أن يكون بخطاب مسجل بعلم الوصول كذلك يراعى أيضاً إخطار المكلف بنتائج التحقيقات أو الفحوص التي تمت. كذلك قبل ممارسة إجراءات الحجز التنفيذي على المكلف ينبغي إخطاره باتباع هذه الإجراءات إذا لم يتم سداد دين الضريبة في الميعاد

المحدد للدفع. [1]

وهذا الالتزام واضح في عدة نصوص قانونية منها **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005.** والذي نص في نهاية مادته/90/ على أنه:

((على مأمورية الضرائب المختصة في حالات تقدم الإقرار الضريبي أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون)).

كذلك المادة /94/ من القانون نفسه ذكرت أنه وفي حال الفحص والتحريات تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك.

وهذه المواد أتت تأكيداً على مواد القانون الضريبي القديم رقم /157/ لعام 1981 في نصه رقم /41/ والتي قضت بأن:

((على مصلحة الضرائب إخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقرير الذي أجرته المصلحة وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الإخطار. . .)). [2]

أما **قانون ضريبة الدخل القطري** فقد ذكر في الفقرة الثالثة من المادة /17/ على أن تخطر الإدارة المكلف بقرار ربط الضريبة بموجب كتاب مسجل.

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص155.

[2] د. حجازي السيد مرسي ، مرجع سابق، ص205.

كذلك المملكة العربية **السعودية** في نظامها الضريبي فقد أوجبت في المادة /62/ والمتعلقة بإجراءات الفحص والربط على المصلحة إشعار المكلف بالربط الضريبي وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.

وقد جاء في المادة /27/ من **قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** بأنه:

((يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكلف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية واذا امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط)).

وقد أعطت المادة /28/ من القانون نفسه مهلة ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً، ذلك كون الإخطار عملية ضرورية من أجل بدء مواعيد الاعتراضات من قبل المكلفين، وبدون هذه الإخطارات لا تبدأ تلك المواعيد، وبالتالي لا يمكن أن يصبح التكليف الضريبي نهائياً، ومن الجدير بالذكر أنه لم يطرأ أي تعديل على هذه المواد على الرغم من كثرة التعديلات التي طرأت على القانون رقم /24/.

الفرع الرابع
الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته

في الواقع إن هذا الالتزام من الأهمية بمكان حيث يحقق مزايا وفوائد أكيدة بالنسبة للمكلف وبالنسبة للإدارة الضريبية أيضاً.

فبالنسبة للمكلف يكون له ميزة التعرف على حقوقه وواجباته، وبالتالي لا يجد صعوبة في التعامل مع الإدارة الضريبية ولا يجد صعوبة أيضاً في ملء الإقرارات الضريبية كاملة وإرسالها إلى الإدارة وفي التعرف على التزاماته قبل الإدارة.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يحقق ميزة أكيدة حيث يبسط إجراءات التعامل مع المكلفين ويؤدي إلى تلافي كثير من المشاكل والتعقيدات التي تظهر نتيجة عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم، ومن هنا يمكن أن تجد الإدارة الضريبية السهولة والراحة في مباشرة مهامها، لهذا فإن معظم القوانين الضريبية فرضت على المكلفين أن تكون إقراراتهم مقدمة من محاسبين قانونيين من أجل التأكد من توافر هذه المعرفة لديهم.

والحقيقة أن تطبيق هذا الالتزام قد جاء حرفياً وواضحاً **في القوانين الضريبية الفرنسية** حيث يتعين على الإدارة الضريبية أن ترسل إلى المكلف ميثاقاً يسمى بميثاق المكلف، مع إرسال الإقرار الضريبي وذلك عند إعلامه بالفحص الضريبي. [1]

وقد ورد هذا الالتزام في **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لسنة 2005** في الكتاب الثامن منه والخاص بالأحكام الختامية والذي بموجب المواد 139-140 منه أنشأ وبقرار من رئيس الجمهورية مجلساً أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء ومن أحد أهم مهامه في البند السابع، نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.

وقد جاء في المادة /3/ من **قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي**

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص227 وما بعدها.

السوري رقم /25/ لعام 2003 والمتعلقة بمهام مديرية الاستعلام الضريبي، ضرورة قيام الإدارة بإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي، وذلك بالتعاون مع وزارة الثقافة – وزارة التربية – وزارة الإعلام، والمنظمات الشعبية والنقابات واتحادات غرف التجارة والصناعة، وعقد الندوات واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة).

وهذا الالتزام أيضاً يستتبعه عدة التزامات أهمها:

1–وضوح قرارات الإدارة المتعلقة بالضرائب وأن تقوم الإدارة بإعلام المكلفين بهذه القرارات حتى يكونوا على بيّنة منها ولا يفاجئون بتطبيقها عليهم وكذلك ينبغي أن تحيطهم علماً بكل التعليمات والتفسيرات التي تقوم بإصدارها وذلك عن طريق النشرات الدورية أو المجلات التي تصدرها الإدارة الضريبية وأن ترسل منها نسخاً إلى كل المكلفين المتعاملين مع الإدارة الضريبية.[1]

وأعتقد أن مثل هذا الالتزام أمر ضروري ويقع على عاتق الإدارة الضريبية أن تصدر نشرات دورية لتوعية المكلفين بواجباتهم الضريبية بالإضافة إلى المجلات الدورية التي يتوجب عليها أن تنشر فيها كل ما يصدر عنها من تعليمات وتفسيرات ومقالات والتي يجب أن تكون في متناول المكلفين لتوفر هذه المعرفة الضريبية لهم.

وما يحدث في **سوريا** حالياً من تنبّه الإدارة الضريبية إلى أهمية هذا الالتزام من خلال قيامها بنشر الإعلانات المرئية والمسموعة يعتبر مثالاً واضحاً على توجه

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص157.

الإدارة الحقيقي في تحسين علاقتها مع المكلف وإدراكها أهمية نشر الوعي الضريبي حتى تحصل على ما تريده من تغذية كافية للخزينة العامة.

الفرع الخامس
الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه

وهذا الالتزام من الالتزامات القانونية والمنطقية باعتبار أن الإدارة الضريبية هي من تقوم بتحصيل الضريبة من المكلف، فإذا ما قامت بتحصيل مبالغ أكثر من المبالغ المقررة وجب عليها أن ترد إلى المكلف من تلقاء ذاتها كل المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق وهي المبالغ التي تزيد عما هو مقرر دفعه.

ولم تغفل أغلب القوانين الضريبية حق المكلف باسترداد ما دفعه زيادة عن الاستحقاق الضريبي.

حيث ورد في المادة /91/ من **قانون ضريبة الدخل المصري رقم /91/ لعام 2005** والتي أعطت الحق للممول بطلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه بالاسترداد.

ولم يكتفِ القانون بإعطاء الممول الحق في المطالبة باسترداد الزيادة بل جعله واجباً على الإدارة في حال تبين لها أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، وألزمتها برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2% وذلك في المادة /112/ من القانون نفسه.

أما بالنسبة **لقانون ضريبة الدخل القطري** فإنه لم يشر صراحة إلى حق المكلف في طلب الزيادة أو واجب الإدارة برد المبالغ التي حصلتها زيادة على الاستحقاق بجملة صريحة ولكنه ذكر في المادة /43/ منه على أنه:

((يسقط حق المكلف في المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه دون وجه حق بمضي ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ إخطاره بقرار ربط الضريبة بموجب كتاب مسجّل. . .)).

وكذلك تضمن **القانون الضريبي السعودي** موضوع واجب الإدارة في رد المبالغ التي حصّلتها زيادة على الضريبة المستحقة وذلك في نص المادة/72/ منه التي نصت عى الآتي : **((للمكلف استرداد المبلغ الذي دفعه زيادة على مبلغ الضريبة بالإضافة إلى تعويض مقداره 1% واحد بالمائة منه عن كل ثلاثين يوماً تبدأ بعد مضي ثلاثين يوماً على مطالبته وتستمر إلى حين استلامه هذا المبلغ))** .

أما فيما يتعلق **بالقانون السوري** فإنه لم يأتِ على ذكر موضوع استرداد المبالغ التي حصّلت زيادة من الضريبة .

وأعتقد أنه من حق المكلف استرداد ما سدده زيادة على حساب الضريبة، كما هو واجب عليه تسديد ما يترتب عليه من التزامات مالية ضريبية كذلك له الحق باسترداد ما تكون قد حصّلته الإدارة الضريبية زيادة سواء كان بخطأ المكلف أو بخطأ أحد موظفي الإدارة الضريبية.

ولكن وفق ما نصت عليه المادة /24-1/من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006فإنه : **((تسقط وتتلاشى نهائيا لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لايطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة**

المالية العائدة لها تلك الديون)) .

وهكذا نجد أن وظائف الإدارة الضريبية سواء منها المركزية أم التنفيذية كثيرة ومتشعبة ومتكاملة، وسلطاتها واسعة وبخاصة عند الفحص والرقابة التي وصلت لحد تفتيش المنازل والحجز والتنفيذ الجبري على أموال المكلف وتوقيع الجزاءات والعقوبات عليه، لذلك لا بد من إعادة النظر في بعضها لكي تتوازن الالتزامات المترتبة عليها تجاه المكلف.

وبذلك وبعد التطرق لأهم حقوق وسلطات والتزامات الإدارة الضريبية، نجد أنه حتى يكون هناك علاقة جيدة بين طرفي العلاقة الضريبية، فيجب أن يتم تحديد حقوق وواجبات والتزامات كل طرف من أطراف العلاقة ضمن حدود القانون، وفي سورية ومصر وقطر والسعودية نلاحظ مما سبق أن قوانينها الضريبية قد حددت حقوق والتزامات المكلفين، وهذا من شأنه أن يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية، ولكن هذه القوانين في الوقت نفسه لم تقم بتحديد التزامات الإدارة الضريبية بشكل واضح كما فعل بالنسبة لالتزامات المكلفين، وإنما قامت بمنح حقوق وسلطات للإدارة الضريبية فقط، وهذا قد يؤدي إلى إساءة الإدارة الضريبية لاستخدام السلطات الممنوحة لها وتعسفها في بعض القرارات، عدا عن إمكانية فرضها لإجراءات غير ملائمة لظروف المكلف وعمله، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على وجود فجوة بين المكلف والإدارة الضريبية في أغلب الدول، وقد يكون السبب في ذلك ما تم ذكره.

الفصل الثالث

نحو تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

إن عملية فرض الضريبة وتحصيلها تفرض وجود علاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ومن هنا كان لا بد من النظرة الواقعية إلى هذه العلاقة، ذلك أن الإدارة الضريبية في تعاملها مع المواطنين والأفراد بصفتهم مكلفين هي في حاجة ماسة إلى تحسين هذه العلاقة من أجل تسهيل مهمتها في تحصيل الضرائب دون عناء أو منازعات، وذلك بالعمل على راحة المكلفين وتسهيل وتحسين العلاقة معهم حتى يشعر هؤلاء المواطنين بالرضى عن الضريبة وبدفعها عن طيب خاطر دون أية انعكاسات نفسية سيئة، وبرسم حدود هذه العلاقة بين الطرفين القانون والأنظمة الضريبية لفك الاشتباك الذي يمكن أن يحصل بينهما، ومن الممكن أن تثار المشكلات بين طرفي العلاقة، والتي تنتج بدورها عن الشعور النفسي غير المواتي بالنسبة للمكلف تجاه الإدارة الضريبية وتجاه الضريبة بصفة عامة.

ولا بد للإدارة الضريبية من البحث عن الوسائل الكفيلة بتحسين علاقتها مع المكلف، وتعد الثقة بين المكلف والجهات الضريبية جزءاً من الثقة التي بين الدولة بشكل عام والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بأن الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه، يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية.

وبحسبان أن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام، لذا تعد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من روابط القانون العام، وإن طبيعة هذه العلاقة تجعل الخزانة العامة (الإدارة الضريبية) في مركز متميز عن المكلف، إلا أن القوانين الضريبية عادة ما تهدف إلى تحقيق قدر من التوازن بين طرفي

العلاقة، وخاصة الامتيازات المقررة للخزانة وضمانات المكلفين.[1]

أما بالنسبة لعنصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ففي أغلب الدول العربية، يمكن القول إن هذا العنصر يكاد يكون غائباً، حيث إن مأمور التقدير ينظر إلى معظم أو غالبية الكشوفات والحسابات المقدمة من قبل المكلف على أنها غير صحيحة إلى أن يثبت له العكس.

لذا فإن المكلف يعمل دائماً على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض مصادر دخله، وما يقوم المكلف بالتصريح عنه للإدارة الضريبية لا يمثل الواقع الصحيح والمركز المالي السليم للمكلف، والمكلف حسب وجهة نظر مأمور التقدير غالباً ما يكون متهماً. [2]

ومن الأسباب التي تؤدي إلى ضعف عنصر الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية هو تراجع الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي في بعض الدول، وكذلك سوء الأوضاع الاقتصادية التي يعيشها المكلف ولهذا أثر سلبي في مستوى الثقة، وكذلك فإن غياب القوانين الضريبية الحديثة، وغياب الوعي الضريبي، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية كل ذلك له أثر في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وانخفاض مستوى الثقة بينهما، يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي بشكل واسع ممايؤدي بالتالي إلى انخفاض مستوى التحصيل والجباية.[3]

مما تقدم يتبين لنا أن عنصر الثقة المتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية هو

---

[1] حوسو محمود محمد، منهجية التدقيق الضريبي، الطبعة الأولى، شركة ابن خلدون للطباعة والنشر، (د. م) سنة 2006، ص145-146.

[2] حمادة، راشد أيمن، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004 ص204.

[3] منصور، إيهاب خضر أحمد، مرجع سابق، ص103-109.

