



جامعة دمشق

كلية الحقوق

الإقرار الضريبي

دراسة تحليلية مقارنة

بحث علمي وقانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

سهيل محمد صقور

إشراف الدكتور

محمد رسول العموري

المدرس في قسم القانون العام

2016-2015

1437-1436

العام الدراسي



تألفت لجنة الحكم على الرسالة من السادة الأساتذة:

الدكتور محمد الحلاق الأستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق - جامعة

دمشق

عضواً

الدكتور جميل صابوني الأستاذ المساعد في قسم القانون العام بكلية الحقوق -

جامعة دمشق

عضواً

الدكتور محمد العموري المدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق - جامعة

دمشق

عضواً مشرفاً

إهداء

شكراً للسماء ..

حين استحالت أنوارها ..

ماءً دفاقاً ..

ممتزجاً ..

بأديم الروح ..

للعطر ..

عشقاً ..

أنتم ..

خلقتموه ..

أبي ..

أمي ..

إخوتي ..

أساتذتي ..

لكم شكري وعظيم امتناني ..

شكر وتقدير لجنة الحكم

أشكر كل من السادة أعضاء اللجنة على تفضلهم بتقدير بحثي، ولي الشرف أن يكون بحثي هذا قد قيّم من قامات باسقة في العلم:

أ.د. محمد الحلاق.

د. جميل الصابوني.

د. محمد العموري.

كلمة شكر وتقدير

أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى أستاذي المشرف الدكتور محمد العموري
فله الفضل الأول والأخير في إنجاز دراستي هذه، وكذلك لن أنسى شكر
مشرفي السابق الدكتور بشار آل فخري، فقد كان منارة أضاءت لي الطريق
وأشكر كل من كان سنداً لي في رحلتي الدراسية هذه.

مقدمة

يعدّ الإقرار الضريبي الورقة الأهم التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية والتي تحتوي على مفردات الضريبة الرئيسية، وأضحى العامل الرئيس في تحديد دين الضريبة وذلك بعد حدوث الواقعة المنشئة له، وهو ثمرة تطور كبير في سياسة الإدارات الضريبية الحديثة التي صبّت جلّ اهتمامها على تحسين العلاقة بالمكلفين وإشراكهم بالطريقة الأمثل في عملية الالتزام الضريبي لتتكامل مع باقي أطراف الالتزام الضريبي سواء أكانت الإدارة الضريبية أم المحاسبين القانونيين، وصولاً إلى تحديد دقيق وشفاف لدين الضريبة.

وقد تأثر أسلوب تصريح المكلف عن دينه الضريبي بالأسس التي انتهجتها الأنظمة الضريبية في تحديد دين الضريبة، ومن استقراء هذه الأسس يتبين لنا أنه هناك منهجان رئيسان لتحديد الوعاء الضريبي للمكلف:

١- التقدير الإداري:

وهو قيام الإدارة الضريبية بتقدير دخل المكلف وتحقيق الضريبة وفق ما تراه ملائماً ومناسباً، ويكون للإدارة الضريبية بموجب هذا الأسلوب سلطات واسعة حين قيامها بعملية التقدير تلك، من خلال الكشف والقرائن والتحري وجمع المعلومات من كافة المصادر، ومن هنا جاءت الميزة الرئيسية لهذا النوع من التقدير. ولكن كانت هذه الميزة على حساب استقلال المكلف، فالسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية حكّمها بعملية الربط، وهو ما ينعكس سلباً على عملية الثقة بينهما، فهو يسمح للإدارة الضريبية بالاطلاع بشكل أوسع

على خصوصيات عمل المكلف، فتثير الشكوك حوله وحول مركزه المالي مما يؤدي لتضرره نتيجة هذا التدخل، كما يؤخذ على هذا الأسلوب أنه لا يحدد دخل المكلف الحقيقي، وهو مرهق ومكلف بالنسبة للإدارة الضريبية بسبب تطلبه عدداً كبيراً من الموظفين ذوي الخبرة العالية، وإجراءات التكليف قد تطول، كما أن الاعتراضات قد تكثر نتيجة انعدام الثقة بين الإدارة والمكلف لذلك عمدت معظم الأنظمة الضريبية الحديثة في العزوف عن هذا الأسلوب في التقدير وإتباع أسلوب التقدير الذاتي.

٢- التقدير الذاتي:

بموجب هذا الأسلوب يقوم المكلف بنفسه بإعداد إقراره الضريبي متضمناً فيه جميع أنواع دخوله ونفقاته وتكاليفه ودخله الخاضع للضريبة، أي أنه يقوم بحساب الضريبة وسدادها وفق نموذج إقرار ضريبي معد سلفاً من قبل الإدارة الضريبية، فالمكلف هو أعلم الناس بنتيجة أعماله، لذا كان هذا الأسلوب من أنجح أساليب الالتزام الضريبي فهو يخفف العبء عن الإدارة الضريبية في عملية التقدير، كما أنه ينمي ويقوي جسور الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ويخفف العبء عن المكلف أيضاً بتقليله من الإجراءات الروتينية وتبسيطه لإجراءات العمل في الإدارة الضريبية.

ومع تطور أساليب التقدير والاهتمام المتزايد بتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية غدت الإقرارات الضريبية القاعدة العامة في تحديد دين الضريبة، لذلك أثرنا دراستها وتحليلها ومقارنة التزام تقديمها في التشريعات الضريبية الحديثة.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من كونه دراسة تتركز على العامل الرئيس في تحديد دين الضريبة وهو الإقرار الضريبي، وبكونه يعد من أهم الالتزامات التي تقع على المكلف بالضريبة. والاهتمام بهذا الموضوع يساعد كثيراً في تسهيل عمل الإدارة الضريبية في تحقيق هدف ردف الخزينة بالحصيلة الضريبية من خلال تحقيق الالتزام الأمثل للمكلفين. فتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يساهم بشكل كبير في عدم تهرب المكلف من التزاماته، وبوصف الإقرار الضريبي حلقة الوصل الرئيسية في تلك العلاقة، عملت السياسة الضريبية الحديثة وفي كافة الدول على تطوير ذلك الإقرار من كافة الجوانب سواء أكان ببياناته أم بنموذجه أم باستخدام التكنولوجيا الحديثة له.

ومن هذا المنطلق ركز الباحث في دراسته هذه على مواكبة سير السياسة الضريبية للحدثات الضريبية فيما يتعلق بالإقرار الضريبي وتحليل الجوانب المتعلقة به، ومقارنة النقاط المهمة فيه مع التشريعات الحديثة المقارنة بهدف عرض السلبيات وكذلك الإيجابيات التي من الممكن الاستفادة منها في نظامنا الضريبي.

إشكالية البحث:

تمحورت إشكالية البحث في:

- مدى قيام النظام الضريبي السوري بمواكبة التطورات التشريعية والتكنولوجية بشأن تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية فيما يخص الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

وإنّ معالجة تلك الإشكالية، فتح باب البحث للإجابة على التساؤلات التالية:

- ١- ما هو مفهوم الإقرار الضريبي وماهي شروطه القانونية؟
- ٢- ما هي العوامل التي من شأنها التأثير على إصلاح الإقرار الضريبي من الناحيتين المادية والمعنوية؟
- ٣- ما مدى إمكانية تطبيق النظام الضريبي الإلكتروني في سورية، وما هي معوقات تطبيقه في نظامنا الضريبي؟
- ٤- ما هو النطاق الشخصي والزمني للإقرار الضريبي في الدول المقارنة؟ وهل أحاط تشريعنا الضريبي بتلك الجوانب كافة؟
- ٥- ما هو موقف الإدارة الضريبية من الإقرار المقدم لها؟ وهل لها السلطة المطلقة بقبوله أو رفضه أو تعديله، أم أنّ القانون رسم لها حدوداً ضامنة لحقوق المكلف وكذلك قدرتها على ممارسة عملها بالشكل الأمثل؟

٦- ما هي أهم الآثار المترتبة على تقديم الإقرار الضريبي؟ وما هو انعكاسها على طرفي الالتزام الضريبي؟

٧- هل كان المشرع الضريبي في الدول المقارنة موفقاً بسياسة العقوبات والحوافز لزيادة تشجيع الالتزام بتقديم الإقرار أم لا؟

لذا توجب عليّ وخصوصاً أنّي أعمل بمجال الضرائب أن أقدم هذه الدراسة حول تلك الإشكالية والتساؤلات المنبثقة عنها، علّها تعود بالمنفعة على إدارتنا الضريبية.

الغاية من البحث:

يمكن إجمال غاية البحث بتحقيق الأهداف التالية:

١- تسليط الضوء على الإقرار الضريبي بوصفه العامل الرئيسي لتحديد دين الضريبية.

٢- تحليل طبيعة ومفهوم وشروط الإقرار الضريبي وصولاً لفهم دقيق له.

٣- العمل على مقارنة نطاقه الشخصي والزمني بالنسبة للدول المقارنة موضوع الدراسة.

٤- الكشف عن موقف الإدارة الضريبية والآثار الناجمة عن التزام تقديم الإقرار بالنسبة للأنظمة الضريبية المقارنة.

٥- التعرف إلى أهم متطلبات إصلاح الإقرار الضريبي في سورية لتعزيز العلاقة والثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

حدود البحث:

كان النظام الضريبي المصري هو العمود الرئيسي في الدراسة باعتباره من الأنظمة الضريبية الحديثة، وقربه من الواقع الضريبي السوري فتح الباب أمام إمكانية الاستفادة منه في نظامنا الضريبي، مع اعتماد المقارنة أيضاً مع أنظمة ضريبية أخرى كان من المفيد جداً تسليط الضوء على نقاط معينة منها وبالنسبة للحدود الزمنية اعتمدنا على أحدث التشريعات الضريبية النافذة وتعديلاتها الموجودة مع الإشارة إلى ما كان معمولاً به في السابق بما يفيد ذكره في بعض الأحيان.

المشاكل والصعوبات:

لا يخفى على أحد الظروف الصعبة التي مر بها بلدنا الحبيب، وندرة المراجع الموجودة فيما يخص موضوع دراستي.

منهجية البحث:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج التحليلي والمقارن، وذلك بالاستقراء والتحليل وإلقاء الضوء على الإقرار الضريبي في التشريعات الضريبية المقارنة.

خطة البحث:

قمت بتقسيم بحثي إلى ثلاثة فصول، يضم كل منها مبحثين، وذلك على النحو الآتي:

مقدمة.

الفصل الأول: الأسس النظرية للإقرار الضريبي.

المبحث الأول: مفهوم الإقرار الضريبي وشروطه.

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي في ضوء الإصلاحات الضريبية.

الفصل الثاني: النطاق الشخصي والزمني للإقرار الضريبي في التشريعات المقارنة.

المبحث الأول: النطاق الشخصي للإقرار الضريبي.

المبحث الثاني: النطاق الزمني للإقرار الضريبي.

الفصل الثالث: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي والآثار المترتبة عليه.

المبحث الأول: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي.

المبحث الثاني: آثار الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

خاتمة.