عنصر مهم وفعال، وإن وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، وعلى العكس من ذلك فإن فقدان عنصر الثقة يؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين الطرفين، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض المبالغ الضريبية المحصلة، ولكن أعتقد أن انعدام عناصر الثقة يقع على مصلحة الضرائب في أكثر الدول، وذلك بسبب تقصيرها في نشر الوعي الضريبي وذلك من خلال كافة الوسائل والطرق والأساليب التي تدعم رغبتها في نقل المكلف من مرحلة الإحساس بعبء الضريبة إلى مرحلة التفهم بأن الضريبة تدفع من قبله كونه يساهم بشكل أو بآخر في تطوير وتحسين بلاده.

المبحث الأول
نظرة المكلف إلى الإدارة الضريبية

ينظر المكلف دائماً إلى الإدارة الضريبية، وإلى الضريبة بصفة عامة نظرة سيئة تعبر عنها ردود الفعل النفسية التي يمارسها تجاه الضريبة وتجاه علاقته مع الإدارة الضريبية ذلك أن المكلف يشعر بشكل أو بآخر بانعدام التوازن المفترض وجوده بين سلطات الإدارة الضريبية وضماناته كمكلف حيث أن هذا الأمر غير متحقق على أرض الواقع، وأن الإدارة الضريبية تتمتع بالنصيب الأكبر من الامتيازات، إضافة إلى إحساس المكلف بقصور نصوص القانون الضريبي لا سيما فيما يتعلق بالتنزيلات والإعفاءات مقارنة بالدول الأخرى.

إضافة إلى أن هناك نقصٌ فيما يتعلق بجباية الضرائب، وعدم وجود تنسيق كافٍ بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، إضافة إلى أن المكلف يتمنى أن تعامله الإدارة الضريبية باحترام، ليقوم بدفع الضريبة من واقع التزامه بشكل تلقائي دون حاجة إلى استخدام الإدارة الضريبية لعنصر الإجبار والذي

سيولد لديه ردة فعل سلبية وتجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت. [1]

و يتبين من خلال استخدام مجموعة من البيانات لدراسة لاري فيلد وبرونو فري على أقاليم سويسرا والتي غطت خمس فئات مختلفة من السنوات (1970-1995) أن هناك علاقة بين كيفية معاملة مسؤولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي.

وإن العلاقة السيكيولوجية (النفسية) بينهما تفسر المدى العالي للروح المعنوية الضريبية والتي تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي، بمعنى أنه كلما كانت العلاقة إيجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب ومبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد ذلك على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها. [2]

المطلب الأول

النواحي النفسية والاجتماعية للمكلف تجاه الضرائب والإدارة الضريبية

إن علم النفس الاجتماعي للضريبة يُظهر بأن هناك ردود فعل نفسية عميقة للمكلفين تجاه الضريبة وتجاه الإدارة الضريبية قد تنشأ لدى المكلف و تؤدي إلى تغيير سلوكياته واتجاهاته الاقتصادية، والواقع أن الضريبة تثير لدى المكلف سلسلة من الأسئلة تتعلق بالتساؤلات التي يجريها دائماً العقل البشري في أي موضوع يمثل بالنسبة له مكانة مهمة وهذا الموضوع قد يعتبره ابتزازاً لأمواله واقتطاعاً من قوته وقوت أولاده، وبالتالي لا بد أن تثار التساؤلات

[1] Lars P. Feld&Bruno S. Frey. (2002). The tax authourity and the taxpayer An Exploratory Analysis. From: www.crereg.eco.univ-rennes1. fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY. Pdf P.10.

[2] Lars P. Feld&Bruno S. Frey :The tax Authority and the tax payer – previouse resource P.12.

وتحدث الانعكاسات النفسية لدى المكلف، ومن أهم هذه التساؤلات التي تدور في ذهن الكثير من المكلفين ما يلي:

1- هل المرء ملزم بدفع ضرائب .

2- هل الغش أو التهرب جرم وعمل مذموم أم هو مشروع وغير مخالف للضمير ؟

3- لماذا تدفع الضريبة ؟ ولأجل من تدفع هذه الضريبة ولماذا ؟ [1]

كل هذه التساؤلات وردود الفعل النفسية السيئة لدى المكلف لا بد وأن تنعكس على علاقاته بالإدارة الضريبية سلباً ، لأنها هي المسؤولة عن ربط وتحصيل الضريبة وتتمتع لأجل ذلك بسلطات واسعة، مما يجعلها سلطة أقرب إلى السلطة القمعية تجاه المكلف.

والواقع أن النواحي النفسية والاجتماعية تظهر تنافرا في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتجعلها ذات طبيعة متعارضة ومتضاربة، ومن هنا كان لا بد من التفكير في إصلاح العلاقة بينهما بتهيئة أفضل السبل والوسائل التي تحسن هذه العلاقة.

إنّ النظرة العدائية للضرائب والإدارة الضريبية من قبل بعض المكلفين، وكذلك النظرة إلى الخزانة كأنها خصم أو عدو هي نظرة غير موضوعية وليست في محلها للأسباب الآتية :

1- طالما أن الضرائب تفرض بالقانون وتتوافر فيها الخصائص الأساسية ومن أهمها العدالة الضريبية وضرورة مراعاة مبدأ المقدرة التكليفية.

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص163 وما بعدها.

2- إن الإدارة الضريبية تقوم بتطبيق القوانين الضريبية تطبيقاً صحيحاً وعادلاً دون تعسف في تطبيق القانون أو استبداد في السلطات المخولة لها، مع ضرورة تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية التي ينبغي أن تقوم على أساس الاحترام المتبادل والشفافية.

3- هناك سعي من الإدارة الضريبية لتحسين علاقتها بالمكلف .

أما فيما يتعلق بردود فعل المكلف النفسية تجاه الضرائب التي تفرض عليه فهي تختلف باختلاف أنواع الضرائب، حيث نجد ازدياد هذه الانعكاسات النفسية السيئة تجاه الضرائب التي تتم عن طريق الإقرار أو عن طريق التحصيل المباشر من موارد المكلف (كالضريبة على الدخل) .

وبصفة عامة فإن أغلب الانتقادات توجه إلى كل الضرائب المباشرة باعتبارها تُفرض بطريقة تجعل المكلف يشعر بثقلها مما يؤدي إلى نفوره منها و إظهار الجوانب العدائية لها ، ذلك أن المكلف يشعر عند اقتطاع هذه المبالغ النقدية من دخله بسخط على هذه الإدارة الضريبية،[1] وخاصة وأنه يتولد لديه إحساس عند دفعها بأنها يدفعها بدون أي مقابل محسوس، الأمر الذي يُناقض رغبة الإنسان بالتملك.

ولكن حينما تفرض الضريبة بطريقة لا يشعر بها المكلف ولا يحس بثقلها فيكون الأثر النفسي أقل وطأة، بل قد لا يكون هناك ردود فعل سيئة، وهذا الحال نجده في الضرائب المباشرة في نظام تحصيل الضرائب عن طريق الحجز من المنبع، حيث يتم تحصيل الضرائب من الدخل قبل أن يصل إلى المكلف وهنا لا يشعر المكلف كثيراً بثقل الضريبة من واقع عدم دفعه الضريبة مباشرة، حيث

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص170.

أن ما يتسلمه من مبالغ الدخول تكون هي المبالغ الصافية دون حساب لمبلغ الضريبة في ذهنه. [1]

وتجدر الإشارة في هذا الصدد أنه نظراً للانعكاسات السيئة التي تسببها الضرائب المباشرة للمكلفين فقد ظهرت بعض الآراء التي تنادي بإلغاء الضريبة على الدخل، حيث أنها ضريبة غير عادلة وتعتبر ضريبة عدائية ضد الحريات، وتؤدي إلى عدم المساواة مما يؤدي إلى السخط العام للمكلفين والنفور منها، هذا إضافة إلى الآراء التي ظهرت تنادي بإلغاء الضريبة على الدخل على أن تحل محلها ضريبة وحيدة على الإنفاق. [2]

وأعتقد أنه من الناحية العملية لا يمكن للنظام الضريبي للدول أن يعتمد على ضريبة وحيدة، سواء كانت على الدخل أم على الإنفاق وبالتالي فالرأي السابق لا يمكن تطبيقه عملياً.

المطلب الثاني

المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية

هناك علاقات قانونية تثور بين الإدارة الضريبية وبين المكلفين، تتطلب الدراسة الدقيقة للقوانين الضريبية وتطبيقاتها، ويظهر من خلالها الكثير من الصعوبات والعقبات التي تثور بينهما والتي تؤدي إلى نوع من المواجهة بينها، فقد يكون من بين المكلفين الكثيرين ممن قد يجهلون هذه القوانين المتخصصة وفيما يلي أهم المشكلات التي قد تثور بين المكلف والإدارة الضريبية.

---

[1] د. دراز عبد المجيد حامد، مرجع سابق، ص220.

[2] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص169.

الفرع الأول
قواعد ثقيلة للإثبات

يواجه المكلف في علاقاته بالإدارة الضريبية مشكلة قواعد الإثبات الثقيلة التي تفرض عليه ليثبت صحة البيانات التي تطلبها منه الإدارة للتأكد من سلامتها، فعلى سبيل المثال: لو أن المكلف لم يقدم إقراره الضريبي أو قدمه ناقصاً حينها تتولى الإدارة الضريبية فرض الضريبة على أساس المظاهر، ففي هذه الحالة إذا لم يقدم المكلف البراهين على صحة ذلك الإقرارفسوف يجد نفسه مضطراً للقبول بزيادة ربط الضريبة لعدم الاعتداد بالإقرار وتأسيس الربط على أسس خارجية عن الإقرار.[1]

الفرع الثاني
التعقيدات الضريبية

إن كثرة النصوص الضريبية والغموض واللبس في بعض بنودها يؤدي إلى التعقيدات الضريبية ، فقد نجد على سبيل المثال، صعوبة في التفرقة أحياناً بين الضريبة وبين ما يشابهها من التزامات أخرى ، مما يستتبع البحث عن المعايير المميزة بينهما.

كما هو الحال في التمييز بين الضريبة والرسوم، ولعل الخلط بين الضريبة والرسم الذي وقع فيه المشرع نفسه هو أبرز دليل على ذلك، فقد ينص المشرع على ضريبة معينة ويكون المقصود منها أحد الرسوم، أو العكس عندما ينص نفس المشرع على رسم معين يظهر فيما بعد أنه في حقيقته ضريبة وليس رسماً.

---

[1] د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص179.

ومثال ذلك ما يجري عليه العمل في كثير من الدول من استخدام تعبير الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية كما هو الحال في سورية.

هذه التعقيدات الضريبية تؤدي إلى كثرة التساؤلات من جانب المكلفين، والإدارة الضريبية مطالبة بالرد على هذه التساؤلات والقيام بعمل التفسيرات والنشرات الدورية للشرح والتوضيح، كل ذلك يؤدي بدون شك إلى ردود الفعل النفسية السيئة عند المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية. [1]

أعتقد أنه للتخفيف من تلك الردود لا بد للإدارة الضريبية أن تصدر نشرات تفسيرية وتوضيحية دورية، تجعلها في متناول يد المكلفين والمحاسبين القانونيين وأن تتعاون مع الجامعات والمعاهد المتخصصة لنشر الكتب والدراسات المتعلقة بعملها.

الفرع الثالث

كثرة القوانين وعدم استقرارها

قد يجد المكلف نفسه في الواقع إزاء عدة قوانين ولوائح ضريبية تحتاج منه إلى دراسة وشرح وتفسير وكذلك قد يجد صعوبة في متابعة وملاحقة كثرة هذه التشريعات، وبالتالي يجد نفسه إزاء مواجهة صعبة لبعض المشاكل مع الإدارة الضريبية، هذا بالإضافة إلى أن كثرة القوانين الضريبية وتعدد أنواع الضرائب وظاهرة تكاثر الضريبة وما يتولد عنها من ضرائب فرعية يجعل المكلف في حيرة إزاء نظام مركّز متشعب مما قد يؤثر في الإدارة الضريبية أيضاً ويلقي عليها أعباء كبيرة ويؤثر في فاعلية الضريبة ووفرة حصيلتها، وكل ذلك قد يشكل عقبة في سبيل يسر التطبيق ووحدة منهجه، مما يؤدي في النهاية إلى

---

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص247.

المواجهة الصعبة بين المكلف والإدارة الضريبية. [1]

لذلك فإن معظم التشريعات أصبحت تتطلب أن يوقع الإقرار الضريبي من محاسب قانوني لديه الخبرة والدراية التي تؤهله للتعامل مع تلك القوانين.

وقد تتعاقب التشريعات واللوائح الضريبية في بعض الدول مما يؤدي إلى عدم استقرارها، وبالتالي تصبح مصدر قلق للمكلفين وتزيد من إحساسهم بعدم الاستقرار الضريبي وبالتالي تؤدي إلى تخبطهم في تشريعات متعددة ومتواترة تقودهم إلى التخبط في التفسيرات والتماس الإيضاحات من خلال مناقشات ومواجهات عديدة مع الإدارة الضريبية، فمثلاً تغير أحد القوانين الضريبية قد يؤدي إلى مواجهة بين المكلف والإدارة الضريبية، عما إذا كان من المفروض أن يطبق عليه القانون الأول بوصفه أصلح له أو أن الوقائع حدثت في ظله ولكنها لم تتم إلا بعد تعديله أو تغيره، أو يطبق عليه القانون الثاني (الجديد) باعتبار أن الوقائع التي يقوم عليها الفرض الضريبي قد تمت في ظله وإن كانت قد حدثت في ظل القانون القديم.

والتطبيق العملي لحالات عدم الاستقرار الضريبي نجدها في الإجراءات المتبعة لتشجيع الاستثمارات، حيث تمثل قمة الصراع الضريبي نحو عدم الثبات والتغيرات.

وهذه الحالة نجدها في فرنسا على سبيل المثال إذ اتخذت تسع حلقات من النصوص بمقتضى مراسيم وقوانين مالية سواء معدلة أو محددة للقوانين، وقد جمعت أكثر من 140 إجراء أحدثت انقلاباً في القواعد الضريبية بصدد الوعاء الضريبي ومكافحة التهرب أو التحصيل الضريبة وذلك في الفترة من يوليو

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص310.

1981 وحتى عام 1984. [1]

وقد جاء في المادة 126 من القانون رقم /24/ لعام 2003 في سوريا بأنه:

((يجوز في حالات استثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية)).

وهذا النص يعطي الحكومة حق تغيير معدلات الضرائب سنوياً مما يزيد من عدم استقرار القوانين واللوائح الضريبية ويجعل دور المحاسبين القانونيين في هذا الصدد ضرورياً.

الفرع الرابع

عدم الاستقرار في تفسير بعض القواعد الضريبية على الرغم من ثبات النص القانوني

الواقع أن عدم الاستقرار هذا قد ينتج عن أسباب عديدة منها التعقيدات في النصوص الضريبية ثم الصياغة السيئة لبعض هذه النصوص و غموضها في بعض الأحيان، وعدم إصدار التفسيرات المناسبة أو الدقيقة، كل ذلك يؤدي إلى عدم الاستقرار في تطبيق النصوص الضريبية مما يحدث مواجهات بين الإدارة الضريبية والمكلفين و يؤدي إلى عدم الاستقرار الذي قد يتشابه في نفس الظروف وفي نفس الحالات الضريبية. [2]

وأعتقد أن مثل هذه المواجهات التي قد تحدث وتثور بين كل من المكلف والإدارة الضريبية أمر لا بد منه بنتيجة تعاقب واختلاف القوانين الضريبية التي

---

[1] د. درازعبد المجيد حامد، مرجع سابق، ص310.

[2] د. البطريق أحمد يونس، مرجع سابق، ص197.

تصدرها الدولة وفقاً لمقتضيات الحال، والمكلف بحاجة في كل وقت لتفسير لاحق لكل قانون جديد، وأي تفسير خاطئ قد يحصل عليه قد يؤدي به إلى الامتناع عن تسديد ما هو مستحق عليه من ضريبة، مما يدفعه إلى التهرب من دفعها، لذلك كان لا بد أن تقوم الإدارة الضريبية بتسهيل قواعد الإثبات والابتعاد عن كل ما يؤدي بالمكلف إلى وقوعه في شرك التعقيدات الضريبية إضافة إلى وجوب دراسة الإدارة لكل قانون ضريبي قبل إصداره ليكون واضحاً في معناه، سهل الفهم بصياغة بسيطة غير معقدة، كما لا بد لها من إصدار تفسيرات وشروحات واضحة وغير متناقضة وثابتة ما أمكن للقواعد الضريبية، هذا وحده ما يخفف من الاشتباك الذي يمكن أن يحدث بين المكلف والإدارة الضريبية، ويقلل من المنازعات الضريبية التي يمكن أن تؤخر عملية التحصيل، كما يقلل من فرص التهرب الضريبي.

المبحث الثاني

الموازنة بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية

ينبغي أن يوجد توازن بين حقوق الإدارة الضريبية وتلك الحقوق المقررة للمكلف، فمثلاً لو أن الأمر يتعلق بفحص النشاطات المهنية للمكلف فإن التوازن لا يمكن أن يتحقق إلا عن طريق إجراءات المعارضة بمعنى تلك الإجراءات التي تسمح لكل من الطرفين على حدة كل في مواجهة الآخر بأن يتعرف تماماً على الوضع القانوني للآخر وأن يجيب كل طرف على كل التساؤلات والطلبات التي يطلبها الطرف الآخر.

وضرورة تحقيق هذا التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية يظهر جلياً في ثلاثة حالات: 1- في عبء الإثبات الملقى على عاتق كل منهما، 2- وأمام هيئات لجان الطعن الضريبي، 3- وأمام القاضي الضريبي.

وقد أشرنا من قبل إلى عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف وسوف نشير إلى التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية أمام قاضي الضريبة، ثم نستعرض ضرورة التوازن بينهما أمام لجان الطعن، وأخيراً نشير في المطلب الثالث إلى المكلف باعتباره مستخدماً للإدارة الضريبية ومشاركاً في بعض مهامها.

المطلب الأول
التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام قاضي الضريبة

تواجه الإدارة الضريبية خلال عمليات الفحص التي تقوم بها العديد من الخلافات والمنازعات مع المكلفين الذين يعترضون على عملها وما توصلت إليه من نتائج تجاههم عن طريق اللجوء إلى القضاء.

وهذا الحق المخول للمكلفين في اللجوء إلى المنازعات القضائية يمثل دوراً إيجابياً ممتازاً في تعامل الادارة مع المكلفين وبذلك تخرج عن كونها خصماً وحكماً في آن واحد ، وتعطي لمبدأ حسن النية في علاقاتها مع المكلفين دوره اللازم مما قد يقلب طبيعة علاقتها مع المكلف من علاقة أقرب إلى العدوانية إلى خصومة عقلانية متوازنة.

كما يضيف رأي آخر بأن المنازعات الضريبية قد تكون حتمية ولا مفر منها حيث يتضمن القانون الضريبي من جهة كثيراً من التعقيدات والتشابكات التي تثير من المشاكل المتعددة وتثير الكثير من التفسيرات التي قد يصعب في بعض الأحيان حلها، ومن جهة أخرى وبسبب التوسع في الاستقطاعات الضريبية بنسبة مهمة من دخول الأفراد قد يؤدي ذلك إلى تزايد حالات المنازعات القضائية في المجال الضريبي. وبطبيعة الحال فإن الرجوع إلى

القضاء قد يكون من جانب الإدارة الضريبية نفسها التي قد تضطر في بعض الحالات للمتابعة القضائية.

وقد جاء في الفقرة الأولى من المادة /40/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003 بأنه:

((يجوز الطعن خلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص)).

وتأسيسا على هذا الحق المخول لكل من المكلف والإدارة الضريبية في اللجوء إلى القضاء فقد كان لا بد من أن تثار مشكلة التوازن بين كلا الطرفين أمام قاضي الضريبة، وعملية التوازن هذه تستلزم توازن ثلاثة عناصر رئيسة هي:

الفرع الأول
إمكانية تمسك المكلف بكل وسائل الدفع وبشكل متساوٍ مع الإدارة الضريبية عند مواجهتها

" أقر مجلس الدولة الفرنسي بوجود ثلاثة أسباب قانونية متميزة في المجال الضريبي، وهي: إجراء الفرض الضريبي، صحته أو شرعيته، ثم العقوبات أو الجزاءات.

قبل ذلك فإن المكلف لم يكن يستطيع بعد انقضاء موعد الطعن أمام المحكمة الإدارية أن يتمسك أو يستند إلى أية وسيلة جديدة كانت تتعلق بأحد الأسباب القانونية التي لم تثر في خلال المدة المحددة للطعن. بالمقابل فإن الإدارة الضريبية كانت تستطيع أن تستفيد في كل لحظة وكل وقت بالإجراء، وذلك

باللجوء إلى كل وسيلة جديدة من طبيعتها أن تبرر الفرض الضريبي المطعون فيه، ثم جاء القانون المالي الفرنسي لعام 1987 وسمح للمكلف منذ صدوره بأن يستند إلى هذا الإجراء في كل لحظة وفي كل وقت أمام المحكمة وذلك لكل وسيلة أو لكل طريقة تعطي حقاً جديداً تتعلق بتأسيس الفرض الضريبي على أسس مفرطة ومغالى فيها أو غير معتادة في المنازعات الضريبية".[1]

أعتقد بأن هذا الحق لا بد من تقريره للمكلف، لأنه من غير الممكن أن يتأسس الفرض الضريبي على أسس خاطئة بعيدة عن الواقع والقانون وبالتالي نلحق الظلم بالمكلف مما يدفعه للامتناع أو التهرب من دفع الضريبة دون أن يكون له هذا الحق وبشكل متساوٍ مع الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني
فيما يتعلق بتأجيل وتأخير الدفع

نص القانون المالي الفرنسي الصادر عام 1987 في المادة /81/ الفقرة الرابعة منه بأن:

((الطلبات المقدمة من المكلف لتأجيل دفع الضريبة أصبحت حقاً مكتسباً له)).

بعد أن كانت المادة /77/ من سجل الإجراءات الضريبية تمنح مدير القطاعات الضريبية حق رفض تلك الطلبات أصبحت الطلبات المقدمة من أول يناير عام 1987 لتأجيل الدفع حقاً للمكلفين بشرط أن تكون الضمانات الحقيقية مؤكدة لتحصيل الدين في الموعد المحدد الذي يتحدد فيه الدفع، بالإضافة إلى

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص311.

ذلك فإنه في حالة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في حالات سوء النية أو أعمال التهرب أو الغرامة بواقع 200 % فإن مبلغ الضمانات المطلوبة لا ينبغي أن يزيد على مبلغ الفائدة عن التأخير الذي يكون مستحقاً ما لم يكن المكلف قد اتُهم بسوء النية.[1]

وقانون ضريبة الدخل المصري يشير صراحة إلى إمكانية تأجيل دفع الضريبة أو تقسيطها حيث جاء النص على ذلك في المادة /42/ من القانون رقم /157/ لعام 1981 المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مايلي :

((يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية)).[2]

وقد تم التأكيد على هذه المادة في **القانون الضريبي المصري رقم 91لعام2005** ، وفي المادة 105 منه التي نصت على أنه: **((يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة. وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية. ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في**

---

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص324.

[2] د. البطريق أحمد يونس، مرجع سابق، ص293.

الحالات التي يقدرها)) . وبهذا نلاحظ أن ما أضافه هذا القانون على موضوع التقسيط هو سقوط الحق في التقسيط عند التاخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه بناءً على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها.

أيضاً قانون **ضريبة الدخل القطري** لم يمنع المكلف من استخدام هذا الحق في تقسيط أو تأجيل دفع الضريبة المستحقة في الفقرة الثانية من المادة /11/ والتي نصت على أنه:

((يجوز للادارة تمديد الموعد المحدد لتقديم الاقرار وسداد الضريبة اذا قدم المكلف أسباباً توافق عليها الادارة، على ألا تجاوز فترة التمديد ثمانية شهور. كما يجوز أن تقبل سداد الضريبة على أقساط خلال فترة التمديد)).

كذلك المادة /71/ من النظام الضريبي الملكي السعودي أعطت للوزير صلاحية تقسيط المبالغ المستحقة على المكلف متى توفرت الأسباب والمبررات الكافية في إطار الضوابط والشروط التي تحددها اللائحة، وله الحق في تفويض مدير عام المصلحة فيما يراه من هذه الصلاحية كما له أيضاً أو لمن لمن يفوضه في ذلك حق الغاء التقسيط متى تبين له أن حقوق الخزينة العامة معرضة للضياع.

أما في سورية فإن النص لم يأت على ذكر لإمكانية تقسيط أو حتى تأجيل دفع الضريبة المستحقة بل على العكس تماما فقد جاء نص المادة /39/ من القانون /24/ لعام 2003 صريحا بأن جعل استحقاق الضريبة دفعة واحدة وتؤدى خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ جداول التكليف.

وهذا ما كان عليه الحال أيضاً في المادة /41/ من **قانون ضريبة الدخل السوري** الصادر بالمرسوم رقم /85/ لعام 1949 المعدلة بالمادة /15/ من القانون /21/ تاريخ 1981/7/1.

أعتقد أن هناك عدالة في الموافقة على تأجيل دفع مبالغ الضريبة أو تقسيطها في حالة ما إذا كان هناك أسباب جدية تستدعي ذلك مع أخذ الضمانات الكافية بتنفيذ الالتزام بالدفع في الموعد الذي يتحدد لاستيفاء دين الضريبة وفي هذا مراعاة للظروف الشخصية والمادية للمكلف وفيه أيضاً تقليل من المنازعات الضريبية بما يحقق التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية طالما أن معظم القوانين الضريبية بعد إعطائها الحق للمكلف بالتقسيط فرضت عليه غرامات مالية عند التأخر عن تسديد الدين الضريبي في موعده عند حلول أجل التقسيط.

الفرع الثالث
بالنسبة لتهيئة أو تنظيم الإجراء المستعجل

إن الموازنة بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية أمام قاضي الضريبة تقتضي أيضاً السماح للمكلف باللجوء إلى القضاء المستعجل، وهذا الحق مقرر في فرنسا بصدد الضرائب على الدخول وعلى القيمة المضافة وذلك إذا ما قامت إدارة الحسابات الضريبية برفض الضمانات المعروضة من المكلف حيث يستطيع المكلف خلال ثمانية أيام من إخطاره بالرفض أن يتقدم بطلب معارضة أمام قاضي الأمور المستعجلة ولكن هذا الطلب لا يمكن قبوله إلا إذا قام المكلف بإيداع مبلغ يساوي ربع المبالغ المتنازع عليها، وذلك في خزينة الحسابات.

والجدير بالذكر أن المكلف في حال عدم موافقته على قرار الإدارة الضريبية

يستطيع اللجوء إلى قاضي الضريبة حيث يكون في فرنسا أمام نوعين من المحاكم:

1-إما المحكمة الإدارية وذلك في حال النزاع على الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة والضرائب المحلية.

2-وإما المحكمة الابتدائية في حالة النزاع على رسوم التسجيل والضرائب المباشرة.

أما في مصر فإن الاختصاص القضائي للمنازعات الضريبية وفي كافة القوانين الضريبية المتعاقبة حتى آخرها القانون رقم 91 لعام2005 يكون أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عنها عن طريق الاستئناف بغض النظر عن قيمة النزاع في المادة /123/. [1]

وفيما يتعلق بسورية فإن موضوع المنازعات الضريبية، قد تدرج بالقوانين التي بينت هذا الأمر ابتداءً من الفترة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم /55/ لعام 1959 مرورا بفترة صدوره، وصولاً إلى القانون رقم /1/ لعام 1993، والذي سنقتصر في عرضه والحديث عنه كما يلي:

<u>1-الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم /1/ لعام 1993:</u>

تم إقرار هذا القانون بتاريخ 1992/12/31 ليكون خطوة في وضع القانون العام، تجعل اختصاص القضاء الإداري في المنازعات الضريبية أمراً طبيعياً ومهماً جداً، كما أن السير في هذا الأمر يضع حداً لتضارب الأحكام الصادرة عن القضائين العادي والإداري، وعلى ذلك يختص مجلس الدولة بجميع

[1] د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص327.