الفصل الأول

الأسس النظرية للإقرار الضريبي

يشكل الإقرار الضريبي الرابط الأساسي في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، لذلك آثرنا في البداية إيضاح هذه الوسيلة وتحديد نطاقها النظري من حيث مفهومها وطبيعتها والتعريف عنها والشروط اللازمة لصحتها، وكذلك ما تتطلبه ضرورات الإصلاح الضريبي للإقرار ومعاملته ضمن المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفهوم الإقرار الضريبي وشروطه.

المبحث الثاني: الإقرار الضريبي في ضوء الإصلاحات الضريبية.

المبحث الأول

مفهوم الإقرار الضريبي وشروطه

يرتبط مفهوم الإقرار الضريبي بالحالة القانونية التي ألبسته إياها السياسات الضريبية المقارنة، فمنهم من اعتبر أن الإقرار قضائي لا يمكن الرجوع عنه ولا سحبه ومنهم من اعتبره مستنداً قانونياً من شأنه نقل عبء إثبات دين الضريبة وكشفه وليس انشائه، ومنهم من رتب شروطاً معينة لقبوله والاعتداد به ... إلخ.

لذا توجب علينا عرض تعريفه وتحديد طبيعته القانونية من جهة وشروطه من جهة أخرى ضمن المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

مفهوم الإقرار الضريبي

سنوضح في هذا المطلب تعريف الإقرار الضريبي ومميزاته والطبيعة الخاصة له وفق الآتي:

الفرع الأول: تعريف الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي.

الفرع الأول

تعريف الإقرار الضريبي

تعددت التعاريف التي تحدثت عن الإقرار الضريبي^١، وذلك لتعدد مفاهيمه وطبيعته التي ترتبط بعدة عوامل مختلفة كنوع النشاط مثلاً، وشكل النظام الضريبي من حيث أنه نظام يعتمد على الضرائب النوعية كما في سورية، أو أنه نظام يعتمد على الضريبة الموحدة كما في مصر، وكذلك نرى أن مفهوم الإقرار الضريبي يرتبط بطبيعة الضريبة بحد ذاتها من حيث أنها تنتمي لزمرة الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، لذا تأثر تعريف الإقرار بتلك العوامل، فهو البيان الدوري الذي يفرض قانون الضرائب على المكلف في بعض الحالات تقديمه، لتبيان دخله من مصدر معين أو من جميع مصادر الدخل حسب الأحوال لكي يتسنى للإدارة الضريبية فحصه وربط الضريبة على أساس منه إن وجدته أصولياً ومواتياً.

أي أننا نجد بأن الإقرار الضريبي يتأثر مفهومه تبعاً لـ:

^١ فضل بعض الفقهاء مصطلح التصريح بدلاً من الإقرار الذي استعملته القوانين الضريبية المقارنة. راجع محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، الطبعة الأولى، مطبعة الصومعة، الرباط ١٩٩٧م، ص ١٣.

ونحن بدورنا نرى صحة ذلك الأمر من منطلق أن الإقرار يوحى بالجبر أما التصريح يوحى بأريحية التعامل مع المكلف من حيث تطوير الالتزام الطوعي في كشفه ذاتياً عما لديه من أرباح خاضعة للضريبة.

١- نوع النشاط:

يختلف الإقرار عادة باختلاف النشاط المقدم عنه الضريبة النوعية من الناحية الشكلية والموضوعية، لأن اللوائح التنفيذية والتعليمات الضريبية تضع نماذج معينة يقدم بموجبها الإقرار عن كل ضريبة، وتبين هذه النماذج البيانات الواجب إدراجها في الإقرار بالنسبة لتلك الضريبة النوعية^١. فكل ضريبة نوعية خصائص وطبيعة خاصة بها تختلف عن الأخرى إن كانت بطبيعة النشاط أو طرق تقديره وحصره، فطبيعة دخل النشاط التجاري والصناعي تختلف عن طبيعة دخل الرواتب والأجور، فغالباً ما يكون تقديره سنوياً عكس الرواتب والأجور التي يكون تقديرها شهرياً، لذلك نجد على سبيل المثال أن الإقرار الضريبي للنشاط التجاري والصناعي غالباً ما يعرف على أنه: تصريح خطي يقدمه المكلف سنوياً ضمن المهل القانونية المحددة في قانون الدخل، يبين فيه برقم واحد الربح الصافي المتحقق خلال السنة السابقة^٢.

٢- نوع النظام الضريبي:

إن تعريف الإقرار الضريبي يأخذ مفهوماً خاصاً في النظم الضريبية التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل كما في التشريع الضريبي المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، الذي أخذ بنظام الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، أي تجميع كافة الدخل التي يحصل عليها

^١ خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، ١٩٧٥ م ص ٢٧٩.

^٢ رفق الاختيار، الضريبة على الدخل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الثانية، مطبعة الشركة العربية دمشق، ١٩٦٧-١٩٦٨ م، ص ٢٧٤.

المكلفين ضمن إقرار سنوي موحد، وهذا ما حدا ببعض الفقهاء لتعريف الإقرار الضريبي الموحد بأنه: (عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من المكلف ويقدمه إلى الإدارة الضريبية في موعد محدد، ويبين به الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل)^١.

٣- نوع الضريبة:

كما أن مفهوم الإقرار الضريبي يتأثر بطبيعة الضريبة بحد ذاتها، فهي ضريبة مباشرة كما في الضرائب العامة على الدخل أم غير مباشرة كما في الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، فقد عرف الإقرار الضريبي المتعلق بها بأنه: وثيقة مكتوبة يلتزم المسجل بتقديمها في نهاية كل فترة ضريبية - شهر أو شهرين - إلى الإدارة الضريبية يوضح فيها مبيعاته ومشترياته من السلع أو الخدمات مصحوبة بسداد الضريبة في حال استحقاقها ويلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار حتى لو لم يكن قد حقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في تلك الفترة^٢.

فالإقرار في الضرائب غير المباشرة يتزامن مع مرحلة توريد الضريبة أما الإقرار في الضرائب المباشرة كما في الضرائب على الدخل فهو قد يسبق مرحلة توريد ودفع الضريبة. لذا عرف الإقرار على أنه: العمل الأولي الذي يقر من خلاله المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية

^١ جلال الشافعي، كيف تعد وتقدم إقرارك الضريبي عن الضريبة الموحدة، مطبوعات أخبار اليوم القاهرة، بدون سنة نشر، ص ١٥.

^٢ محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠٠٥، ص ١٠٧-١٠٨.

ويتعهد بذلك أن يجري مع الإدارة الضريبية حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه^١.

أي أنه بيان كتابي بمقدار الإيرادات الخاضعة للضريبة يلتزم بتقديمه المكلف الخاضع للضريبة أو المكلف بأدائها أو المدين بالإيراد إلى الإدارة الضريبية، أو عبارة عن تقرير ينطوي على المعلومات التي يدلي بها المكلف شخصياً أو من قبل شخص مخول قانوناً عن مصدر أو مجموع مصادر دخله المتعددة يلتزم بتقديمها خلال فترة زمنية معينة أمام الإدارة الضريبية المختصة بإقرار المكلف يعتبر وسيلة معقولة يمكن الركون إليها لتحديد وبيان مقدار الدخل المتحقق للمكلف خلال فترة زمنية معينة، استناداً إلى فكرة فحواها أن المكلف يعد أقدر من غيره في إعطاء صورة واضحة عن مدخولاته^٢.

وباستقراء ما ورد من تعريفات للإقرار الضريبي يمكننا استخلاص

الحقائق التالية:

- ١- الإقرار هو اعتراف مكتوب أو تصريح موقع عليه من المكلف أو من يمثله قانوناً أو من المسجل في الإدارة الضريبية تبعاً للنظام الضريبي الذي يشترطه، كما في نظام الضريبة على القيمة المضافة.
- ٢- الإقرار يقدم عن فترة ضريبية محددة وهي غالباً سنوية في ضرائب الدخل وقد تكون شهرية كما في الضريبة على القيمة المضافة.

^١ قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان ٢٠٠٥م، ص ٢٠١.

^٢ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٣٢.

٣- الإقرار يقدم للإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب) المختصة اختصاصاً نوعياً وشكلياً خلال مدة محددة في التشريع الضريبي، وهي غالباً ما تكون خلال الربع الأول من السنة التي تلي سنة التكاليف أو خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة في الضرائب غير المباشرة كما في الضريبة على القيمة المضافة.

٤- يتضمن الإقرار وبشكل واضح الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال أي يتضمن بيانات المكلف بشكل دقيق، وكذلك صافي الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة الضريبية.

بعد إلقاء الضوء على أهم النقاط التي تعرّف الإقرار، لا بد لنا من التمييز بين الإقرار الضريبي وبعض الإجراءات التي تشابهه:

١- الإقرار الضريبي وإقرار القبول:

بالعودة لمفهوم الإقرار وتعريفه نجد أن الإقرار يمثل إجراءً أولياً أو أساسياً وعملاً إخبارياً أو استدلالياً، وهو كإجراء أساسي يجب أن يفرق بينه وبين الإجراءات التي يكون الهدف منها طلب التصريح أو السماح بشيء معين والتي تسمى أحياناً إقراراً على سبيل المثال الخطاب الذي يرسله المكلف ليختار فيه نظاماً ضريبياً معيناً أو يقر بأنه يقبل التعديل أو التصحيح الذي تقوم به الإدارة الضريبية^١، ويسمى إقرار القبول.

^١ رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١م، ص ٥٦.

٢- الإقرار الضريبي وإقرار الثروة:

يتميز الإقرار أيضاً عن بعض الإقرارات التي قصد منها الرقابة على ثروة المكلف وثروة أسرته كإقرارات الثروة أو إقرارات الذمة المالية التي نصت عليها تشريعات بعض الدول، فقد نصت المادة /١٣١/ من القانون المصري رقم /١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ الخاص بالضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين " يلتزم كل ممول من الذين يزاولون نشاطاً تجارياً وصناعياً والذين يزاولون مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية أن يقدم إلى المصلحة إقراراً بما لديه من ثروة هو وزوجه وأولاده القصر مهما تنوعت وأينما كانت وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية أو خلال ستة أشهر من تاريخ مزاولة النشاط الذي يخضع إيراده للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويقدم هذا الإقرار على النموذج وطبقاً للأوضاع التي تحددها هذه اللائحة"^١، ويقدم هذا الإقرار دورياً كل خمس سنوات وفق النموذج المحدد لذلك ما لم يكن خاضعاً لأحكام القانون رقم/٦٢/ لسنة ١٩٧٥ بشأن الكسب غير المشروع فيعتبر إقرار الذمة المالية المقدم منه في حكم إقرار الثروة^٢.

^١ عبد الفتاح مراد، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة ، دون ناشر، دون سنة نشر ص٨٨.

^٢ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، دار الجامعية، بدون سنة نشر ص٢٦١.

٣- الإقرار الضريبي والإقرار المدني:

الإقرار في الضريبة يختلف عن الإقرار في القانون المدني الذي هو اعتراف شخص لآخر بواقعة تكسبه حقاً، من نواح ثلاث:

أ- الأول يقع إجبارياً فالمرجع يلزم المكلفين بتقديمه والثاني يكون اختيارياً.