المنازعات حول الضرائب والرسوم بوجود شرطين:

أ-أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي من الجهات الإدارية أي أن يكون القرار الإداري بشأنها مبرماً قطعياً غير قابل للطعن ويصبح القرار بفرض الضريبة صادراً عن لجنتي الفرض وإعادة النظر.

ب-أن يكون النزاع حول الأساس القانوني للتكليف أي المستند القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة، وليس حول مبلغ ومقدار الضريبة.

إلا أنه بصدور القانون /1/ لم يتم حل كل المشكلات المتعلقة بالنزاعات الخاصة بربط الضريبية، فرغم النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة، إلا أنه بسبب عدم استخدام محاكم إدارية محلية في المحافظات والتي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري كان اللجوء في الفقرة /ج/ من المادة الرابعة منه إلى إيجاد حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم.

فقد نصت هذه الفقرة على ما يلي: **((إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة /2/ من هذا القانون والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية)).**

وبموجب هذه المادة وضع شرط لاختصاص محكمة البداية المدنية في كل محافظة، وهو ألا تتجاوز قيمة محل النزاع مائة ألف ليرة سورية، وجعل قرارات هذه المحكمة قابلة للطعن خلال مدة ثلاثين يوماً أمام المحكمة الإدارية العليا، وفق الأسس والشروط التي تخضع لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة

الاستئناف، وقد أشار القانون في النهاية إلى أن اختصاص محكمة البداية موقوف لحين إنشاء محكمة القضاء الإداري في المحافظات، حيث يمكن إجمال الاختصاص بموجب القانون /1/ لعام 1993 بما يأتي:

1-تختص محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على 100 ألف ليرة سورية.

2-تختص محكمة البداية المدنية- لحين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات - بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية.

"وبالنسبة للدعاوى المتعلقة بتلك المنازعات والمقامة أمام القضاء الإداري والتي لم تقترن بحكم طعن فإنها تُرد، ويحق لمن ردت دعواه وفقاً لذلك أن يرفعها أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون إذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة، حيث يعد مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهيا بانتهاء تلك المدة، ولذلك يحق للدوائر المالية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لدى مجلس الدولة في قرارات وقف التنفيذ الصادرة قبل التاريخ المذكور من جهات القضاء العادي في معرض تطبيق أحكام هذا القانون". [1]

المطلب الثاني

التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن

تقوم لجان الطعن في الواقع بدور مهم في سبيل فض المنازعات الضريبية وتقديم الحلول الكفيلة بإزالة هذه العقبات والتوصل إلى قرارات قد ترضي طرفي

[1] د. حلاق محمد ، مرجع سابق، ص429 وما بعدها.

العلاقة الضريبية وهما المكلف والإدارة، وهذا يؤدي إلى عدم اللجوء إلى القضاء، وبالتالي الإقلال من المنازعات والدعاوى القضائية التي قد ترفع من قبل المكلف أو من قبل الإدارة الضريبية، ونظراً لأهمية لجان الطعن فإن حقوق المكلف والإدارة الضريبية لا بد أن تكون متوازنة أمام هذه اللجان، وهذا التوازن يتم في حالة إعطاء الحق للمكلف أن يتقدم بطعنه إلى هذه اللجان ولا يمكن أن يتم هذه التوازن إلا إذا مُثِّل المكلف فيها عن طريق بعض المكلفين الذين يختارون لتمثيل المكلفين فيها وإلا فإن عملية التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية في هذه اللجان لا يمكن أن يقال إنها قائمة، وعلى ذلك فإن القوانين الضريبية غالباً ما تنص على تشكيل هذه اللجان وتنص على اختصاصاتها وكذلك على ضرورة تمثيل المكلفين فيها.

وفي هذا الصدد سوف نشير إلى أحكام قانون **ضريبة الدخل السوري** في هذا المجال وذلك فيما يلي:

الفرع الأول

أحكام قانون ضريبة الدخل في سوريا المتعلق بالتوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن

في الواقع أن المشرع السوري أحسن عملاً عندما ضمن نصوصه أحكاماً خاصة للمراجعة أمام اللجان الضريبية محدداً ماهية هذه اللجان وكيفية تشكيلها وإجراءات التقدم بالطعن أمامها ثم أضاف إلى ذلك الفصل الخاص بالطعن في قرارات تلك اللجان، فالحقيقة أن لوجود هذه اللجان دورٌ في حل غالبية المشاكل التي يمكن أن تثار بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يقلل من عدد القضايا التي ترفع أمام المحاكم.

وقانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ سنة 2003 وتعديلاته يعطي المكلف الحق في الطعن خلال مهلة ثلاثين يوماً لطلب إعادة النظر في التكليف الصادرعن لجنة الطعن بالضريبة للاعتراض على فرض الضريبة ومقدارها وذلك في الفقرة الأولى من المادة /32/ من هذا القانون، وتضيف المادة نفسها ولكن في فقرتها الثانية من الأحكام ما يتيح التوازن بين حقوق المكلف والإدارة في هذا المجال حيث تلتزم الدوائر المالية المختصة بأن تخطر المكلف خطياً بعلم الوصول بعرض الخلاف على لجنة إعادة النظر، حيث أن مهلة الثلاثين يوماً لا تبدأ إلا من اليوم الذي يلي تاريخ الإخبار الفردي بالتكليف الضريبي المؤقت للمكلف. وفيما يأتي نص المادة /32/ :

أ – يعطى المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة /30/ ثلاثون يوماً لطلب إعاة النظر في تكليفهم وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضريبة وخاصة في الحالات التالية:

1- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة

2- عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية

3- إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

4-عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بذلك خطياً.

ب – تبدأ مهلة الـ /30/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي. إذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآنفة الذكر يصبح التكليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة ولجنة الإدارة المالية قطعياً.

الفرع الثاني
تشكيل لجان الطعن وفقاً للقانون السوري

تتحقق الضريبة على المكلف الضريبي استناداً لبيانه الذي يقدمه إلى الدوائر المالية المختصة بصورة مباشرة، أو من قبل هذه الدوائر في حال تقاعس المكلف عن تقديمها، وإن هذا التكليف يظهر في البداية تقريراً بتكليف مؤقت يعده مراقب الدخل استناداً لما يقدمه المكلف من بيانات أو وفق ما حددته الدوائر المالية، وإذا كان هناك بعض التحفظات للمكلف حول التكليف الموقع عليه، فله الاعتراض أمام لجنة فرض الضريبة والاستئناف أمام لجنة إعادة النظر.

أولاً – <u>لجنة الطعن بالضريبة:</u>

تختص هذه اللجنة بالفصل في جميع الخلافات التي تحصل بين المكلف والإدارة الضريبية، سواء أكان ذلك متعلقاً بتقدير قيمة الضريبة، أم بالأساس الذي قامت عليه عند ربطها، ونشير هنا إلى أن لجنة الفرض سواء اعترض المكلف أم لم يعترض فهي مخولة بوضع تكليف باسمها، حيث أنه بصدور هذا التكليف تبدأ عمليات التحصيل، إلا أنه في حال أن هذه اللجنة قررت التكليف دون أن يكون المكلف معترضا على التكليف المؤقت فتكون ملزمة باعتماد التكليف المؤقت أو زيادته دون تخفيضه، إلا في حالة واحدة وهي إذا كان هناك خطأ مادي قد ارتكب في معرض التكليف، بخلاف التكليف الذي تضعه استناداً لاعتراض المكلف، حيث يمكن زيادته أو اعتماده أو إنقاصه بلا قيد بحسب ما تراه من قيود يتقدم بها المكلف.

يصدر أمر تشكيل لجنة الفرض وتحديد دائرة اختصاصها وتعيين مقرها وتحديد مكافآت أعضائها بقرار من وزير المالية، حيث تتشكل من رئيس

وعضوين وحضور مراقب الدخل الذي قرر التكليف المؤقت.

وتكون جلسات هذه اللجنة سرية ولا يحضرها سوى الأعضاء والمكلف أو وكيله القانوني، ولها الحق في استدعاء أي طرف للمثول أمامها، كما لها الحق أيضاً في طلب أية معلومات إضافية كبيانات أو أوراق أو سجلات مكتوبة أو بيانات شفوية وغيرها.

وتتخذ هذه اللجنة قرارها بالأكثرية عند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويشترط في قراراتها أن تكون معللة لأنها قابلة للطعن أمام اللجان الاستئنافية[1] والتي هي لجان إعادة النظر.

ثانياً – <u>لجنة إعادة النظر:</u>

كما جاء في نص الفقرة الأولى من المادة /33/ **من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003** بأنه: **((تقدم طلبات الاعتراض إلى لجان إعادة النظر من قبل المكلفين إلى الدوائر المالية التي تقوم بدورها برفع هذه الطلبات إلى لجان إعادة النظر مشفوعة برأيها في اعتراضات المكلفين))**.

وتشكل لجنة إعادة النظر في وزارة المالية على النحو الآتي:

معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات: رئيساً.
قاضي بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل: عضوا.
أحد المديرين في الإدارة المركزية: عضوا.
ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة على ألا

[1] د. الحلاق محمد، مرجع سابق، ص401 وما بعدها.

تقل مرتبته عن معاون مدير: عضوا.
خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة /29/[1] من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة: عضوا.

ويكون للجنة مقررٌ من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت، وعلى رؤساء لجان إعادة النظر دعوة ممثلي الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكليف عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشترك عوضاً عن خبير المهنة.

وتعد لجنة إعادة النظر المنوه عنها في الفقرة السابقة، لجنة إعادة النظر الرئيسة ويجوز عند الاقتضاء تشكيل لجان إضافية تتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة إعادة النظر الرئيسة على أن يرأس كلاً من اللجان الإضافية المذكورة مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية ويتم تشكيل اللجان الإضافية بحسب تشكيل اللجنة الرئيسة وعلى أن يمثل الجانب المالي في هذه اللجان موظف مالي بدرجة مدير أو رئيس دائرة على الأقل ذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية. وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثانية من المادة /33/ من القانون نفسه.

وأكملت الفقرة الثالثة من المادة نفسها بأنه: **((توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسة والمقصود بالأعمال التكاليف**

---

[1] نصت المادة /29/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 بأنه: تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة التي ثبت بها وفق أحكام المالية /30/ من هذا القانون وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من 1- . . . . 2- . . . . . 3- خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنويا بالاتفاق مع النقابات المختصة أو عرف الصناعة أو التجارة: عضوا.

الماليـة المعتـرض عليهـا والمرفوعـة أمـام هـذه اللجـان مـن قبـل المكلفـين أو الدوائر المالية في المحافظات والمناطق المختلفة)).

وبالنسبة لقرارات هذه اللجان فقد جاء النص في الفقرة الثانية من المادة /35/ من القانون نفسه على وجوب إصدار أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية مالم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين 37 و40 من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين:

وقد حددت الفقرة /آ/ من المادة /37/ الحالات التي يجوز فيها للدوائر المالية والمكلفين طلب التصحيح وهي:

1-إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
2-إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستندا قاطعا كان في حوزة خصمه. . .

وجاء في المادة /40/ من القانون نفسه بأنها:

((أعطت الحق لوزير المالية والمكلفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوما من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين قرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص ، وقد حددت هذه المادة الحالات التي يجوز بها الطعن بالقرارت أمام القضاء المختص بموجب أحكام الفقرة ((ب)) من هذه المادة في الحالتين التاليتين فقط:

1-في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

2-في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضا لأرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن 25 % عما هو مقرر من قبل لجان فرض الضريبية أو لجان الإدارة المالية)).

وأعتقد أن تشكيل مثل هذه اللجان يساعد بشكل كبير في الحد من وصول المنازعات إلى القضاء وإرهاقه بالتالي بكثرة الدعاوى، فمثل هذه العمليات في التسلسل للمراجعة أمر لا بد منه، فمن غير المعقول أن يبقى القضاء مفتوحاً على مصراعيه لأبسط المواجهات التي تقوم بين كل من المكلف والإدارة الضريبية على الرغم من إمكانية حلها في المستويات الدنيا من الإدارة.

ولكن في الوقت نفسه لا بد من أن تتسلح هذه اللجان المخصصة لتقديم الطعن إليها بالحكمة والوعي، الأمر الذي تتمكن من خلاله بالاستماع إلى شكاوى ومظالم المكلف في حال وقوعها ساعية بكل جهودها لحل هذه الخلافات قبل أن تتفاقم، وفي ذلك مصلحة للإدارة الضريبية بالدرجة الأولى حيث تستطيع بحلها لهذه الخلافات أن تحصل الضريبة المستحقة على المكلف، وبالتالي تزيد من إيرادات الدولة، ولكن يجب أن تقوم بعملها هذا بالسرعة الممكنة كيلا تصبح هذه المراجعات سبباً للتأخر في تحصيل الضريبة، لهذا سمح القانون رقم 51 لعام 2006 لكبار المكلفين حضور جلسات هذه اللجان بموجب المادة رقم /11/.[1]

المطلب الثالث

المكلف باعتباره مستخدما للإدارة الضريبية ومشاركا لبعض مهامها

إن اصطلاح / مستخدم / بالنسبة للإدارة العامة قد استعمل أولا بصدد المرافق أو الخدمات العامة الصناعية والتجارية حيث يشير البعض إلى أن المستخدم

[1] راجع هامش الصفحة 46 من هذا البحث.

للمرفق العام الصناعي والتجاري هو ذلك الذي أنشئ المرفق من أجله ومن أجل تقديم الخدمات له. ولكن هذا المصطلح اتسع ليشمل كل الإدارات والمرافق العامة أيا كانت خصائصها حيث أن التحليل القانوني لحالة المستخدم هي نفس الحالة التي تنطبق على المستخدم الإداري أو المستخدم غير الإداري بمعنى المستخدم الذي يستعمل خدمات الإدارة العامة بإرادته أو ذلك الذي يستخدمها بغير إرادته أي جبرا عنه، كما هو الحال في الإدارة الضريبية مع استثناء يتمثل في أن الأخير أي الذي يستخدم الإدارة بغير إرادته لا تثور بالنسبة له مشكلة الحق في الوصول إلى هذا الاستخدام وهو أيضاً يخضع لالتزامات تكميلية.[1]

والحقيقة أن المكلف يعتبر مستخدماً للإدارة الضريبة " جبراً ومفروضاً عليه " بهدف تسوية التزاماته الضريبية تجاه الدولة وبقصد التوصل إلى أفضل الوسائل الممكنة لحل المشكلات والمنازعات التي قد تثار بينه وبين الإدارة، والتوازن بين الطرفين في هذا المجال يحتم ضرورة البحث عن أفضل الوسائل للاتصال بين المكلف والإدارة.

كما أن التوازن بين الطرفين يقتضي مشاركة المكلف في بعض المهام التي تقوم بها الإدارة الضريبية حتى تخرج قراراتها متفقة مع الإدارة والمكلفين وغير بعيدة عنهم، فضلاً عن أن مشاركة المكلف في بعض مهام الإدارة يعطيه الثقة بأن هناك توازناً بين حقوقه وحقوق الإدارة وأنه ليس هناك تعسفٌ أو خروجٌ على القوانين طالما أنه يشارك بنفسه في بعض هذه المهام.

وتأسيساً على ذلك سوف نشير إلى البحث عن أفضل وسائل للاتصال ثم مشاركة المكلف في بعض مهام الإدارة الضريبية.

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص188.

الفرع الأول

البحث عن أفضل وسائل للاتصال بين المكلف والإدارة الضريبية

إن البحث عن أفضل وسائل للاتصال يقتضي من الإدارة الضريبية وضع سياسة بمقتضاها يتم مراعاة الجوانب الإنسانية في العلاقات مع مستخدمي هذه الإدارة " أي المكلفين " وبمقتضاها يتم أيضا تحويل العلاقة إلى شكل حوار بين مواطن و مواطن، والجدير بالذكر أيضاً أن التوازن بين المكلف باعتباره مستخدماً للإدارة وبين تلك الأخيرة يقتضي في هذا المجال قيام الإدارة بإصدار الوثائق والمراجع التي تكون في متناول الجميع وتخصص لإعطاء المعلومات الضريبية والتطبيقية، بمعنى أن تتضمن كل المعلومات الضريبية التي تهم الجمهور مع تضمينها لأمثلة تطبيقية لحالات عامة يمكن لكل مكلف أن يستفيد منها في حالته الخاصة والشبيهة بها، بالإضافة إلى إرشادات عن كيفية ملء الإقرارات الضريبية. [1]

كما هو الحال في فرنسا ، حيث نجد التطبيق الواقعي الملموس لهذه السياسة في التكوين الأولي أو الأساسي لموظفي الإدارة الضريبية بشكل عام وفي المدرسة القومية للضرائب بصفة خاصة ، وذلك بتطبيق الطرق التربوية المتخصصة والفعالة .

بالإضافة إلى كل ذلك فقد تم **في فرنسا** إنشاء المراكز والجمعيات المعتمدة " بمعنى أن تكون معتمدة من قبل الإدارة العامة للضرائب " وذلك بالقانون الصادر في 27 ديسمبر 1974 والقانون رقم /129/ الصادر في ديسمبر عام 1976 وذلك بغرض العمل على القيام بأحسن الوسائل للاتصال مع المهن

---

[1] د. البطريق أحمد يونس ، مرجع سابق، ص214.

الحرة وذلك عن طريق تقريب الوضع بين غير العاملين والعاملين أيضاً عن طريق تقديم المساعدة إلى إدارة المشروعات الصغيرة والمتوسطة الخاضعة للضريبة على الدخل بمقتضى نظام الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية، وكذلك الأرباح الزراعية وهي تقوم بمساعدة هذه المهن في مجال الإقرارات الضريبية وفي القيام بعمل الوثائق والبيانات الحسابية والمعلومات لتوصيلها إلى هذه الفئات.

والجدير بالذكر أن الأعضاء في هذه المراكز والجمعيات يتمتعون بمزايا ضريبية مثل التخفيضات في الضريبة على الدخل وخصم المبالغ التي تدفع في الاشتراكات من المبلغ الإجمالي للضريبة، وهذه المراكز والجمعيات تخضع لرقابة الإدارة الضريبية بواسطة المدير الإقليمي[1]، ومن الممكن أن تلعب النشرات الصادرة عن الإدارة الضريبية دورا إيجابيا في هذا المجال.

أعتقد بأن الاتصال بين كل من الإدارة والمكلف أمر ضروري لا بد منه ولكن يجب أن يكون هذا الاتصال على درجة عالية من الاتفاق والوفاق لتتحسن العلاقة بين الطرفين وتقدم الإدارة من خلاله كل العون للمكلف ليكون على إطلاع كامل، واسع، شامل بكافة القوانين الضريبية وتفسيراتها وتجيب الإدارة من خلال هذا الاتصال على كافة الاستفسارات والتساؤلات التي تهم جمهور المكلفين فضلاً عن مهامها في نشر الوعي الضريبي بين هذا الجمهور وتوفير وسائل اتصال الجمهور بفروع العمل بالمصلحة والتعرف على رغباته بشأن القوانين التي تطبقها المصلحة.

---

[1] د. حشيش أحمد عادل، مرجع سابق، ص179.

الفرع الثاني
مشاركة المكلف في بعض مهام الإدارة الضريبية

الواقع أن الإدارة الضريبية وعلى عكس الأفكار السائدة لا تعمل في نظام مطلق ومنقطع كلية عن المكلفين، إذا أن المكلف يعتبر مستخدماً لها وفي الوقت نفسه مشاركاً في بعض مهامها.

ومن الواضح أيضاً أنه من بين الإدارات التي تتمتع بإمكانية مساهمة الجمهور في بعض مهامها نجد الإدارة الضريبية، وقد أشرنا من قبل إلى بعض أنواع هذه المشاركات من جانب المكلفين في الإدارة الضريبية وذلك كما هو الحال في لجان الطعن. [1]

وإلى جانب ذلك نضيف بعض الأعمال التي يمكن للمكلف أن يشارك بها في مهام الإدارة الضريبية، فعند تأسيس الفرض الضريبي نجد أن المكلف يشارك في ذلك عن طريق الإقرار الضريبي الذي يقوم بملئه لتسهيل مهمة الإدارة في ربط الضريبة وفقاً لعناصر الدخول المختلفة التي يقرها المكلف في إقراره الضريبي.

بالإضافة إلى مشاركة المكلفين إدارة الضريبة عن طريق اللجان المشتركة التي تتكون من ممثلين عن المكلفين وبعض موظفي الإدارة، ومثل هذه المشاركة تساعد ولو بشكل بسيط على اطمئنان المكلف بأن ما يقوم به تجاه الإدارة الضريبية هو لصالحه، لأنه بنتيجة هذه المشاركة يستطيع أن يعطي رأيه سواء كان في عملية الفرض الضريبي أم تأسيس مشاركته في هذه اللجان التي يتمكن خلالها من التصويت وعرض آرائه وفرضها في بعض الأحيان،لذا يجب على

---

[1] أنظر الصفحة 244 وما بعدها من هذا البحث.

المشرع أن يُتيح للمكلف المشاركة الفعالة في هذه اللجان وعلى شكل متساوي في الحقوق مع الإدارة الضريبية.

المبحث الثالث

نحو تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

الإصلاح الإداري بصفة عامة مطلوب دائماً حتى يتم تحسين الخدمات التي تؤديها الإدارات العامة للمواطنين، وهذا الإصلاح يفترض مجهودات نظامية متناسقة ومتكاملة للقيام بالتغييرات الجوهرية والفعالة في الأنظمة الإدارية العامة بالطريقة التي تنمي لدى الإدارات مقدرتها الإدارية في ممارسة أعمالها التي ينبغي أن تقوم بها بنجاح وبوسائل مريحة للمواطنين وذلك حتى تصل إلى الأهداف المرجوة منها وبخاصة أغراض التنمية القومية والاقتصادية.

والإدارات الضريبية باعتبارها إدارات متخصصة بحاجة أكثر من غيرها إلى الإصلاح دائماً نظرا لمهامها الدقيقة بصدد تعاملها مع المواطنين والأفراد بصفتهم مكلفين، فهي بحاجة ماسة وملحة إلى تحسين العلاقات بينها وبين هؤلاء المواطنين من أجل راحتهم وتسهيل مهامهم في الاتصال حتى يشعر هؤلاء المواطنون بالرضى بالضريبة ودفعها دون انعكاسات نفسية سيئة، وحتى يتم تسهيل مهمة الإدارة الضريبية أيضاً في تحصيل الضريبة دون عناء أو منازعات، وأي مجتمع لا يسعى إلى رضى المواطنين بالضريبة وإقناعهم بها في تحسين العلاقات بينهم وبين الإدارات الضريبية لا يمكن أن يقال عنه كما عبر البعض بحق أنه مجتمع ذو خصائص ديمقراطية.

وعلى ذلك سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة كيفية تحسين فعالية الإدارة الضريبية وذلك في مطلب أول ثم نشير إلى أهم المقترحات لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في المطلب الثاني .

المطلب الأول
تحسين فعالية الإدارة الضريبية

تتحقق فعالية الإدارة الضريبية حينما تستطيع هذه الأخيرة أن تؤدي واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة، وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، وإحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل الضرائب المقررة دون أن تفقد الخزانة العامة شيئاً من هذه المبالغ، وذلك بالعمل على مكافحة التهرب الضريبي بكافة الوسائل القانونية وليس التعسفية.

وبالتالي لا بد من توافر مجموعة من الشروط حتى تتحسن فعالية هذه الإدارة التي تؤدي بها إلى تحقيق المطلوب والمبتغى من خلال تحصيل دين الضريبة.

الفرع الأول
الشروط الواجب توفرها في الإدارة الضريبية لتحسين فعاليتها

يقتضي تحسين فعالية الإدارة الضريبية أن تتجنب الإدارة التطبيقات المخالفة للقوانين وأن تعمل على تنفيذ هذه القوانين في إطار من المشروعية وفي إطار من احترام الحريات الشخصية والفردية لجمهور المكلفين، مما يتعين معه الوضوح التام لكل القرارات التي تصدرها الإدارة والتي تتعلق بالمكلفين أو بتحصيل الضرائب وألا تصدر تعليمات أو قرارات مناقضة ومخالفة لنصوص القانون أو لتفسيرها، كما يستلزم الأمر أيضاً أن تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بكل جديد وبكل تفسير أو قرارات تصدرها حتى يكون على بينة وألا يفاجأ بتطبيقها عليه، وبالتالي تتجنب الإدارة اللجوء إلى المراجعات الضريبية الإدارية أو اللجوء إلى القضاء للفصل في هذه المنازعات. [1]

---

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص315.

كما يتطلب تحسين فعالية الإدارة الضريبية وضوح البيانات التي يتضمنها الإقرار مع وضوح الأغراض التي تبتغيها هذه البيانات بالإضافة إلى اقتصار هذه البيانات على كل ما يتعلق بدخول المكلف وألا تتطرق إلى المساس بحياته الشخصية والعائلية عدا ما يتطلبه الأمر من معرفة الأعباء الشخصية والعائلية حتى يمكن مراعاتها عند ربط الضريبية، كما يستلزم أيضاً أن يرفق بهذا الإقرار تفسيرأو شرحٌ واف لبعض البيانات التي يتعين ملؤها حتى لا تسبب إزعاجاً للمكلف وخوفاً من الخطأ الذي قد يقوده إلى بعض العقوبات، وكذلك تجنباً لما يقع على عاتق الإدارة من أعباء إضافية بصدد الإجابة على تساؤلات المكلفين حول الاستفسارات عن بعض البيانات التي قد تكون غامضة.

كما أن تحسين فعالية الإدارة بصدد تطبيق القوانين الضريبية يستلزم اتباع هذه الإدارة للطرق السليمة والقانونية في تنفيذ القوانين الضريبية وفي تحصيل الضرائب وذلك بألا تتعسف في استخدام سلطاتها وحقوقها التي خولها القانون وأن تؤدي دورها في إطار تحصيل الضرائب بفعالية محكمة في إطار القوانين واللوائح التي تجعل المكلف يدفع ديونه الضريبية برضى ودون تزمت أو تذمر، وهذا يستدعي أن تقوم الإدارة بعمليات توعية مستمرة للمواطنين وذلك لإحياء ضميرهم الضريبي، وحتى يشعر المكلف بأنه يؤدي واجباً عليه نحو الدولة وليس التزاماً ثقيلا ينبغي التخلص منه.

بالإضافة إلى أهمية دور الإدارة الضريبية في ضرورة إحكام الرقابة ومحاربة التهرب والغش والضريبة بكل الأسلحة التي خولها لها القانون وليس بأسلحة استبدادية بعيدة عن نصوص القانون. [1]

كذلك فإن تحسين فعالية الإدارة الضريبية يستلزم تحسين وتعميق وسائل

[1] د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص337.

الاتصال بين الإدارة والمكلفين وهذا لا يتحقق إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الإدارة الضريبية وإعدادهم التام فنيا ونفسيا.

هذا وإن الإعداد الفني السليم يكون في إطار عمل مدارس أو معاهد متخصصة للضرائب كما هو الحال في فرنسا حيث توجد المدارس الوطنية للضرائب والجمارك، وكذلك في إطار عمل الدورات التدريبية اللازمة لاطلاعهم على كل جديد وكل تطور في الوسائل الكفيلة بتقوية الإدارة الضريبية وتدعيم فعاليتها.