ب- الإقرار في الضريبة يكون مؤيداً بالأوراق المؤيدة له وهو في القانون قد لا يتحقق له ذلك.

ج- الإقرار في الضريبة يجب أن يشتمل على وقائع صحيحة وهو في القانون قد لا يتحقق له ذلك.

هذه النواحي الثلاث تبين لنا قيمة الإقرار في نظر المشرع وتفسر لنا ما وضع لمخالفته من جزاءات^١.

الفرع الثاني

الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي

استناداً لميزات الإقرار الضريبي وتعريفه الذي سلطنا الضوء عليها سابقاً، نجد بأن الإقرار الضريبي له بعض الخصائص والميزات التي تعطي التزام تقديمه طبيعة وذاتية خاصة لها تأثير من الناحية القانونية على أطراف الالتزام والمكلف بشكل خاص أهمها:

^١ أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مجلة المحاماة، العدد الأول والثاني، السنة

١ - الالتزام بتقديم الإقرار هو التزام كاشف:

من المعلوم أن دين الضريبة يعد موجوداً من الناحية القانونية منذ تحقق الواقعة المنشئة للدين الضريبي، وبالتالي فإن الالتزام بدين الضريبة يعد قائماً حتى لو لم تتخذ الإجراءات اللازمة لتحديد مقداره، إلا أن الأمر لا ينتهي عند هذا الحد بل لا بد من أن يعلم أطراف الالتزام الضريبي مقدار دين الضريبة واجب السداد من قبل المكلف إلى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يعني بأنه إذا كان للواقعة المنشئة لدين الضريبة قوة منشئة فإن إجراءات حصر المكلفين وتحديد وعاء الضريبة القوة الكاشفة لدين الضريبة^١. لذا نستطيع القول بأن للإقرار الضريبي قوة كاشفة وليست منشئة، فالإقرار هنا مجرد وسيلة لمعاونة الإدارة الضريبية في الكشف عن دين الضريبة في حال تحقق شروطها وأوضاعها.

٢ - الالتزام بتقديم الإقرار له ذاتية وطبيعة تختلف عن ما ينجم عنه من التزام بالإقرار في القوانين الأخرى:

وهو ما نجده بشكل واضح في تمييزه عن الإقرار العادي المشمول بالقانون المدني، الذي هو عمل إخباري يقبل إثبات العكس، فالإقرار مجرد كشف عن حق أوجبه سبب سابق وليس هو سند الحق وإنما دليله، والدليل يقبل إثبات العكس، أي لمقدمه أن يعدل عنه وللإدارة المالية أن تصححه أو تعدله إذا ثبت لها نقصه أو عدم صحته.

^١ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٢٩.

فتتوضح هنا ذاتية الإقرار الضريبي المستمدة من الذاتية المتميزة للقانون الضريبي نفسه، فنصوصه تنشئ التزامات ذات طبيعة خاصة وكيان متميز يجعلها متفردة عن الالتزامات التي تقررها نصوص القوانين الأخرى فالإقرار في القانون المدني على الأرجح قرينة قاطعة لا تقبل النقض بالدليل العكسي، ولا يسمح لمن قامت عليه القرينة أن يأتي بدليل يدحضها، بعكس الإقرار الضريبي الذي يعتبر قرينة قانونية على حقيقة المقرّ به، ولكن هذه القرينة غير قاطعة، إذ يجوز لمن تكون له مصلحة في هدمها أن يثبت كذب الإقرار، وهذا ما دعا إلى القول بأنّ الإقرار هو عمل إخباري يكشف عما قام فعلاً^١.

والواقع أنه إذا كانت القاعدة هي أخذ المقرّ بإقراره فإنّ ذلك لا ينطبق بداهة إذا اتضح بجلاء عدم صحة ذلك الإقرار بالنسبة للإدارة الضريبية.

٣- تقديم الإقرار الضريبي ليس عرضاً يقابله قبول:

الضريبة ليست نتيجة عقد، حتى يقال بأنّ الإقرار عرض يتم من جانب المكلف يقابله قبول من جانب الإدارة الضريبية، بل إنّ مردّ الضريبة هو إلى القانون ذاته^٢. فلا وجود لعقد في القانون الضريبي أصلاً حتى نقول بأنّ الإقرار عبارة عن عرض يقابله قبول من طرف الإدارة، وإنّ القول بأنّ العقد شريعة المتعاقدين في مجال القانون المدني أمر مقبول في محيط يسوده تكافؤ

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، مجلة إدارة قضايا الحكومة، العدد الثاني، السنة العاشرة، القاهرة، ١٩٦٦ م ص ٢٨، ص ٦٣.

^٢ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦ م ص ٢١٧.

الإرادات المتعاقدة، إلا أنّ مثل هذا القول لا وجود له في مجال القانون الضريبي الذي تكون فيه الدولة الطرف المتمتع بكل مظاهر السيادة والسلطة فإذاً لا مجال لإعمال هذه القاعدة في العلاقات التي يحكمها القانون الضريبي^١. فالالتزام بدين الضريبة مستمد من أحكام القانون الضريبي والتي تعد من النظام العام فيصبح من البديهي عدم تصور قبول تكييف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على أنها عقد يخضع لمبدأ سلطان الإرادة.

٤ - الالتزام بتقديم الإقرار التزم إيجابي:

يعد الالتزام بتقديم الإقرار التزم إيجابياً، وبهذا الشكل يفترق عن الالتزامات السلبية للمكلف، فثمة واجبات عديدة تلقى على المكلف منها ما هو إيجابي ومنها ما هو سلبى، أما النوع الأول فيتضمن الزام الشخص باتخاذ موقف معين بغرض تمكين الإدارة من تحديد دينها. كأن يلتزم رب العمل بإمساك دفاتر تبين الأجور والمرتبات التي يدفعها لعماله وموظفيه والتي تسري عليها ضريبة الأجور والمرتبات. وأما النوع الثاني فيشمل ما يحرمه قانون الضريبة على بعض الأشخاص من أعمال معينة، وذلك بقصد منع التهرب من الضريبة، أو بغرض المعاقبة على هذا التهرب^٢. كالزام المكلف بالامتناع عن إتلاف بعض المستندات والقيود لفترة محددة من الزمن^٣.

^١ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ٤٤.

^٢ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢١٩.

^٣ راجع بهذا الشأن ما جاء في م /١٢٤/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: "يجب حفظ الدفاتر والجداول والوثائق والمستندات مدة عشرة سنوات ويعد عدم تنظيمها أو حفظها امتناعاً عن إيرادها".

٥- الالتزام بتقديم الإقرار هو التزام تتحدد طبيعته الأصلية أو التبعية وفقاً للقانون الضريبي:

تقسم الالتزامات من حيث طبيعتها القانونية إلى التزامات أصلية وأخرى تبعية فالالتزامات الأصلية هي الالتزامات التي لا يتوقف فرضها على شرط التزام آخر تابعة له، بل تقع على عاتق المكلفين بنص القانون الضريبي دون أن تعتمد على التزام آخر^١. أما الالتزامات التبعية هي الالتزامات التي يتوقف فرضها والالتزام بها على وجود التزامات أخرى، كالتزامات التي تنشأ نتيجة لمخالفة أو تجاوز التزامات أصلية. ويرجع في تحديد الالتزام بتقديم الإقرار، إن كان التزاماً أصلياً أم تبعياً إلى أحكام القانون^٢، حيث أن هناك قوانين ضريبية ألزمت تقديم الإقرار الضريبي في مواعيد محددة دون اشتراط وجود الدين الضريبي^٣، أي أنه التزام أصلي. بينما هناك تشريعات ضريبية ربطت تقديم الإقرار الضريبي على وجود مصادر الدخل التي يزيد مجموع الدخل فيها على التتزيلات (أعباء الدخل الخاضع للضريبة والإعفاءات). أي أن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي مرتبط بوجود دين الضريبة^٤، عندئذ يعد التزاماً تبعياً تابعاً لوجود دين الضريبة نفسه.

^١ هشام راضي التاية، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٥ م، ص ١١٨.

^٢ أحمد زياد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ٢٠٠٣ م، ص ٥١.

^٣ كما كان معمول به سابقاً في القانون الضريبي المصري رقم ٨٧/ لسنة ١٩٩٣.

^٤ أحمد زياد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق ص ٥١.

٦- الالتزام بتقديم الإقرار التزام ذو طبيعة إدارية:

الالتزام الذي يقع على عاتق المكلف يمكن أن نسميه التزاماً ذو طبيعة إدارية، لأنَّ المكلف ملتزم به قبل الإدارة الضريبية، ذلك أن العلاقة 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^١، وهذا الالتزام يختلف عن الالتزام المالي الذي يتمثل بدفع الضريبة.

٧- الالتزام بتقديم الإقرار التزام غير مقيد (يجوز التعديل أو السحب):

لا يعد الالتزام بتقديم الإقرار التزاماً مقيداً، فهو لا يقيد الإدارة الضريبية كما لا يقيد المكلف نفسه صاحب الإقرار، ويجوز لكل منهما أن يطرحه إذا ما ثبت مخالفته للحقيقة أو لنصوص القانون، فلإدارة أن تدخل على الإقرار التعديلات التي تستوجبها نصوص القانون، وللمكلف أن يعدل عنه إذا ما أثبت أن إقراره يخالف حقيقة إيراداته أو أرباحه الثابتة من واقع دفاتره وحساباته، وهذا ما أيده القضاء المصري حين نصَّ بأحد أحكامه بأن " الصحيح في فقه الضرائب أن للممول الحق في العدول عن إقراره وتقديم إقرار آخر بدلاً منه إلى أن يتم ربط الضريبة^٢، وله أن يعارض في الربط الذي تمَّ من واقع إقراره، كما يحق له أن يطرح الأمر على القضاء بالرغم من سابق موافقته على ما أجرته

^١ رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٥.

^٢ حكم محكمة المنصورة (جناح مستأنفة) في ٤٦/٢/٢٠٠٠، راجع كمال الجرف، المبادئ القانونية في

الأحكام الضرائبية، الجزء الثالث شركة استاندرد للطباعة، القاهرة، ١٩٤٩ م، ص ٢٤١.

الإدارة من تعديل في إقراره، حيث أنّ هذه الموافقة لا تمنع المكلف من رفع الدعوى في الميعاد وبالطرق المنصوص عليها في القانون^١.

وبالتالي نجد أن للإقرار طبيعة غير ملزمة، فيجوز تعديله أو رفضه أو حتى سحبه ضمن شروط معينة حددتها التشريعات الضريبية، وجاء في مبادئ القضاء المصري " مجرد تقديم الممول إقراراً عن أرباحه على النحو الذي يقدمه الخاضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا يعني الاعتراف بخضوعه لهذه الضريبة فضلاً عن أن مصلحة الضرائب لا يمكن لها الاستناد إلى اعتراف خاطئ لتتطبق القانون تطبيقاً غير سليم^٢، وفي جميع الأحوال سواء أكان الإقرار مقيداً أم لا فإن تقديمه يشكل إلزاماً إجبارياً على المكلف يفرض القانون عقوبة على عدم تقديمه فضلاً عن ربط الضريبة على المكلف بطريقة التقدير الإداري حين لا يقدمه، أو حين يقدمه على نحو لا تقبله الإدارة الضريبية.

٨- الالتزام بتقديم الإقرار التزام غير قضائي:

ذهب قضاء بعض الدول إلى اعتبار الإقرار ذا طبيعة قضائية وبالتالي تتجم عنه مسألة هامة جداً بحيث أنه يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً لا يجوز الرجوع عنه إلا لخطأ في الواقع، كما جاء في قرار محكمة التمييز الأردنية رقم ٨١/٦٠٥ سنة ١٩٨١ " أن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٢٨-٢٩.

^٢ حكم محكمة الاسكندرية القضية رقم ٩٣٩ سنة ٧٣ قضائية، راجع كمال الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٢٤.

الأولي يعتبر إقراراً قضائياً ملزماً باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع عملاً بالمادة ٢٠ من قانون البينات " وحيث قالت محكمة التمييز: بأن الإقرار بمثابة إقرار قضائي فإن هذا القول يجانبه الصواب، ذلك أن الإقرار القضائي هو الإقرار الذي يصدر أمام مجلس القضاء، وإن مأمور التقدير لا يمكن اعتباره قاضي درجة أولى لأن جميع التشريعات الضريبية تنص على إجراءات التقاضي الضريبية وليس من بينها إجراءات مأمور التقدير، هذا فضلاً عن أن مأمور التقدير قد يكون خصماً للمكلف إذا لم يتم الاتفاق بينهما ولجأ إلى الطعن أمام القضاء الضريبي^١.

المطلب الثاني

شروط الإقرار الضريبي

يعدّ الإقرار من أهم وسائل الربط في الأنظمة الضريبية، بحيث يقوم المكلف من خلاله بالتصريح عن دخله بنفسه، فهو من يعلم بحقيقة إيراداته ومصاريفه ومبيعاته ومشترياته، فيتوجب على المكلف عندئذ الكشف عن هذه المعلومات في إقراره الضريبي ليتسنى للإدارة الضريبية تحديد دين الضريبة بشكل دقيق، لذلك اشتملت الأنظمة الضريبية على عدة شروط أساسية يتوجب على المكلف الالتزام بها لتحديد ذلك الدين في إقراره، وبهدف رقابة الإدارة الضريبية تصاريح المكلفين، بالرغم من إعطاءها الحرية لهم ليحددوا ذلك

^١ مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦ م، ص ٣٠.

الدين مبدئياً من خلال إقراراتهم، أي أنّ هدف هذه الشروط حصر المكلفين والمجتمع الضريبي والجهات المختصة باستلام إقراراتهم والوصول لتحديد دقيق لدين الضريبة باشتراط بعض المعلومات والمرفقات التي لا بد من ذكرها وكذلك تحديد مدد معينة لتقديم الإقرار.

وبالنظر لهذه الشروط، نجد أنها من جهة تهتم بشكليات معينة لا بد من التقيد بها حتى يعتبر الإقرار مقبولاً من الوجهة القانونية، وهي ما تدعى بالشروط الشكلية، وكذلك شروط أخرى نستطيع بها تحديد المكلف وما يترتب عليه من دين الضريبة، من خلال بيانات شاملة وواضحة وشفافة تعكس هذا الدين بطريقة حقيقية، وهي ما تدعى بالشروط الموضوعية من جهة أخرى.

الفرع الأول

الشروط الشكلية

وهي مجموعة الشروط التي من شأنها أن تجعل الإقرار الضريبي مقدماً بشكل قانوني صحيح، من أهمها:

١- أن يقدم الإقرار من مكلف ذي صفة قانونية:

من البديهي حتى ينتج للإقرار آثاره، أن يتم تقديمه من ذي صفة، أي أن يقدم من شخص مكلف بذلك قانوناً، وتطبيقاً لهذا المبدأ قضت محكمة

استئناف القاهرة بأنه لا يعتبر إقراراً الأقوال التي لم تصدر عن الممول، بل صدرت عن أخيه^١.

واستناداً إلى ذلك الشرط، نتساءل هل بالإمكان تصور إلزام الغير بعبء تقديم الإقرار وما حكم الإقرار المقدم منهم؟

إن كانت القاعدة العامة تحيل الالتزام بتقديم الإقرار على المدين الأصلي بالضريبة عادة، ولكن قد يقع على بديله كما في الحالات التي تحصل فيها الضريبة بطريقة الحجز من المنبع، بل قد يقع الالتزام بتقديم الإقرار على عاتق شخص آخر غير الملتزم أصلاً بالضريبة أو غير بديله أو المسؤول عنها، ففي إيطاليا مثلاً يقرر قانون الضريبة المنقولة التزام الزوج بأن يقدم إقراراً عن دخل زوجته التي تعيش معه^٢.

الأصل أن تتحقق الضريبة باسم المكلف بها، ولكن إذا ما تعذر ذلك تتحقق الضريبة باسم من يمثله قانوناً، فيقع عندئذ على عاتقه تقديم الإقرار بنص القانون ذاته. وهذا ما استندت إليه تعليمات وزارة المالية السورية، حين نصت على السماح للمشتري بتقديم بيان عن البائع طالما أنه يتعهد بدفع الضريبة المترتبة في مهنة تجارة العقارات، منطلقاً من القانون نفسه الذي نص على مسؤولية الخلف بالتضامن مع السلف عن تأدية الضريبة، وعليه يمكن للمشتري أن يقدم بيان بالشراء باسمه وليس باسم البائع^٣.

^١ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢١٤.

^٢ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، مرجع سابق، ص ٣٠.

^٣ تعليمات وزارة المالية رقم ٢٤/١٦/١١٥٣٩ تاريخ ٤ أيار عام ٢٠٠٠.

أي أننا نلاحظ بأنه: بالنسبة للشخص الطبيعي، الأصل أن يقوم ذات المكلف الذي تحققت الضريبة باسمه بالالتزامات التي يفرضها قانون الضريبة، ولكن في حالات أخرى، يقوم بأداء الالتزامات الضريبية شخص آخر غير المكلف الذي تحققت الضريبة باسمه، وهذا هو حال الشخص غير المقيم، إذ تؤدي التزاماته الضريبية من خلال ممثله القانوني والذي يكون مسؤولاً أمام الإدارة الضريبية كذلك الحال بالنسبة للمكلف الذي يتوفى فإن التحقق يتم باسم المكلف المتوفى أي باسم تركته وليس باسم الورثة ولكن هم الذين يقدمون الإقرار عندئذ أو يقدمه المصفي أو وصي التركة.

أما بالنسبة للشخص المعنوي، فإن الضريبة تربط باسم الشخص المعنوي إلا أنه هنالك شخص مسؤول عن تمثيله أمام الإدارة الضريبية وملزم بأداء كافة الالتزامات التي ينص عليها القانون الضريبي بما فيها تقديم الإقرار الضريبي^١.

٢- أن يصدر الإقرار عن إرادة صحيحة:

يجب أن يكون الإقرار قد صدر عن إرادة صحيحة، وغير معيبة بعيوب الرضا، فقد جاء في قرار للقضاء المصري " أن الإقرار الذي يكون مأمور الضرائب قد اقتنته اقتناصاً لا يمكن أن يعد ملزماً للممول "، وفسرت المحكمة ذلك بقولها " إن مناقشة مأمور الضرائب للمستأنف أمام رواد محله

^١ لقد درج في السابق على معاملة شركات الأشخاص كمعاملة المكلفين الأفراد من ناحية ربط الضريبة والتكليف بحيث أن دين الضريبة يتحدد باسم كل شريك شخصياً من حصته من الأرباح فبعض التشريعات الضريبية كانت لا تأخذ بعين الاعتبار الشخصية القانونية لشركات الأشخاص وهذا ما كان معمولاً به في مصر سابقاً قبل القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥.

التجاري وإن لم يترتب عليها أي بطلان نظراً لقبوله - أي المستأنف - للوضع الذي زجه إليه ذلك الموظف فقد كان من جرائها دون سابق إخطار أن يفقد المستأنف ما كان يرجوه من الإدلاء ببيانات صحيحة ومرتنة عن نشاطه التجاري^١.

وعند الحديث عن الإرادة، لا بد أن يتبادر إلى ذهننا التساؤلات التالية: هل يشترط في المكلف الأهلية القانونية؟ وما هو حكم الإقرار المقدم من شخص ناقص الأهلية أو فاقدها؟

يعرّف القاصر بموجب التشريعات المدنية بأنه: (هو الذي لم يبلغ سن الرشد، وهو عديم الأهلية أو ناقصها تبعاً لانعدام تمييزه أو ابتدائه دون كماله بحيث يفقد القدرة على مباشرة كل أو بعض التصرفات القانونية بنفسه ولحسابه). فيحتاج إلى من يباشر عنه هذه التصرفات، بما ينتج أثره في ماله وذمته فتفرض الولاية أو الوصاية على مال القاصر وتكون جميع تصرفات (الولي - الوصي) سارية في مواجهة القاصر وتحاسب ضريبياً إذا ترتبت عليها دخولٌ خاضعة للضريبة، كما يلزمون بتقديم الإقرار الضريبي عن تلك الدخول باعتبار أن تلك الأعمال والالتزامات هي من أعمال الإدارة باعتبارهم ممثلين عن القاصر. كما نصت التشريعات المدنية على (أنه إذا بلغ الصبي المميز سن محددة^٢ وإذن له في تسلم أمواله لإدارتها أو تسلمها بحكم القانون، كانت

^١ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢١٥.

^٢ ١٥/ سنة في سورية و ١٨/ سنة في مصر.

أعمال الإدارة الصادرة منه صحيحة في الحدود التي رسمها القانون)^١. وحيث أن تقديم الإقرار الضريبي من أعمال الإدارة، فإن القاصر هنا يلتزم بتقديم الإقرار - باعتباره المكلف الأصلي - ولا مسؤولية هنا على الوصي، كما لا يجوز للإدارة الضريبية عدم قبول الإقرار أو تغريم القاصر باعتبار أن ممثله لم يقدم الإقرار في الميعاد المحدد.

فإرادة الصبي المميز لا هي منقوصة تماماً ولا مكتملة تماماً، وليست له أهلية أداء إلا في حدود بعض التصرفات النافعة له نفعاً محضاً فتصدر عنه صحيحة والتصرفات الضارة ضرراً محضاً فتقع باطلة بطلاناً مطلقاً، أما التصرفات الدائرة بين النفع والضرر فتقع باطلة بطلاناً نسبياً، أي إبطالها وتصحيحها يتم من جانب من له السلطة (الولي أو الوصي) أو الصبي بعد بلوغه سن الرشد، فإذا ما تقدم الصبي المميز بالإقرار الضريبي في الميعاد فإن تصرفه هذا يعتبر من قبيل التصرفات التي تدور بين النفع والضرر، النفع من حيث احترام المواعيد وتجنب الجزاء، والضرر من حيث أن البيانات الواردة تعتبر حجة على المكلف، ولذلك فهي تحتاج إلى إقرار الولي أو الوصي^٢.