أما الإعداد النفسي فهو يستلزم الاهتمام بالنواحي المادية والمعنوية لموظفي الدائرة حتى يؤدوا واجباتهم الوظيفية على أكمل وجه بالإضافة إلى تدريبهم على كيفية التعامل مع المكلفين المعاملة الحسنة من ناحية الاستقبال ومن ناحية الإجابة على كل استفساراتهم والعمل على إقناعهم بالاستناد إلى اللوائح والقوانين والمنشورات الدورية والعمل على احترام كل حقوق المكلف بصفته مواطناً وبصفته مستخدماً للإدارة والعمل كذلك على عدم ضياع أوقات المكلفين من خلال تجنب التفاهات وحل المشكلات البسيطة بعيداً عن التعقيدات أوالمنازعات. [1]

ولزيادة فعالية الإدارة الضريبية لا بد من رفع مستوى هذه الإدارة في الدول النامية بصفة خاصة، هذا الأمر الذي يعد من أعقد المشكلات التي تواجه جهود هذه الدول لخلق البيئة الضريبية الملائمة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن الاهتمام بتحسين فعالية الإدارة الضريبية قد حدا بالأمم المتحدة في إطار المجلس الاقتصادي والاجتماعي الى تشكيل مجموعة خاصة من خبراء التعاون الدولي في المجال الضريبي في 28 أبريل

[1] د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص317.

عـام 1980، وكانـت أهـم المهـام التـي أوكلـت إلـى هـذه المجموعـة دراسـة الإمكانات المتاحة لتحسين فعالية الإدارات الضريبية. وقد تم الاجتماع الثالث لهذه المجموعة الخاصة من الخبراء في جنيف في الفترة من 9 إلى 20 ديسمبر 1985، حيث كان من أهم موضوعات البحث في هذا الاجتماع طرق الطعن في الدول النامية ضد قرارات الإدارة الضريبية وتطبيقاتها، وكذلك عملية حساب الوعاء الضريبي وعملية تحصيل الضريبة والأنظمة التي تحدد المكلفين وتحسب دخولهم وأرباحهم الخاضعة للضريبة وأيضاً إجراءات التحصيل الجبري لدين الضريبة. [1]

بعد هذا العرض الموجز والبسيط لأهم شروط تحسين فعالية الإدارة الضريبية نجد بأن هذه الإدارة تعاني مجموعة من العيوب في الدول النامية لا بد من ذكرها حتى نتبين أفضل الوسائل لتحسينها وفق الشروط السابق ذكرها.

الفرع الثاني

أهم عيوب الإدارة الضريبية في الدول النامية

1-عدم توفر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض ضرائب وبالتالي تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على الرؤوس وعلى الماشية في بعض دول أفريقيا وذلك على حساب الرغبة في تحقيق كل من عدالة توزيع العبء الضريبي والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي.

2-انخفاض مستوى التكوين الخلقي لدى موظفي الإدارات الضريبية بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق في آثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم أو

---

[1] د. البطريق أحمد يونس ، مرجع سابق، ص219.

تدريبهم.

3-ضعف الأجور والمرتبات للعاملين في الإدارة الضريبية وذلك نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية، الأمر الذي يحد من إمكانات تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية، فضلاً عما قد يؤدي إلى دفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل.

4-سوء التنظيم السياسي والاجتماعي في كثير من الدول النامية، على النحو الذي يؤدي إلى إفساد الإدارات الحكومية ومن بينها الإدارة الضريبية. ويحدث ذلك نتيجة لما تمارسه جماعات الضغط السياسي والطوائف المختلفة من ضغوط ومؤثرات تتفق مع مصالحها (دون مراعاة للمصلحة القومية) وتحد بالتالي من كفاءة هذه الإدارات.[1]

وبالتالي فإن هذه العيوب التي تتصف بها الإدارة الضريبية في الدول النامية تثير في مجموعها عدة قضايا ومشكلات تحد من إمكانات النجاح في خلق البيئة الضريبية الملائمة و من فعالية الإدارة الضريبية وتقلل من فرص تحسين هذه الفعالية.

وتعتبر مشكلة التهرب الضريبي إحدى عوامل الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي، لما يترتب عليها من نتائج سيئة سواء من ناحية انخفاض حصيلة الضرائب وحرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الانفاق العام، والإخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي نتيجة إفلات بعض المكلفين من تحمله أو من ناحية إشاعة الفرقة بين فئات المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية واتساع حلقة التهرب بما

---

[1] د. مطاوع جلال. . . ، مرجع سابق، ص141 وما بعدها.

تنطوي عليه من انتشار وإضعاف للأخلاق.[1]

كما تعد من أبرز هذه القضايا أيضاً مشكلة المتأخرات الضريبية التي تنتشر في غالبية الدول النامية نتيجة لضعف الإدارة الضريبية فيها.

وما من شك في أن تأخر الدولة في الحصول على مستحقاتها من الضرائب يؤدي إلى تعذر متابعتها لتنفيذ نفقاتها العامة، مما قد يلجئها إلى التوسع في إصدار النقد لسد العجز غير المتوقع في الإدارات العامة وما ينطوي عليه ذلك من خلق اضطرابات نقدية كانت في غنى عنها.

وأعتقد بأن تحسين فعالية الإدارة الضريبية فيه من الفائدة ما يكفي هذه الإدارة للقيام بمهامها على الوجه الأكمل الذي يضمن لها سهولة تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين وزيادة حصيلتها الضريبية مما يساعدها في مجال الإنفاق العام وبالتالي القيام بالمشاريع المطلوبة لحسن سير المرفق العام وضمان حسن العلاقة بينها وبين المكلف، وحتى تستطيع أن تؤدي واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة مع الاهتمام بالتكوين الخلقي السليم لرجال الإدارة وإعدادهم الإعداد التام فنياً ونفسياً.

---

[1] أنظر الصفحة 223 وما بعدها من هذا البحث.

المطلب الثاني

المقترحات لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

من المسلّم به أن أية علاقة بين طرفين أو أكثر تحكمهما ضوابط لا إرادية أو جبرية لا بد وأن تكون محل نزاع دائماً بسبب عدم رضا أحد طرفي هذه العلاقة على الأقل بما هو مفروض عليه قسراً وجبراً، ومن هنا كانت أهمية التفكير في تحسين هذه العلاقة .

والحقيقة أن الواقع العملي يؤكد على ضرورة هذا التحسين لما له من أهمية قصوى ليست في صالح المكلف فقط وإنما أيضاً في صالح الإدارة الضريبية، كما أن الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها بل تقوم بحسن تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية وتصون حقوق المكلف، إنما يولد رضا لدى المكلف تجاه الإدارة الضريبية وقناعةً بدفع ما يترتب عليه من ضرائب دون تذمر أو محاولات للتهرب من هذا الواجب، وإن تحسين العلاقة لا بد وأن يؤدي إلى تسهيل مهمة المكلف وبالتالي عدم ضياع وقته وماله والانصراف نحو العمل الجاد والإنتاج دون عناء التفكير في عبء ترقب هذا الواجب الضريبي وما يستتبعه من مشكلات عديدة، حيث أن العلاقة السيئة قد تؤدي إلى الإقلال من العمل أو الإنتاج حتى يقلل المكلف من ضرائبه وخاصة بالنسبة للضرائب التصاعدية المرتفعة على الشرائح العليا من الدخول مما قد يعود بنتيجة سيئة على الاقتصاد القومي بأكمله، في حين أن تحسين العلاقة يؤدي بالمكلف إلى ملء إقراره الضريبي بحرية واطمئنان دون خوف من الخطأ والسهو اللذان قد يعرضانه للجزاءات أو العقوبات.

أما من ناحية الإدارة الضريبية، فالحقيقة أن تحسين العلاقة إنما يعود عليها بفوائد أكثر:

لعل أهمها الإقلال من المنازعات وضياع الوقت في حال قيام مثل هذه المنازعات، كذلك فإن تحسين العلاقة يؤدي إلى الإقلال من حالات التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية وعدم ضياع الكثير منها من جراء مثل هذه الحالات وذلك بسبب شعور المكلف بأنه يؤدي واجباً عليه نحو الدولة بطرق سهلة وميسرة وليس التزاماً ثقيلا ينبغي التخلص منه، كما أن تحسين العلاقة لا بد وأن يؤدي إلى مرونة في العمل داخل الجهاز نفسه، مما يؤدي بأعضائه إلى تأدية واجبهم الوظيفي بدقة ونفسية هادئة تبعدهم عن الدخول في خلافات مع المكلفين وتجعلهم أكثر كفاءة وأكثر فاعلية في تطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها ، كذلك فإن تحسين العلاقة يولد ثقة عند المكلف بموظفي الإدارة الضريبية ويوجد حالة من التعاون بين المكلف والإدارة الضريبية من أجل تطبيق القوانين الضريبية والعمل على تعديلها كلما وجد حاجة لذلك.

مما تقدم يمكننا تقديم **أهم المقترحات لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية:**

أ-ضرورة عمل ميثاق للمكلف يحدد حقوقه والتزاماته ويحدد أيضاً حقوق الإدارة والتزاماتها بدقة ويرفق بالإقرار الضريبي الذي يلتزم المكلف بملئه وإرساله إلى الإدارة الضريبية سنوياً وذلك لكي تتضح كل الأمور أمام المكلف ويكون على علم ودراية كاملة بما له وما عليه تجاه الإدارة الضريبية وأن يرفق بالإقرار الضريبي أيضا تفسير وشرح لكل بند من البنود الغامضة في الإقرار والتي يحتمل اللبس فيها منعا للأخطاء وتداركا لإزعاج المكلف حول التساؤلات والاستفسارات عن هذه البنود توفيرا لوقت وجهد الإدارة حول الرد على

الاستفسارات عن هذه البنود وفيه أيضاً توفير الوقت وجهد الإدارة في المحاسبة على الأخطاء التي قد يقع فيها المكلف نتيجة عدم وضوح البيانات.

ب–العمل على استقرار التشريعات الضريبية وعدم تكرار تعديلها إلا ما تستوجبه ضرورة الإصلاح أو ما يتوافق مع ظروف المجتمع الضريبي وتطوره، وبالتالي ينبغي أن يكون المشرع الضريبي دائماً على وعي بما يحدث من تطورات في المجتمعات الحديثة ويحاول إدخال ما يلزم من تعديلات وإصلاحات تكون في صالح المكلف وفي صالح المجتمع حيث أن استقرار التشريعات الضريبية مع مواكبتها لكل التطورات الحديثة يدخل الثقة والاطمئنان في نفوس المكلفين.

ج–أن تصدر القوانين واللوائح الضريبية بوضوح تام قدر الإمكان مع عمل تفسيرات لها توزع في نشرات دورية على جمهور المكلفين حتى يتمكنوا من الإحاطة بكل جديد ويتفهموا قصد المشرع من هذه القوانين واللوائح، كما تعكس أيضاً مدى وعي الإدارة الضريبية وكفاءتها في العمل على إصدار التفسيرات الملائمة والموضحة مع ضرورة إلزام الإدارة الضريبية بعدم التضارب في آرائها أو في تفسيراتها وألا تصدر تفسيرا مغايراً لتفسير آخر في نفس الحالة الواحدة أو الحالات المتشابهة مع إعطاء المكلف في هذه الحالات الضمانات الكافية ضد هذه التفسيرات المتعارضة.

د– إنشاء مكتب متخصص للاتصال بالجمهور يسمى (مكتب استقبال) وذلك في كل إدارة من الإدارات الضريبية يكون دوره العمل على تسهيل مهمة المكلفين بالرد على مكالماتهم التلفونية والإجابة على كل استفساراتهم وتساؤلاتهم حول كل الشؤون الضريبية مع تدعيم هذه المكاتب بأحدث وسائل الاتصال والتعامل مع المكلفين بالمستوى المناسب من الرقي والتهذيب ، كذلك

تهيئة هذه المكاتب بكل التجهيزات الكافية لراحة المكلف واحترامه مع الاهتمام بجمهور المكلفين وبوعيهم الاجتماعي وتعميق انتمائهم وشعورهم بمعنى الواجب القومي في أداء التزاماتهم الضريبية والعمل على إقناعهم بهذا الواجب وإرساء علاقتهم بالإدارة الضريبية على أسس التعاون وليس على أسس الندّية.

فضلاً عن أن الإعلام والنشر والعلاقات العامة تعتبر عناصر مهمة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية وفي تحسين علاقاتها بالمكلفين مما يقتضي توجيه جانب كبير من الاهتمام إليهم باعتبارهم عنصرا أساسيا في نجاح هذه الإدارة وفي قيامها بواجبها على أكمل وجه مما يستلزم وضع سياسة تحث نوازع الإحساس بالواجب الضريبي لدى المكلفين وغرس بذور هذا الالتزام ووضع حوافز للتشجيع على هذا الالتزام، مع إعلام المواطنين واطلاعهم على ما تؤديه الدولة وما تقدمه لهم من خدمات وذلك تأصيلاً للإيمان بأن الضريبة واجب وطني ينبغي تأديته للدولة، يماثل واجب الدفاع عنها.

كذلك يتعين على مكتب الاستقبال هذا أن يصدر النشرات والكتيبات الشارحة والمرشدة للأحكام الأساسية المتعلقة بالالتزامات الضريبية مع إرسال هذه النشرات والكتيبات إلى جمهور المكلفين.

هـ- الإعداد الجيد لأعضاء الإدارة الضريبية من الناحية الفنية والسلوكية مع التركيز على الجوانب النفسية والثقافية والعناية بالنواحي الاجتماعية والإنسانية والحوافز التي تكفل الارتقاء بسلامة الأداء وانصرافهم إلى تأدية واجباتهم الوظيفية على أكمل وجه مع منحهم الثقة بأنهم يقومون بمهامهم المخولة لهم بالقانون دون تعسف أو خروج على القوانين، يصاحب ذلك أيضاً ضرورة الاهتمام بتنظيم المكاتب داخل الإدارة الضريبية وتوفير المناخ الذي يستشعر منه المكلف روح التعاون معه على تحديد استخداماته الضريبية مع تهيئة هذه

المكاتب وتجهيزها التجهيز الجيد والملائم بدلاً من أن تكون مكتظة وسيئة الترتيب حتى لا يشعر المكلف بالنفور من التعامل معها.