أما بالنسبة للمجنون والمعتوه والمغفل والسفيه فإن القيم هو المسؤول عن إقراراتهم بشكل عام. ونظراً لانعدام أهلية الأداء بالنسبة للمجنون والمعتوه تبعاً لانعدام تمييزهما - وهم في حكم الصغير غير المميز - فإن أي تصرف لهم يعتبر باطلاً ولا يعتد به من الوجهة القانونية.

^١ راجع المادة /١١٢/ من القانون المدني المصري والمادة /١١٣/ من القانون المدني السوري.

^٢ المادة /١١١/ من القانون المدني المصري.

^٣ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص ٢٥٤.

ويعرف السفية بأنه (الشخص الذي يبذر أمواله ويضعها في غير مواضعها بإنفاقه ما يعد من مثله تبذيراً، أما المغفل فهو من تغلب عليه الغفلة في أخذه وعطائه ولا يعرف أن يحتاط في معاملته لبلاهته)^١، ويعتبر كل من السفية والمغفل في حكم الصغير المميز أي أن تقديم الإقرار الضريبي من قبلهما يعد من التصرفات الدائرة بين النفع والضرر أي أنه قابل للإبطال من قبل القيم.

وكنتيجة لما سبق نستطيع القول أنه:

١- بالنسبة للقاصر المميز والسفيه والمغفل: يعتبر تقديم الإقرار منهم من قبيل التصرفات الدائرة بين النفع والضرر وبالتالي فإن الإقرار المقدم منهم يحتاج لإقرار الولي أو الوصي أو القيم. أي أنه ملزم بمقدار ما يقره الولي أو الوصي أو القيم.

٢- بالنسبة للقاصر الذي بلغ سنّاً معينة في القانون المدني، وإن له بإدارة أمواله فإن للإقرار المقدم منه حجية كاملة ويعتبر ملزماً له.

٣- أما بالنسبة للمجنون والمعتوه فإنهما يعتبران بحكم غير المميز، أي أن تصرفاتهما باطلة ولا يُعتمد بالإقرار المقدم منهم.

^١ المادة /٢٠٠/ من القانون المدني السوري.

وفي النهاية لابد من الإشارة بأنه لا يشترط في الشخص المكلف الأهلية القانونية فقط وإنما يشترط الأهلية الضريبية أيضاً، فالأهلية الضريبية هي اللازمة أيضاً لدفع الضريبة وهي حدوث الواقعة القانونية^١.

٣- شرط التوقيع على الإقرار:

مسألة التوقيع على الإقرار الضريبي، مسألة ذات أهمية لعدة أسباب منها معرفة الجهة التي قدمت الإقرار ومن ثم معرفة صفة هذه الجهة، الأمر الذي يترتب عليه معرفة من يتحمل مسؤولية الإقرار المقدم، ومن الجهة التي قد تخاطبها الإدارة الضريبية لمناقشة ما ورد في الإقرار وطلب الإيضاحات والتبريرات اللازمة، فعملية التوقيع على الإقرار تعمل على استقرار المعاملات ولا تحدث إرباكاً للإدارة الضريبية في معرفة الشخص مقدم الإقرار.

أما مسألة تقديم الإقرار دون التوقيع عليه يؤدي إلى إرباك الإدارة الضريبية وإعطاء المكلف مجالاً للتزوير في الإقرار والتهرب من دفع الضريبة وبالتالي فإن عملية التوقيع غاية في الأهمية ولها علاقة بالتهرب الضريبي خصوصاً في الإقرارات الضريبية المزورة والتي يكون القصد من التزوير فيها هو التهرب من الضريبة^٢. لذلك جاء في حكم لمحكمة مصر المختلطة لعام ١٩٤٢ بأنه يجب أن يكون البيان مؤرخاً وموقعاً من المكلف ذاته المسؤول عن

^١ أحمد زياد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص ٥٩.

^٢ عدوان معزوز إشتية، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٤م رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٨ م، ص ١٣٤.

سداد الضريبة. وإذا لم يوقع الإقرار الضريبي من مقدمه اعتبر بأنه غير قانوني وكان حكمه حكم المكلف الذي لم يقدمه على الإطلاق ولا يستفاد منه حينئذ إلا كطريقة مساعدة للتقدير من قبل الإدارة الضريبية^١.

وهذا ما شددت عليه محكمة النقض المصرية حيث أكدت على وجوب توقيع الإقرار من مقدمه فإن كل إقرار غير موقع عليه لا يعد إقراراً منتجاً لآثاره القانونية.

والتوقيع شرط من شروط صحة الإقرار، لأن الاستدلال بالكتابة تشترط أن تكون مذيلة بالتوقيع ممن نسبت إليه، أما المحرر الخالي من التوقيع فلا قيمة له إلا إذا كان مكتوباً بخط المطلوب الإثبات عليه^٢.

لذا لم يستتسب البعض ما أخذت به بعض التشريعات حين أجازت للمكلف الذي لا يعرف القراءة والكتابة أن يملأ إقراره بمعرفة من يختاره لهذا الغرض وعليه أن يمدهم بالبيانات المطلوبة. وفي هذه الحالة يجب الإشارة إلى هذه الواقعة في الإقرار وأن يوقع على الإقرار من الموظف الذي قام بملئه. وهنا لا يعتد بالإقرار الذي حرره الموظف المختص أو حرر بمساعدته وتوقيعه ولكن دون أن يوقع المكلف، بالاعتماد مما يظهر صراحة أن هذه هي رغبته وإرادته التي أفصح عنها في إقراره.

كما أنه يتم التوقيع على الإقرار الضريبي من قبل الممثل القانوني للشخص الاعتباري، وهو الشريك المتضامن الذي له حق الإدارة والتوقيع في

^١ رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٧٥.

^٢ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٤٦.

شركات الأشخاص أو عضو مجلس الإدارة المنتدب في شركات الأموال أو المحاسب القانوني أو المستشار الضريبي والمقيد بسجل المحاسبين والمراجعين^١.

هذا وقد أوجبت القوانين الضريبية في بعض الحالات ضرورة اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين فإذا ما أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع المكلف أو ممثله القانوني، وإلا كان ذلك موجباً للغرامات والجزاءات التي قد تصل إلى الحبس^٢. ويعتبر هذا إقراراً منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد في الإقرار قد حُسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة المتعارف عليها ومتفقاً مع تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل. وقد أضفى المشرع على الإقرار المعتمد من المحاسب قرينة الصدق والأمانة طالما كان مستنداً إلى دفاتر منتظمة ويقع على الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار^٣.

^١ مجموعة M.A.T مؤسسو جمعية نظم المعلومات الضريبية، كيف تكتب إقرارك الضريبي - في كيفية ملء نماذج الإقرار الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ م مع شرح المستشار الضريبي الطبعة الأولى، مجموعة (M.A.T محاسبون قانونيون ومحامون)، القاهرة، ٢٠٠٦-٢٠٠٧ م، ص ٤٥.

^٢ كما كان معمولاً به في السابق بمصر، قبل صدور القانون الضريبي رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

^٣ عبد الكريم علي السوداني، البناء الضريبي - مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية، الاسكندرية ١٩٩٦ م ص ١٧١.

٤- شرط تقديم الإقرار لجهة مختصة اختصاصاً مكانياً ونوعياً ووظيفياً:

يتأثر ذلك الاختصاص تبعاً لدائرة مكان نشاط المكلف الخاضع للضريبة أو بالنسبة لنوع اختصاص الإدارة الضريبية بحد ذاتها، فبالنسبة لـ:

أ- الاختصاص المكاني:

يجب تقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة باستلام الإقرار، ولا عبء بما يقدم من إقرارات إلى غير هذه الجهة. ولكن هل يتصور حدوث نزاع حول تحديد الجهة التي يقدم إليها الإقرار؟!

هذا ما حدث سابقاً في مصر في قضية إحدى الشركات (شركة السكر لعام ١٩٤٦)، حين قدم الإقرار الضريبي الخاص بها لوزارة المالية، وثار النزاع حول صحة ذلك التقديم فالبعض استند آنذاك إلى إحدى المواد القانونية من التشريع الضريبي الساري المفعول آنذاك (وهي المادة /١٠٢/ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ السارية المفعول في القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بمقتضى المادة /٢٤/ منه)، إذ تنص على أن " المقصود بعبارة مصلحة الضرائب في هذا القانون وزارة المالية والمصالح أو الموظفون الذين يعهد إليهم بمقتضى القوانين والمراسيم واللوائح في تنفيذ هذا القانون "١.

^١ محمود بحيري، محمد حسن الجزيري، الضريبة العامة على الإيراد، الطبعة الأولى، مطبعة ميخائيل توماس عابدين، ١٩٤٩ م، ص ٧٥.

وبذلك استند البعض لتلك المادة إلى القول: بجواز تقديم الإقرار إلى وزارة المالية، فمادام المشرع أوجب تقديم الإقرار إلى مصلحة الضرائب وما دام القانون قد حدد في مواده مصلحة الضرائب بأنها وزارة المالية أو غيرها فيكون تقديم الإقرار إلى وزارة المالية تقديمًا صحيحاً وموفياً للالتزام بإقراره.

ولكن ما لبث البعض أن تصدى لتلك القضية^١، وذلك بالقول: بأن هذا الرأي لا يتفق مع نصوص القانون لأنه إذا كان المشرع قد حدد في المادة /١٠٢/ المقصود بعبارة مصلحة الضرائب، إلا أننا يجب أن نفسر هذا الحكم على ضوء المواد الأخرى التي اشتمل عليها القانون وقد نصت المادة /١٠٤/ على أنه لوزير المالية أن يصدر ما يقتضي العمل من القرارات واللوائح التنفيذية، وتنفيذاً لهذه المادة أصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية التي حددت الجهة التي يقدم إليها الإقرار، فقالت: " يرسل الإقرار إلى مأمور الضرائب الكائن في دائرتها اختصاصه مركز إدارة المنشأة أو محله الرئيسي"، وظاهر من مراجعة هذه المادة أن إرسال الإقرار والوثائق المؤيدة له إلى هذه الجهة وحدها وجوبي وإلا لاستعمل الشارع صيغة الجواز، وإنه لا محل للاستناد إلى ما ورد في المادة /١٠٢/ في تفسير المقصود بعبارة مصلحة الضرائب لأن هذه العبارة وردت في مواد كثيرة متفرقة فكان من الطبيعي أن تتعدد الجهات التي تصدق هذه العبارة بالنسبة لجميع مواد القانون وكان من الواجب أن تأتي المادة /١٠٢/ جامعة لهذه الأماكن التي تصدق عليها عبارة مصلحة الضرائب

^١ كمال الجرف وأحمد نايف عويضة. راجع: كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٥٢، وراجع أيضاً: أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ٩.

بالنسبة لجميع مواد القانون. أما تحديد مدلول هذه العبارة بالنسبة لكل مادة على حدة فمرجعه إلى اللائحة التنفيذية وهي في هذا تكشف إرادة المشرع ولا تنشأ حكماً جديداً يتعارض مع نصوص القانون^١.

وتقديراً لتلك النزاعات التي قد تثور من أجل ذلك، حددت معظم التشريعات الضريبية ولوائحها التنفيذية بدقة مكان وجهة تقديم الإقرار الضريبي وربتت على مخالفة ذلك عدم الاعتداد بالإقرار مطلقاً.

قد يحدث وأن تتعدد أماكن ربط الضريبة تبعاً لتعدد أنشطة المكلف فمكان ربط الضريبة قد يكون مركز إدارة المنشأة التي يستثمرها المكلف أو الجهة التي يوجد فيها المحل الرئيسي للمنشأة بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، يقابله مكان مزاوله المهنة أو المركز الرئيسي لصاحب المهنة غير التجارية، فإذا كانت الضريبة ذات طابع شخصي - كما في الضريبة العامة على الإيراد في مصر سابقاً - كان هذا المكان محل إقامة المكلف، فإن تعددت محال الإقامة كان الربط في المكان الذي يعتبره مقراً رئيسياً لعمله، وإذا كان غير مقيم ببلده فالغالب أن تربط الضريبة عليه في المحل الذي توجد به مصالحه الرئيسية^٢.

ونتيجة لتعدد أماكن الربط، هل من الممكن عندئذ أن تتعدد الجهات المختصة التي تتسلم تلك الإقرارات؟ وهل من المنطقي عندئذ استفادته من عدة إعفاءات يجيزها القانون أكثر من مرة ولعدة أنشطة كنتيجة لذلك؟

^١ أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ٩.

^٢ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٥١.

لقد عالج الفقه والتشريع الضريبي هذه النقطة من خلال قاعدة وحدة الربط ووحدة تحقق الضريبة، أي أن المكلف في بعض الأحيان قد يملك أكثر من منشأة واحدة خاضعة للضريبة سواء أكانت تجارية أو صناعية، ومن البديهي وفق هذه القاعدة أن الضريبة لا تفرض على الأرباح المتحققة له من كل منشأة على حده، بل على مجموع الأرباح التي تحققها منشأته مجتمعة وبالتالي تحقق الضريبة في مركز إدارة هذه المنشآت، وفي حالة عدم تعيين هذا المركز ففي الجهة التي يقع فيها نشاطه الرئيسي.

بعبارة أخرى عند تعدد منشآت المكلف يحدد الربح الصافي الذي تحقق لكل منشأة على حده أولاً ثم تجمع هذه الأرباح الصافية وتحقق الضريبة، ووحدة الجهة المختصة بربط الضريبة تبرز في كونها ضرورية ومهمة في الوقت ذاته بشأن إعمال قاعدة: " الإعفاء المقرر للمكلف ذاته ولأعبائه العائلية " ^١.

وبالتالي نجد أن التشريعات الضريبية شددت على أهمية هذه القاعدة خشية أن يتقدم المكلف في حال تعدد منشأته بإقرار مستقل لكل جهة تتبع فيها كل منشأة لديه، ويترتب على ذلك بأن يتمتع بالإعفاء المذكور سابقاً على سبيل المثال أكثر من مرة.

ب- الاختصاص النوعي والوظيفي:

كما أنه قد يتوقف اختصاص الإدارة الضريبية في استلام الإقرار الضريبي على شكل ونوع الضريبة بحد ذاتها، ففي لبنان نجد أن هناك إدارة

^١ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٩٧-

ضريبية مختصة بالضريبة على القيمة المضافة والتي يتوجب تقديم الإقرار الضريبي لها. وفيها أيضاً إدارة ضريبية مختصة بالضرائب على الدخل وهذا ما كان معمولاً به في مصر أيضاً قبل دمج الإدارتين مع بعضهما البعض^١، إضافة لوجود إدارة ضريبية خاصة بالضرائب العقارية.

وبرأينا إن لدمج هذه الإدارات مع بعضها الأثر الجيد في عملية ربط الضريبة من خلال الاستفادة من خبرات الموظفين في كل إدارة وكذلك الاستفادة من المعلومات الواردة في كل منها والكشف عن معاملات المكلف وتسهيل التزام تقديم الإقرار الضريبي وإجراءاته من قبل المكلفين من خلال توحيد القرارات ضمن إقرار واحد، مما ييسر الإجراءات أمام المكلف فلا يضطر إلى التعامل مع أكثر من إدارة وأكثر من موعد له.

هذا ويوجد في بعض الأنظمة الضريبية الحديثة تخصصاً ضمن الإدارة الضريبية ذاتها للتعامل مع أنواع المكلفين وتقسيماتهم والتي هي كبار ومتوسطين وصغار المكلفين بحيث تختص كل إدارة من تلك الإدارات بالتعامل مع الشريحة الخاصة بها واستلام إقراراتها الخاصة^٢.

وبالنهاية يتوجب القول: بوجوب تقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية المختصة اختصاصاً مكانياً ونوعياً ووظيفياً، فلا عبرة بما يقدم من

^١ كانت مصلحتي الدخل والمبيعات تعملان بشكل منفصل إلى أن صدر قرار الرئيس المصري رقم ١٥٤/ لسنة ٢٠٠٦ بدمجها معاً لمزيد من الاطلاع راجع: أسامة إبراهيم عيد مسلم، دراسة عن دمج مصلحتي الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧ م.

^٢ أنشأ قسم كبار المكلفين في سورية عام ٢٠٠٦ م، ومتوسطي المكلفين تم احداثه بالقرار رقم ٢٥٧١/ تاريخ ٢٠٠٨/٧/٣١ وأطلق فعلياً بعام ٢٠١٢ م.

إقرارات إلى غير هذه الإدارة إلا إذا بادرت الجهة غير المختصة بتحويل الإقرار إلى الفرع ذي الاختصاص، عندئذ يحتسب ميعاد تقديم الإقرار من تاريخ وصوله إلى جهة الاختصاص. فضلاً عن أنه قد يحدث وتغيير جهة الاختصاص في الإدارات الضريبية ويعزب عن علم المكلف إن الاختصاص المكاني أو النوعي أو الوظيفي قد تغير، وبالتالي يكون احتمال الخطأ أمر مقبول، فخطأ المكلف في تحديد جهة الاختصاص لا ينفي أنه قد نفذ التزامه وطالما نحن نتحدث عن تغيير في جهة الاختصاص، فهذا قد يعني أن الجهة التي وصل إليها الإقرار، كانت مختصة ثم أصبحت بعد التغيير غير مختصة وهذا يحتم عليها إحالة الإقرار الذي وصل إليها عن طريق الخطأ إلى الجهة المختصة^١.

٥- شرط تقديمه في مدة محددة:

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يستتبعه التزام آخر وهو ضرورة تقديمه في فترة محددة من السنة^٢، وإنّ لتحديد فترة موعد تقديم الإقرار الضريبي أهمية بالغة لما يترتب على عدم التقيد به - سواء أكان امتناعاً عن تقديمه أم تأخيرته - نتائج جسيمة من حيث ربط الضريبة بطريقة التقدير أو يكون المكلف عرضة لتوقيع جزاءات أو غرامات معينة عليه.

^١ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٦ م، ص ٦١-٦٢.

^٢ محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة الاشعاع الفنية ١٩٩٨م، ص ١٧٠.

وقد تختلف هذه الفترة وفقاً لاختلاف نوع وشكل الضريبة والنظام الضريبي، ففي الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو العامة على الدخل كما في مصر^١، فإنه يتعين على المكلف تقديم الإقرار الضريبي عن كل مصادر دخله مهما تعددت أنواعها خلال فترة محددة قد لا تتجاوز الربع الأول من السنة التالية لسنة الأعمال.

أما في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية كما في سورية، نجد أنه لكل ضريبة نوعية موعد خاص لتقديم الإقرار بها، وعادة لا يتجاوز الخمسة أشهر التالية لسنة الأعمال بالنسبة للأنشطة ذات الحسابات السنوية كالأنشطة التجارية والصناعية وغير التجارية، وقد يكون شهرياً في الأنشطة أو الدخل الشهرية كما في دخول الرواتب والأجور، ففي سورية يقدم الإقرار عنها في دورتين خلال الخمسة عشر يوماً التالية من انقضاء نصف السنة.

وإنّ هذا الموعد يختلف أيضاً تبعاً لشكل الضريبة، فقد تكون ضريبة غير مباشرة كالضريبة على القيمة المضافة، فالإقرار عنها يحدد له موعد أقصى يجب أن يقدم في أثنائه يتراوح بين الخمسة عشر يوماً والثلاثة أشهر من انتهاء المدة التي يقدم الإقرار الضريبي عنها^٢.

^١ راجع المادة /١٢/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص ١٠٩.

٦- اشتراط نموذج معين للإقرار ينبغي التقيد به من قبل المكلفين:

حددت الإدارة الضريبية نماذج معينة للإقرار ينبغي التقيد بها من قبل المكلفين^١، إلا أنه برأينا لا يشترط لصحة تقديم الإقرار أن يرد في الأنموذج الذي تعده الإدارة الضريبية، إذ ليس في نص القانون ما يفيد بوجود مثل هذا الشرط فتقديم الإقرار في أية ورقة عادية كافي لإسقاط الواجب القانوني ما دامت تلك الورقة مستوفية للبيانات التي ينص عليها القانون، بشرط تقديم المرفقات المنصوص عليها في القانون الضريبي والتي من شأنها الإثبات، فالأمر الذي دعا إلى وجود مثل هذا الأنموذج الغرض منه تنبيه المكلف إلى البيانات التي يجب أن يحتويها الإقرار فالمشرع عنى بجوهر الإقرار لا بشكله^٢.

٧- اشتراط طريقة معينة يتم بها تسليم الإقرار:

قد ينص القانون على طريقة معينة يتم بها تسليم الإقرار للإدارة الضريبية، كأن يرسل إليها بخطاب مسجل بعلم الوصول، ويسهل حينئذ على المكلف إثبات قيامه بالالتزام بالإقرار، وذلك بتقديمه الدليل على إرساله الخطاب المذكور، لكن قد لا يبين القانون طريقة معينة يتم بها تسليم الإقرار، وحينئذ قد يثور النزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف حول واقعة تسليم الإقرار ذاتها^٣.

^١ يحدد نموذج الإقرار الضريبي السوري وزير المالية، راجع الفقرة /ب/ من المادة /١٣/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٢ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٠.

^٣ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢١٥.

مثل ما حدث مع الدوائر المالية السورية، حول مدى قبول الإقرار أو (البيان الضريبي) المرسل إليها بواسطة البريد المضمون ومدى إمكانية اعتماده كإقرار نظامي مقدم على وجه قانوني^١. حيث جاء الرد بتعليمات وزارة المالية: " بأن البيان الضريبي المودع في البريد المضمون قبل انتهاء المهل المحددة في قانون الدخل يعتبر مقدماً على وجه قانوني سليم وبالتالي ينفي عن المكلف مخالفة التأخير في تقديم البيان"^٢.

لذلك نجد أن معظم التشريعات الضريبية الحديثة وتعليماتها التنفيذية تحدد بدقة طرق التسليم سواء أكان يدوياً أم بريدياً أم إلكترونياً وذلك لتجنب النزاعات التي تحدث جراء ذلك. فقد جاءت في المادة /١٠٣/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ لضريبة الدخل المصري (.. ويجب تقديم الإقرار من أصل وصورة سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ..)، وكذلك جاء في المادة /١٠٤/ منه (يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية ..).