و- تعديل القوانين الضريبية بما يكفل إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف ولأسرته أيضاً مع خصم كافة التكاليف التي يجب خصمها من الدخل الإجمالي والتي تكون ضرورية للحصول على هذا الدخل، حيث أن مراعاة هذا المبدأ تقتضيه دواعي العدالة الضريبية، فلا ينبغي للضريبة ان تصل إلى الحدود الدنيا من الدخول كيلا تؤثر سلباً في مستوى معيشة المكلف، وكذلك تخفيف معدلات الضريبة كيلا تصل إلى حد مرتفع، فالإدارة الضريبية يجب أن تكون حريصة على تطبيق هذا المبدأ، وقد يحدث ذلك بصفة خاصة في الضرائب التصاعدية المرتفعة التي قد تلتهم كل الشرائح العليا من الدخول مما قد يتسبب في آثار نفسية سيئة على المكلفين تؤدي بهم إلى التفكير في التخلص من هذه الضريبة بكل الطرق، و يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي.

ز- ضرورة حماية الحياة الخاصة للمكلف، فقد يحدث أثناء الفحص الضريبي أن تقوم الإدارة بإجراء بعض التحقيقات والاستفسارات من المكلف فمن المنطقي من الضروري ألا تتعدى هذه التحقيقات حدود الموارد المالية للمكلف بحيث لا تتطرق إلى حياته الخاصة أو حياة أسرته، وعلى سبيل المثال لا ينبغي في أية حالة من الحالات أن يتطرق التحقيق أو الاستقصاء إلى الغرض من نفقات المكلف على حياته وحياة أسرته أو على كيفية توزيع هذه النفقات، كذلك ينبغي ألا تؤخذ بمأخذ الإثبات أو القرائن على المكلف عمل التسجيلات لقروض أو سلف عائلية.

بالإضافة إلى ذلك ينبغي وضع حدود واضحة للفحص الضريبي والتحقيقات التي تقوم بها الإدارة مع ضرورة تحديدها بمدة معينة، كذلك في حالة الاطلاع

على دفاتر وسجلات المكلف ينبغي أن تكون في مقر عمله أثناء الوقت الرسمي للعمل المحدد وليس في أوقات خارجة عن ذلك، أما في حالة توافر الأدلة على حالات غش أو تهرب فإن التفتيش لمسكن المكلف أو لمحل عمله لا ينبغي في أي حالة من الحالات ان يكون إلا بناء على إذن من القضاء بعد اطلاعه على كل هذه الأدلة واقتناعه بجديتها وأن يكون التفتيش في حدود الإذن فقط.

كما ينبغي أن يتم إعلام المكلف بكل نتائج الفحوص الضريبية أو التحقيقات في هذا الصدد، وإفساح المجال له للدفاع عن وجهة نظره منها.

ح- العمل على حل كافة المشاكل التي قد تثار بين المكلف والإدارة بالطرق الودية واستخدام كل سبل التفاهم والإقناع بالمناقشات الموضوعية المؤيدة بالحجج القانونية مع التوسع في نظام لجان الطعن وتدعيم دورها لتصبح أكثر فاعلية في حل المنازعات بين المكلف والإدارة مع إعطاء هذه اللجان سلطات واسعة تجاه الإدارة لسرعة البت في الطعون وضرورة النص على التمثيل الملزم للمكلفين فيها وتحدد مدة قصوى للفصل في الطعن أمام تلك اللجان بحيث لا تتجاوز هذه المدة ستة أشهر من تاريخ تقديم المكلف لصحيفة الطعن مع إعطاء المكلف الحرية في شرح وجهة نظره وفي تقديم كافة الأدلة والمستندات التي تؤيد هذه الوجهة والسماح له بتقديم أية مستندات جديدة قد تستجد أثناء نظر الطعن في أي وقت قبل الفصل فيه وتطبيق نفس هذا المبدأ في المنازعات التي ترفع أمام القضاء مع ضرورة مساواة المكلف والإدارة الضريبية في كل الحقوق أمام قاضي الضريبة، على أن تبدل أعضاء هذه اللجان بشكل دوري ويتمثل فيها رجال المهنة والقضاة والخبراء والمتخصصين بشكل متساوٍ مع تمثيل الإدارة الضريبية فيها.

ط- ضرورة وضع نظام للجزاءات والعقوبات الضريبية تراعى فيه العدالة والتوافق مع خطورة الجرائم والمخالفات و يراعي فيه أيضاً اعتبار حسن النية أو سوء النية من جانب المكلف كما أن مقتضيات العدالة تستلزم أيضاً وضع جزاءات وعقوبات لموظفي الإدارة الذين يخلون بأعمالهم ويتهاونون فيها مما قد يؤدي إلى نشوء المنازعات وتعددها وما قد يترتب على هذا من إزعاج للمكلف وضياع وقته وجهده وماله مع ضرورة تضمين هذه العقوبات والجزاءات في القوانين الضريبية وذلك تدعيماً لمبدأ الموازنة بين حقوق المكلف وحقوق الإدارة.

الخاتمة:

وبعد أن قمنا باستعراض كل من حقوق والتزامات كلٍ من المكلف و الإدارة الضريبية وبخاصة في سوريا نتوصل إلى نتيجة مفادها : أنه غالباً ما يكون هنالك أزمة ثقة متبادلة بين كل من المكلف و الإدارة الضريبية وذلك لأنه وكما يبدو أن أهدافهما متناقضة ولكن لو تعمقنا أكثر بماهية هذه العلاقة لرأينا انعدام هذا التناقض وتلاشيه.

وهنا نجد أنه على الإدارة الضريبية أن تعمل على إيجاد الوسائل اللازمة لإعادة هذه الثقة المفقودة بينها وبين المكلف لما لذلك من أهمية في خلق جو من التعاون المتبادل بين الطرفين، ولما له من أثر في زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة.

وأعتقد أنه يقع على عاتقها أيضاً مسألة تحسين صورة العلاقة القانونية بينهما، وهذا ما يعتبر جزءاً مهماً من عملية الإصلاح الضريبي الجارية حالياً في سوريا.

فالإصلاح لا يقف عند تعديل التشريعات الضريبية المتعلقة بالقواعد الفنية والنظم الضريبية المعمول بها، بل يتعداها إلى تبسيط إجراءات فرض الضريبة وفحص مستندات المكلف بشكل يؤدي إلى تحسين العلاقة بينها وبين المكلف، كون هذا التحسين يصب في النهاية في مصلحة الإدارة الضريبية ذاتها، ومن أجل ذلك نقدم بمجموعة من الاقتراحات التي لا بد للإدارة الضريبية و المكلف من التقيد بها ومنها: احترام الحياة الخاصة للمكلف من قبل الإدارة الضريبية عند قيامها بالتحقيقات والاستفسارات من المكلف، فضلاً عن وجوب قيام الإدارة بإعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف ولأسرته ، واستخدامها الطرق الودية في حل مشاكلها التي من الممكن أن تُثار مع المكلف، وتوجيه اهتمامها في اختيار أعضائها على أسس فنية، علمية، أخلاقية، سليمة، تؤدي بها في النهاية إلى تحصيل الإيرادات التي تبتغيها للقيام بخدمة جمهور المكلفين من خلال إنشائها للمرافق العامة الضرورية وما إلى ذلك من مقترحات سبق ذكرها.

كما يعتبر ضرورياً إعادة النظر في معظم تشريعاتنا ولوائحنا الضريبية والاهتمام أكثر بالإدارة الضريبية من أجل تطوير آليات عملها و أتمتة كل ما تقوم به بالإضافة إلى تدريب و تأهيل موظفيها، و إعطائهم التعويضات التي تحميهم من الوقوع في شبهة الفساد الإداري الذي يضيّع على الخزينة العامة الملايين والملايين. . ويكون المتضرر الأول و الأخير هو المكلف كون الإدارة الضريبية تقوم بعد جمعها لهذه الإيرادات بمشاريع تعود بالنفع العام للمكلف دون غيره.

التوصيات:

في ضوء إطار هذه الدراسة والدراسات السابقة التي تم الرجوع إليها يمكن تقديم جملة من التوصيات المتمثلة:

1- ضرورة قيام المشروع الضريبي بالعمل على توضيح حقوق والتزامات كل من المكلفين و الإدارة الضريبية.

2- إعادة النظر في العقوبات المفروضة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي باتجاه تشديدها .

3- ضرورة قيام المشرِّع الضريبي، بتعديل الشرائح الضريبية المنصوص عليها، بما يتناسب ويتلاءم مع المقدرة التكليفية للأفراد، وكذلك الأمر بالنسبة للإعفاءات الشخصية والعائلية، حتى يشعر المكلف بعدالة الضريبة، على أن يتم ربط ذلك بمعدلات التضخم المعلنة من قبل الحكومة، وهذا ما يؤدي إلى إحساس المكلف بأن الضريبة التي يدفعها عادلة، مما يبعده عن التهرب الضريبي والنزاعات مع الإدارة الضريبية.

4- ضرورة قيام المشرِّع الضريبي، والجهات المسؤولة في وزارة المالية بالتركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى موظفي الضرائب بشكل عام، ولدى المكلفين بشكل خاص، لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الندوات وورشات العمل، والنشرات الخاصة بالموضوع، ووسائل الإعلام المختلفة، كما يمكن إصدار مجلة دورية تركز على الضرائب و أهميتها للدولة والمجتمع، وتوضح الطرق التي يتم فيها صرف الأموال العامة، ومن ضمنها الضرائب، بهدف طمأنة المكلف بأن الضرائب التي يدفعها يتم صرفها لتنفق لصالح المجتمع أو المصلحة العامة،

الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدوائر الضريبية، ويقلل من ظاهرة النفور من الضرائب، ويؤدي بالتالي إلى تقليص من حجم ظاهرة التهرب من الضريبة، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة.

5- ضرورة قيام الإدارة الضريبية، بالعمل على تبسيط وتسهيل الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية، والعمل على تطبيق مبدأ المساواة بين المكلفين.

6- توفير الكادر الفني، ذو الكفاءة والخبرة العالية، المزودة بالأنظمة الالكترونية الحديثة، مع وجود نظم رقابية تكفل انتظام سير العمل، بالإضافة إلى أنظمة أجور مناسبة تتلاءم وطبيعة عمل مأموري التقدير، وما يقع على عاتقهم من مهام ومسؤوليات.

7- العمل على زيادة الحوافز التشجيعية للملتزمين في تسديد المبالغ المستحقة عليهم، وفرض غرامات على المتأخرين.

8- ضرورة تشديد الرقابة على عمل المحاسبين، وضرورة تفعيل هذا القطاع ليكون عاملاً مساعداً في مكافحة التهرب الضريبي، وليس العكس، وذلك يكون من خلال الرقابة على عمل المحاسبين، و إدخال هؤلاء المحاسبين في دورات توعية وتأهيل، وتنظيم عمل هؤلاء المحاسبين من خلال نظام خاص يوضع لينظم عمل هذه الفئة.

9- تشجيع التعاون وبناء جسور الثقة مع المهنيين الذين يعملون من خارج الدائرة، كخبراء ومستشارين، ومحاسبين، ومدققي حسابات.

10- إعادة النظر في بعض مواد القانون الضريبي، بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها اللبس والغموض ويغلق باب الاجتهاد

المتناقض سواء الإداري منه أوالقضائي.

11- توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية بدلاً من توزيعها بين القضاء العادي والقضاء الإداري.

12- إعادة تشكيل اللجان الضريبية بشكل متوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين وتفعيل مرحلة الطعن الإداري.

المقترحات البحثية:

في ضوء ما تقدم، وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال الإطار النظري، والدراسة الميدانية، فإننا نقترح ما يلي:

1- إجراء دراسة مكملة لهذه الدراسة، بحيث تشمل كافة محافظات الجمهورية العربية السورية.

2- إجراء دراسة تبحث في الطرق والسبل التي من شأنها تقوية العلاقة ما بين المكلفين و الإدارة الضريبية.

3- إجراء دراسة بهدف تحديد الطرق الكفيلة، بتعديل اتجاهات أفراد المجتمع بشكل عام، والمكلفين منهم بشكل خاص نحو الضريبة، وإزالة الآثار العالقة بأذهانهم التي خلفها تناقض القوانين وكثرة تعاقبها بالصدور.

المراجع

أولاً – الكتب:

1- د. جلال مطاوع وآخرون: الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال – جامعة القاهرة – الطبعة الأولى – 2001.

2- د. حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية – الدار الجامعية – الاسكندرية – الطبعة الأولى – 2002.

3- د. رابح رتيب: الممول و الإدارة الضريبية – دار النهضة العربية – القاهرة – الطبعة الأولى – 1991.

4- د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري – دار الجامعة الجديدة للنشر – الاسكندرية – الطبعة الأولى 1999.

5- د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي – مطبعة جامعة دمشق – الطبعة الخامسة – 1989.

6- د. محمد الحلاق – د. عبد الهادي الحردان : دراسات في التشريع الضريبي – جامعة دمشق – كلية الحقوق – الطبعة الأولى 2003 – 2004.

7- د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي – جامعة الكويت – الطبعة الاولى – 1999.

8- الأستاذ محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين – فرع دمشق – الطبعة الاولى 2001.

9- د. مصطفى رشيد شيحة: محاضرات في الاقتصاد العام والمالية العامة – الدار الجامعية – الاسكندرية – الطبعة الأولى – 1980.

10- د. مصطفى رشدي شيحة – د. عادل أحمد حشيش : التشريع الضريبي المصري – دار الاشعاع الفنية – القاهرة – الطبعة الاولى – 1991.

11- د. محي محمد سعد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية – القاهرة – مكتبة الاشعاع القانونية – الطبعة الاولى 1998.

12- د. يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية – الدار الجامعية – الاسكندرية – الطبعة الأولى 1999.

13-سراج، عبود: قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985.

14- د. محمد محمود حوسو :منهجية التدقيق الضريبي- الطبعة الأولى – شركة ابن خلدون للطباعة والنشر – (د.م) – 2006.

15- د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة – دار النهضة العربية – بيروت .1992

16- د. صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية – المركز الثقافي العربي – بيروت – 1987.

18- نقولا قدري عطية : ذاتية القانون الضريبي – جامعة الاسكندرية – مطبعة معهد دون فوسكو- عام 1960.

19- سمير سعيفان : قضايا الإصلاح الاقتصادي والمال في سورية – سلسلة

الرضا للمعلومات – العدد223 – دار الرضا للنشر – الطبعة الأولى – دمشق 2003 .

20- محاسبة ضريبة الدخل : منشورات جامعة القدس المفتوحة –نابلس – 1998.

21- مصباح شريف أبو كرش : إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب – الطبعة الأولى – دار الناهم – 2002.

22- مرسي السيد حجازي : النظم الضريبية – الدار الجامعية – الاسكندرية – الطبعة الأولى – 1990.

23- علي موفق سمور : الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل – دراسة مقارنة – الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر- عمان – 2000.

24- مرسي محمد فهمي – عبد الله سيد لطفي : الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية – الطبعة الأولى- (د.م) – 1999.

25- د.رشيد نضال صبري : محاسبة ضريبة الدخل – جامعة القدس المفتوحة – نابلس – 2002 .

ثانياً – الرسائل:

1- أ. نبيل المصري: التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون – دمشق – مطبعة الاتحاد- 1998.

2- لبادة،أمجد نبيه عبد الفتاح :حماية المال العام ودين الضريبة(رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس- فلسطين- 2003

3- صلاح قاسم : التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية – نابلس- فلسطين – 2003.

4- ايهاب خضر أحمد منصور :العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية – نابلس- فلسطين، 2003.

5- أحمد زياد الديك : تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقا للقانون رقم 25 لسنة 1964(رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية – نابلس – فلسطين – 2003.

6- نبيل مجدي شرعب : امتيازات الادارة الضريبية – (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية – نابلس – فلسطين – 2006.

7- حسام أحمد فايز عبد الغفور : العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية – رسالة ماجستير – جامعة النجاح الوطنية – كلية الدراسات العليا – فلسطين – نابلس – 2006 .

8- أيمن راشد حمادة : الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين – (رسالة ماجستير غير منشورة) – جامعة النجاح الوطنية – نابلس – فلسطين – 2004.

ثالثاً – المقالات والدوريات:

1- مجلة المحامون: نقابة المحامين، دمشق، العدد / 5-6/ لعام 1975

2- مجلة المحامون: نقابة المحامين، دمشق، العدد / 7-8 / لعام 1975

3- مجلة المحامون: نقابة المحامين، دمشق، العدد / 11-12 / لعام 2003

4-مجلة المحامون: نقابة المحامين، دمشق، العدد / 5-6 / لعام 2003

5- د. محمد سعيد فرهود – د. محمد خير العكام : الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته – الموسوعة القانونية المتخصصة – المجلد الثالث – هيئة الموسوعة العربية – دمشق – 2010.

القوانين:

1- قانون ضريبة الدخل السوري : رقم 24 لعام 2003. وتعديلاته.

2- قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم 25 لعام لعام 2003.

3- قانون ضريبة الدخل السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949.

4- مجموعة القوانين الاقتصادية وتعديلاتها، منشورات نقابة المحامين بدمشق، عام 2001.

5-المرسوم التشريعي رقم 101 والصادر عام 1952 في سورية .

6-قانون ضريبة الدخل المصري رقم 157 لعام 1981.

7-قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005.

8-قانون ضريبة الدخل القطري رقم 11 لعام 1993.

9-قانون ضريبة الدخل السعودي رقم 17 لعام 1370 هـ.

10- قانون ضريبة الدخل المصري رقم 87 لعام 1993.

11- قانون جباية الأموال رقم 341 لعام 1956.

12- النظـام المحاسـبي للهيئـات العامـة ذات الطـابع الإداري – المرسـوم رقـم 488 عام 2007 الصادر في سورية .

13- القانون المالي الأساسي السوري رقم 54 لعام 2006.

رابعاً: المراجع الأجنبية:

1- Lars P. Feld&Bruno S. Frey. (2002). THE TAX AUTHORITY AND THE TAXPAYER An Exploratory Analysis.From:www.crereg.eco.univ-rennes1. fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY. pdf
2- Jeffery Davis fothers (2000) fiscaland macro economic inpact of privatation Occasional.

فهرس تحليلي

مقدمة 1

الفصل الأول: المكلف 15

مقدمه 16

المبحث الأول: مفهوم المكلف 17

المطلب الأول: تعريف المكلف في القانون الضريبي 17

المطلب الثاني: تنوع المكلفين 19

أولاً– طبيعة المكلفين 19

ثانياً– التنوع في الوضع المهني أو الاجتماعي 20

المطلب الثالث: تقسيمات المكلفين 21

أولاً– تقسيم المكلفين على أساس كبار ومتوسطي وصغار المكلفين 21

ثانياً– تقسيم المكلفين على أساس معيار اجتماعي (معيار المعرفة والسلطة أو القدرة) 22

المبحث الثاني: التزامات المكلف 23

المطلب الأول: التعريف بالالتزام الضريبي 25

الفرع الأول: مفهوم الالتزام الضريبي 25

الفرع الثاني: تحديد الالتزام الضريبي 26

أولاً– وعاء الضريبة (مطرح الضريبة) 27

ثانياً– معدل الضريبة 27

ثالثاً– تحصيل الضريبة 28

الفرع الثالث: المعارضة في الالتزام الضريبي 29

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة 31

الفرع الأول: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي 32

أولاً- مفهوم الإقرار الضريبي 32
ثانياً- ميعاد تقديم الإقرار الضريبي 36
ثالثاً- الجزاءات على الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي 42
رابعاً- مزايا وعيوب الإقرار الضريبي 49
الفرع الثاني: الالتزام بدفع الضريبة (التزام مالي) 51
أولاً- ميعاد دفع الضريبة 55
ثانياً- الجزاء على عدم الالتزام بدفع الضريبة 59
الفرع الثالث: الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات 62
الفرع الرابع: التزام الإبلاغ عن العقود المبرمة 69
الفرع الخامس: الالتزام بالإخطار عن توقف النشاط 71
الفرع السادس: الالتزام بتقديم الإقرار عند التنازل عن المنشأة 73
المبحث الثالث: حقوق المكلف 77
المطلب الأول: الحق في الاعتراض 79
المطلب الثاني: الحق في الاستعلام الضريبي 89
المطلب الثالث: الحق في المساعدة الضريبية 93
المطلب الرابع: الحق في اللجوء إلى القضاء 95
المطلب الخامس: حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة عن مبلغ الضريبة 103
المطلب السادس: حق المكلف في احترام حريته وحياته الخاصة 107
المطلب السابع: حق المكلف في مقاومة الظلم الضريبي 113

الذي يمكن أن يقع عليه
الفصل الثاني: الإدارة الضريبية **117**
مقدمه 118
المبحث الأول: وظائف الإدارة الضريبية 123
المطلب الأول: وظائف الإدارة المركزية 127
الفرع الأول: البحوث والتخطيط 127
الفرع الثاني: التوجيه الفني 129
الفرع الثالث: إدارة القوى البشرية 130
الفرع الرابع: المتابعة والرقابة 133
المطلب الثاني: وظائف الإدارة التنفيذية 135
الفرع الأول: التخطيط قصير الأجل 135
الفرع الثاني: حصر المكلفين 136
الفرع الثالث: ربط الضريبة أو ما يسمى (بتحقق وتصفية وحساب الضريبة) 137
أولاً- تحديد برنامج الفحص والمراجعة 138
ثانياً- الإجراءات التمهيدية 138
ثالثاً- التقرير المبدئي 139
رابعاً- مرحلة الفحص الميداني 140
خامساً- التقرير النهائي 141
سادساً- المراجعة (التدقيق) 142
سابعاً- إخطار المكلف بنتيجة الفحص 142
ثامناً- النظر في اعتراضات المكلف 143
تاسعاً- لجان الطعن 145
عاشراً- متابعة القضايا المنظورة أمام القضاء 149

الفرع الرابع: تحصيل الضريبة 152
أولاً- التحصيل المباشر 153
ثانياً- نظام التحصيل من المنبع وتقسيط الضريبة 154
الفرع الخامس: المتابعة والرقابة 159
أولاً- استخراج الإحصاءات وإعداد تقارير المتابعة للخطة 160
ثانياً- مباشرة وتتبع إجراءات التقاضي 160
ثالثاً- مكافحة التهرب الضريبي 161
المبحث الثاني: سلطات الإدارة الضريبية 165
المطلب الأول: سلطة الفحص والرقابة 167
الفرع الأول: الحق في الاطلاع 168
أولاً- ماهية الحق في الاطلاع 168
ثانياً- الطبيعة القانونية لحق الاطلاع 175
ثالثاً- حدود ممارسة الحق في الاطلاع 176
الفرع الثاني: الحق في الاستيضاح أو التبرير 178
الفرع الثالث: الحق في الفحص الدقيق 182
الفرع الرابع: الحق في تفتيش المسكن 185
المطلب الثاني: سلطات ضمان تحصيل الضريبة 191
الفرع الأول: سلطة توقيع الحجز التنفيذي على أموال المدين 191
الفرع الثاني: حق الإدارة الضريبية في التنفيذ الجبري على أموال المدين 195
الفرع الثالث: حق الإدارة في تتبع أموال المدين 198

تحت أي يد استيفاء لدين الضريبة
الفـرع الرابــع: إعطـاء ديـن الضـريبة صـفة الـدين الممتاز تجاه المكلف (امتياز الخزانة) 200
أولاً- ترتيب امتيازات الخزانة العامة 202
ثانياً- مدة الامتياز الممنوح للخزانة العامة 204
المطلب الثالث: سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات 211
الفرع الأول: عقوبات تتعلق بالإقرار الضريبي 213
الفـرع الثـاني: عقوبـات بسـبب عـدم الإبـلاغ عـن بعض الحالات الضريبية 216
الفرع الثالث: عقوبات خاصة بالامتناع عن تقديم المستندات لعاملي الإدارة الضريبية 219
الفرع الرابع: عقوبات بسبب التهرب الضريبي 223
الفرع الخامس: عقوبات تكميلية 226
المبحث الثالث: التزامات الإدارة الضريبية 229
المطلب الأول: الالتزامات العامة للإدارة الضريبية 231
الفرع الأول: عدم التعسف في استخدام السلطات 231
الفـرع الثـاني: التطبيـق الصـحيح للقـانون وعـدم إصدار التفسيرات المتناقضة 232
الفـرع الثالـث: احترام الحريـات الفرديـة والشخصـية للمكلف 233
أولاً- عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف 234
ثانياً- حق المكلف في الدفاع عن نفسه 235
ثالثاً- احترام وقت المكلف 235
المطلب الثاني: الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية 237

الفرع الأول: الالتزام بسر المهنة 237
الفرع الثاني: عبء الإثبات في بعض الحالات 240
الفرع الثالث: الالتزام بإخطار المكلف 242
الفرع الرابع: الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته 245
الفرع الخامس: الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه 247
الفصل الثالث: نحو تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية **251**
تمهيد 252
المبحث الأول: نظرة المكلف إلى الإدارة الضريبية 255
المطلب الأول: النواحي النفسية والاجتماعية للمكلف تجاه الضرائب والإدارة الضريبية 257
المطلب الثاني: المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية 261
الفرع الأول: قواعد ثقيلة للإثبات 261
الفرع الثاني: التعقيدات الضريبية 261
الفرع الثالث: كثرة القوانين وعدم استقرارها 262
الفرع الرابع: عدم الاستقرار في تفسير بعض القواعد الضريبية على الرغم من ثبات النص القانوني 264
المبحث الثاني: الموازنة بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية 267
المطلب الأول: التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام قاضي الضريبة 269
الفرع الأول: إمكانية تمسك المكلف بكل وسائل 270

الـدفع وبشـكل متسـاوٍ مـع الإدارة الضـريبية عنـد مواجهتها
الفرع الثاني: بالنسبة لتأجيل وتأخير الدفع 271
الفـرع الثالـث: بالنسـبة لتهيئـة أو تنظـيم الإجـراءات المستعجل 274
المطلب الثاني: التوازن بين حقوق المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن 279
الفرع الأول: أحكام قانون ضريبة الدخل في سوريا المتعلق بالتوازن بين المكلف والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن 279
الفـرع الثـاني: تشـكيل لجـان الطعـن وفقـاً للقـانون السوري 280
أولاً– لجنة فرض الضريبة 280
ثانياً– لجنة إعادة النظر 282
المطلب الثالث: المكلف باعتباره مستخدماً للإدارة الضريبية ومشاركاً لبعض مهامها 287
الفـرع الأول: البحـث عـن أفضـل وسـائل للاتصـال بين المكلف والإدارة الضريبية 288
الفـرع الثـاني: مشـاركة المكلـف فـي بعـض مهـام الإدارة الضريبية 290
المبحث الثالث: نحو تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية 293
المطلب الأول: تحسين فعالية الإدارة الضريبية 295
الفـرع الأول: الشـروط الواجـب توفرهـا فـي الإدارة الضريبية لتحسين فعاليتها 295

الفرع الثاني: أهم عيوب الإدارة الضريبية في الدول المتخلفة 298

المطلب الثاني: المقترحات لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية 301

الخاتمة **309**

التوصيات **311**

المراجع **315**

الفهرس **321**