^١ أثرت تسمية الإقرار الضريبي بدلاً من البيان، عند التكلم عنه في سورية، وذلك لأنه الاسم المتبع في معظم التشريعات الضريبية الحديثة.

^٢ محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٥ م ص ٤٥٢.

الفرع الثاني

الشروط الموضوعية

وهي الشروط التي تتعلق ببيانات الإقرار بحيث تمكن الإدارة الضريبية من ربط الضريبة بسهولة، فقد وجب أن يتضمن الإقرار من البيانات ما يعين الإدارة على تحقيق هذا الهدف، فهو يتضمن بيانات تعرف رجل الإدارة بمقدم الإقرار، وبيانات تعين على تحديد الإيراد الخاضع للضريبة والمدة التي حقق فيها وما يجب خصمه منه، وبيانات تضمن له حججه وأخرى تحدد المكان الذي سوف تربط فيه الضريبة أي أنه يوجد هناك شروطاً ينبغي توافرها في بيانات الإقرار:

أ- يجب أن تكون مؤدية إلى الغرض الذي من أجله طلب القانون تقديم هذا الإقرار، وإلا كانت بيانات تعسفية الهدف منها التدخل في شؤون المكلف الخاصة.

ب- كذلك يجب أن تكون ممكنة، لا يستحيل تقديمها طالما أن القانون يرتب على النقص في البيانات جزاءات قد تكون خطيرة، فما يطلب من المكلف صاحب الحسابات المنتظمة المكلف بها قانوناً غير ما يجب أن يطلب من مكلف ليست لديه هذه الحسابات، وليس في القانون ما يلزمه بإمساكها.

ج- أن تكون مبسطة ولا يحتاج الإدلاء بها إلى دراية كبيرة بأحكام قوانين الضرائب بل يجب أن تصاغ بلغة تدركها الأغلبية.

د- ويوجب القانون لیتعلق بالإقرار قرينة الصحة أن يكون الإقرار شاملاً، أي متضمناً كافة البيانات التي يتطلبها، وأن تكون بيانات صحيحة، ومن ثم يمكن

تصور قيام إقرار ما دُون به صحيح، إلا أن المقر لم يقر فيه بكل أوجه نشاطه مثلاً، فيكون إقراره بالرغم من صحة ما ورد به^١، إلا أنه إقراراً ناقصاً، فيفقد قرينة الصحة تلك.

هـ- ويشترط لصحة بيانات الإقرار كشرط لصحة الإقرار تباعاً، أن ترد بلغة الدولة الرسمية، ففي الدول العربية على سبيل المثال يشترط لصحة الإقرار أن يرد باللغة العربية، أي يجب تقديم الإقرار الضريبي وما يلحق به من المستندات وغيرها باللغة العربية، فإذا كانت هذه محررة بلغة أجنبية وجب أن ترفق بها ترجمة باللغة العربية.

فبعض الدول العربية نصت صراحة على وجوب تقديم الإقرار ومسك السجلات والقيود المحاسبية باللغة العربية كما جاء في المادة الأولى من القانون المصري رقم ٦٢/ لسنة ١٩٤٢ في شأن استعمال اللغة العربية في علاقات الأفراد والهيئات الحكومية ومصالحها، إذ عدت عدم مراعاة هذا الحكم يؤول في النهاية إلى عد تلك المحررات والوثائق كأنها لم تكن.

أما في الدول التي لم تنص قوانينها صراحة على وجوب استخدام اللغة العربية في المحررات والوثائق تلك، كانت الإشارة إلى وجوب استخدامها من خلال دساتيرها، كما يستفاد من نص المادة السابعة من دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠، التي عدت اللغة العربية هي اللغة الرسمية، وعليه فإن مسؤولية

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، مرجع سابق، ص ٤٧.

المكلف عن جريمة الإخلال بواجب الإقرار تقوم في حال تقديمه أو تقديم أحد مرفقاته بلغة أجنبية دون ترجمة عربية على اعتبار أنه لم يقدمه حكماً^١.

وبصفة عامة يجب أن يتضمن الإقرار:

- ١- بيانات تحدد مقدمه، اسمه، محل إقامته، المهنة التي يزاولها.
- ٢- بيانات تلزم لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، كالمدة التي حقق فيها ومقدار الإيراد الإجمالي والتكاليف الواجبة الخصم ثم صافي الإيراد الخاضع للضريبة.
- ٣- بيانات تكفل حجية الإقرار، كأن يوقع من مقدمه، وأن يكون مؤرخاً وأن يكون مقدمه هو المكلف به^٢.
- ٤- كما يشترط أن يتضمن الإقرار جميع المرفقات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية للدول، فهذه المرفقات يكون القصد منها تمكين الإدارة الضريبية من تحقق الإقرار والتأكد من صحة ما ورد به من بيانات، والتمكين من الوصول إلى أرباحه الحقيقية.

وعند الحديث عن مضمون الإقرار الضريبي، نرى أن التشريعات الضريبية المقارنة فرضت على المكلفين الالتزامات التالية:

أ- يجب على المكلف أن يقدم الإقرار مشتملاً على بيانات معينة ومحددة في القانون الضريبي.

ب- يجب على المكلف أن يؤيد هذا الإقرار بالأوراق المؤيدة له.

^١ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مرجع سابق، ص ٦١.

^٢ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٤٤-٤٥.

ج- يجب على المكلف أن يلتزم الصدق فيما يذكره ويقدمه.

وفيما يتعلق ببيانات الإقرار، نجد أن التشريعات الضريبية ركزت على شقين من البيانات:

- شق يقصد به تحديد شخصية المكلف ونوع تجارته وتحديد مقدار أرباحه الخاضع للضريبة بشكل محدد استناداً لدفاتر أساسية وهي التي تحدد البيانات الأساسية للإقرار.
- وشق يقصد به إثبات تلك البيانات بأوراق مؤيدة أو ما يدعى بمرفقات الإقرار.

١- البيانات الأساسية للإقرار:

ويقصد بها البيانات الرئيسية التي من خلالها نستطيع تحديد نوع الشخص مقدم الإقرار، وكذلك تحديد المفردات الرئيسية للضريبة من مقدار الأرباح والتكاليف التي يتوجب خصمها وكذلك صافي الإيراد، أي ناتج أعمال المكلف وهي:

أ- البيانات الشخصية التي تتعلق بهوية المكلف ونشاطه:

وهي البيانات التي تحدد شخصية المكلف ونوع عمله بحيث تتضمن تحديد نوع الإقرار أو البيان هل هو مكلف شخص طبيعي أو اعتباري، ففي مصر نجد أن المشرع الضريبي قد ميز مسبقاً بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في القانون الضريبي، لذا نجد أنه لم يدرج في الإقرار الضريبي مفردة تحدد ما إذا كان الشخص اعتبارياً أو طبيعياً، وإنما تجاوز ذلك لتحديد اسم ونوع الشخص المكلف، على العكس من النظام الضريبي السوري النوعي والذي أدرج تلك المفردة لتمييز مقدم الإقرار وتحديد نوعه، فإذا ما كان شخصاً

اعتبارياً فيجب عندئذ أن يذكر اسم الشركة ونوعها، وإذا ما كان شخصاً طبيعياً يجب أن يذكر اسمه الثلاثي ومكان الولادة وتاريخها ورقم هويته^١، مع ملاحظة أنه قد تمّ تقليص البيانات الشخصية للمكلف ضمن الأجيال الجديدة للإقرار الضريبي، وذلك لقيام الإدارة الضريبية السورية الحديثة التكوين بتشكيل قاعدة بيانات وملف ضريبي كامل للمكلف، فلجأت هيئة الضرائب السورية لإصدار الرقم الضريبي للمكلف، والذي من شأنه تسهيل المعاملة الضريبية للمكلف وإظهار كافة معلوماته الأساسية ليعتبر بمثابة هوية للمكلف، لذا عمدت الإدارة الضريبية السورية على تذييل رأس الإقرار الضريبي بهذا الرقم، الذي من شأنه تمكين تقاسم المعلومات المهمة داخل الإدارة الضريبية وتبادلها مع الجهات الحكومية الأخرى، ومن خلاله يمكن التوصل لقاعدة بيانات المكلف من حيث اسمه وشخصيته القانونية وسجله التجاري وعنوانه .. إلخ .

وهذا ما تم العمل به في مصر، فأفرد ضمن الإقرار مفردة رقم التسجيل والملف الضريبي للغاية ذاتها.

ومن جهة أخرى نلاحظ تضمن الإقرار الضريبي السوري بيانات تتعلق بنوع البيان والنشاط، هل هو إقرار سنوي أم تصفية جزئية أو نهائية أم هو إقرار لاحق، والنشاط هل هو تجاري أم صناعي أم خدمي، أما في الإقرار الضريبي المصري فقد تم إفراد خانة تدعى بالبيانات الأخرى، يستطيع بها المكلف إدراج تلك المعلومات بالإضافة إلى إمكانية التوسع بها، كالإشارة إلى فترات التوقف عن النشاط بالنسبة للمكلف على سبيل المثال لا الحصر.

^١ هذا في إقرار الأرباح الحقيقية القديم المعمول به قبل سنة ٢٠١٠ لأنها لم تعد تذكر الآن، فقد اكتفي بذكر اسمه الثلاثي فقط في البيان الجديد.

أما في سورية فقد أدرجت معلومات خاصة بالإقرار بما يتلاءم مع النظام الضريبي السوري الذي يتعامل بنظام السلف بدلاً من نظام الخصم والتحصيل والدفعات المسبقة في النظام الضريبي المصري، كوجود سلفة مسددة مسبقاً كالسلفة الجمركية ومقدارها وإجمالي ما سدد من بيانات التصفية الجزئية إن وجدت، وكذلك فيما يتعلق بطبيعة المعاملة الضريبية مع المكلف من وجود إنذار بدلاً من نظام الإخطار الضريبي الذي جرى العمل به في مصر، بحيث تضمن الإقرار الضريبي السوري مفردة ما إذا كان الإقرار مقدماً نتيجة لإنذار الإدارة الضريبية فيجب عندئذ وضع تاريخ تبليغ الإنذار لما له من أهمية في تحديد الجزاء المترتب عليه والتأخير في تقديم الإقرار^١.

وكذلك في حال حصول المكلف على مهلة إضافية فيجب عليه ذكر تلك المدة وتاريخها وذلك من أجل تحديد غرامات التأخير.

هذا وإن طبيعة النظام الضريبي المتبع انعكاس على المعلومات الضريبية الواردة في الإقرار بحيث أنه إذا كان نوعياً كما في سورية فإنه يجب أن يتضمن الإقرار ما إذا كانت هناك فعاليات أو أعمال للمكلف تخضع لضرائب نوعية أخرى، كما في حالة ما إذا كان لدى المكلف منشأة سياحية تخضع ضريبياً للمرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦^٢. وبالتالي فإن ذكر تلك المعلومة في الإقرار الضريبي من شأنها الاستبعاد من الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي تجنب الوقوع في الازدواج الضريبي. أما في الإقرار الضريبي المصري

^١ راجع المادة /١٨/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٢ راجع المادتين /٦-٧/ من المرسوم التشريعي السوري رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ م.

فإنه لم يتضمن تلك المفردة، ذلك لأن النظام الضريبي المصري هو نظام ضريبي موحد وليس نوعي، يتم فيه فرض الضريبة على كافة دخول المكلف في إقراره ولا يجري استبعاد أو تنزيل أي فعالية له حين تقديم الإقرار والسداد فهو بالأصل لم يتم بدفع الضرائب مسبقاً عن بعض فعالياته حتى يتم تنزيلها في إقراره السنوي^١.

كما تضم البيانات الشخصية بيانات تتعلق بالمحاسب القانوني نظراً لأهمية عمله، بحيث يعمل من ناحية على ضمان سلامة وصدق القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية ودقة إعداد الإقرار الضريبي للمكلفين، ومن ناحية أخرى يقوم بدور إرشادي للشركات التابعة له وتقديم الخدمات الضريبية بما يجعل دوره مكماً لدور الإدارة الضريبية^٢، لذا اشترطت القوانين الضريبية اعتماد الإقرار الضريبي منه^٣، ضمن شروط محددة فيها^٤، مع ذكر اسمه الثلاثي ورقم قيده. بينما نجد أنه في الإقرار الضريبي السوري تطلب أيضاً ذكر عنوانه ورخصته وتاريخها بحيث توضح على أنه مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة.

^١ لاحظ أنه في السابق وحسب القانون المصري القديم رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١ قبل الانتقال تماماً للنظام الضريبي الموحد، كان يتم استبعاد ضريبة رؤوس الأموال المتداولة من الإقرار، لأنها كانت تدفع وتستقطع من المنبع وذلك قبل تقديم الإقرار السنوي.

^٢ أحمد عبد الرحمن مبارك، مراقبي الحسابات في مصر حقوق وواجبات، بلا دار نشر، بلا تاريخ نشر، ص ٢.

^٣ راجع المادة ١٧/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمادة ٤٥/ من القانون رقم ٣٣/ عام ٢٠٠٩ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة في سورية.

^٤ راجع المادة ٨٣/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

وتعد من أهم البيانات الشخصية تعهد المكلف وتوقيعه وخاتمه، بحيث يتعهد على صدق المعلومات الواردة في إقراره متحماً كافة التبعات القانونية حال تبين خلاف ما ذكر في إقراره من معلومات.

كما نجد بأن الإقرار الضريبي السوري يحتوي على بيانات تتعلق بالموظف مستلم الإقرار واسمه وتوقيعه، بحيث أنه بعد مشاهدة الإقرار من قبل موظف الدائرة المالية المختص يعطي رقم وتاريخ تسجيله في ديوان الدخل كدليل على أن الإقرار قدم ضمن المهل المحددة قانوناً^١.

وأخيراً قامت الإدارات الضريبية بذكر الارشادات المتعلقة بكيفية تقديم الإقرار والالتزامات المترتبة على المكلفين ضمن نموذج الإقرار الضريبي ذاته حتى يترتب قيامهم بذلك الالتزام على أدق وجه.

ب_ بيانات تتعلق بالمفردات الرئيسية للإقرار:

وهي البيانات التي تتضمن نتائج عمل المكلف خلال سنة التكليف المحددة بالقانون الضريبي، أي أن الإقرار يجب أن يتضمن من البيانات ما يلزم لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، كالمدة التي حقق فيها، ومقدار الإيراد الإجمالي والتكاليف الواجبة الخصم ثم صافي الإيراد الخاضع للضريبة^٢.

^١ خالد عبد الرحمن قطيني، محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، جامعة حلب، حلب، ٢٠٠٨ م ص ١٩٤.

^٢ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٤٤.

ففي مصر دعت تلك المفردة بملخص المستحقات الضريبية، والتي تتضمن صافي الوعاء الخاضع للضريبة، والضريبة المسددة تبعاً له. وقد جرى حسابها بتحديد الوعاء من بيانات قائمة الدخل بعد تعديله بالمبالغ التي تعتبر إيرادات وتكاليف بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ولا تتخذ كإيرادات وتكاليف طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية^١، فنلاحظ أن التكاليف تضمنت ما تم سداده بالدفعات المقدمة والخصم والتحصيل، وما يتم استرداده من ضرائب قد تم دفعها كاسترداد الضريبة عن عقود طويلة الأجل.

أما في سورية نجد أن الإقرار الضريبي يجب أن يتضمن مفردات رقم العمل السنوي وحساب الأرباح والخسائر الصافية ومن ثم تحديد الضريبة الواجبة السداد وهنا نجد بأن الفرق يكمن بالأرباح والخسائر الصافية والتي تستج تبعاً بعد تحويلها إلى أرباح وخسائر ضريبية، وفق ما دعت الإدارة الضريبية السورية بقائمة التعديل الضريبي.

وتوجب أن تحتوي المفردات الرئيسية على بيانات تتعلق بالإعفاءات إن وجدت " كالإعفاء الصناعي - إعفاء قانون الاستثمار - سياحي - زراعي - صادرات - نقل بري وجوي .. إلخ ".

وكذلك بيانات خاصة تتعلق بمعدلات الحسم الديناميكي والتي من شأنها التأثير على حساب الأرباح من حيث تبيان عدد الدرجات التي من الممكن أن تنزل

^١ مجموعة M.A.T مؤسسو جمعية نظم المعلومات الضريبية، كيف تكتب إقرارك الضريبي - في كيفية ملء نماذج الإقرار الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ م مع شرح المستشار الضريبي مرجع سابق، ص ٣٩.

من الأرباح وذلك تشجيعاً من المشرع السوري على الاستثمار في المدن الصناعية والمناطق النائية وتشغيل العمالة.

وصولاً في النهاية إلى الشرائح التي يخضع لها المكلف وذلك استناداً لنوع ذلك المكلف وطبيعة نشاطه، فمن حيث المبدأ يخضع جميع المكلفين في سورية إن كانوا طبيعيين أو اعتباريين المشمولين بالمادة /١٣/ بالقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ للشرائح العادية التصاعدية المذكورة في القانون الضريبي المذكور.

وقد يكون المكلف شركة مساهمة طرحت أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠% في القطاعين الخاص والمشارك أو شركة مساهمة مشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار أو مكلف تابع لجهات القطاع العام الاقتصادي فكل أولئك المكلفين لهم نسب خاصة وهي نسب وحيدة محددة أي غير خاضعين للشرائح التصاعدية مثل أرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز^١.

٢- مرفقات الإقرار الضريبي:

توجد عدة التزامات على المكلف أن يلتزم بها لكي تتحقق الإدارة الضريبية من افتراضات صحة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي، وهذه الالتزامات يمكن أن تدرج على ثلاث طلبات هي الإيضاح والتبرير والإطلاع وبالنسبة للإيضاح والتبرير فهما يستجيبان لفكرتين رئيسيتين في ذهن المشرع وهما:

^١ راجع المادة /١٦/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- العمل على إزالة اللبس والغموض والاختلاط الذي قد يثور في ذهن الإدارة الضريبية.

- العمل على إثبات وإقامة الدليل على انتفاء أي نية للتهرب الضريبي. ويترتب على ذلك أن الإيضاحات تبدو وكأنها معلومات إضافية تكميلية يقدمها المكلف للإدارة الضريبية وترتبط ببعض النقاط الواردة في الإقرار وتعليماتها التنفيذية^١.

وقد أجمعت الأنظمة الضريبية المقارنة على وجوب إرفاق بعض القوائم المالية مع الإقرار الضريبي لأهميتها في تحديد الدين الضريبي وإثبات ما ورد في الإقرار الضريبي من نتائج أعمال المكلف كقوائم الدخل والمركز المالي والتشغيل وما إلى ذلك.

ففي سورية نصت المادة /١٤/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على هذه المرفقات والتي نص في الفقرة / أ / منها على إلزام المكلفين بأن يرفقوا مع الإقرار صورة عن كل من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيانها بصورة مفصلة وجدولاً بالبيانات والوثائق المنوه عنها بالفقرة /ب/ من المادة السادسة من القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ووفق القرار الذي يصدر عن وزير المالية بهذا الشأن. وهي بالترتيب:

^١ محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٧١.

أ- حساب التشغيل:

هو حساب ختامي يعد في المنشآت الصناعية في نهاية الفترة التكاليفية ويهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج. ويفضل اعداده على ثلاث مراحل وهي:

المرحلة الأولى: وتحدد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج.

المرحلة الثانية: وتبين التكلفة المباشرة للإنتاج.

المرحلة الثالثة: وتبين تكلفة الإنتاج المصنع خلال الفترة المحاسبية^١.

ب- حساب المتاجرة:

ظهر هذا الحساب بتأثير الحاجة لمعرفة نتائج العمليات المرتبطة بالنشاط الأساسي للشركة، كنشاط المتاجرة بالسلع المادية المصنعة أو المشتراة لغرض البيع أو المنتجة زراعياً أو للأنشطة الخدمية... وتفتح الشركة حساب متاجرة لكل صنف أو سلعة أو خدمة تبيعها الشركة، لمعرفة ربح أو خسارة كل منها ويعرف هذا النوع من الربح بالربح المجمع والذي يمكن أن تتزّل منه مصاريف البيع والتوزيع لكل صنف أو نوع لمعرفة ربح المتاجرة. يشكل مجمل الربح (أو الخسارة) الفرق بين إيرادات النشاط (المبيعات + إيرادات أخرى تنتج عن النشاط) وبين تكلفة الحصول على هذه الإيرادات (تكلفة المبيعات)^٢.

^١ محمد جليلاوي، نواف فخر، ابراهيم ميدة، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، دمشق ٢٠٠٥-٢٠٠٦ م، ص ٨٤.

^٢ نضال العريبد، تيسير المصري، رشا حمادة، محاسبة شركات الأشخاص، جامعة دمشق، دمشق ٢٠٠٤-٢٠٠٥ م، ص ٢٣٣.

ج- حساب الأرباح والخسائر:

ظهر هذا الحساب بالتوافق والتزامن مع حساب المتاجرة لتتقفل فيه جميع النفقات والايادات الأخرى التي لا علاقة لها بالأنشطة الأساسية بالإضافة إلى أرصدة حسابات المتاجرة لمعرفة صافي الدخل المتحقق للمشروع خلال فترة محاسبية محددة، ويمثل رصيد حساب الأرباح والخسائر صافي الربح أو الخسارة المتحققة للمشروع خلال فترة زمنية محددة^١.

هذا ونتيجة التطور الكبير في الفكر المحاسبي، تم الاستيعاض عن حسابي الأرباح والخسائر والمتاجرة بقائمة الدخل التي حلت محلها في وظيفتهما الأساسية وخصوصاً في الشركات ذات القدرات المالية والاقتصادية الكبيرة، وهي القائمة التي أخذ بها الإقرار الضريبي السوري منذ صدور الجيل الأول الحديث.

وقائمة الدخل هي تقرير يبين المقدرة الربحية للمنشأة خلال فترة محاسبية وتشتمل على عمليات الايرادات والنفقات والمكاسب والخسائر التي تحققت خلال فترة زمنية محددة^٢.

^١ نضال العريبد، تيسير المصري، رشا حمادة، محاسبة شركات الأشخاص، مرجع سابق، ص ٢٤٥-٢٤٦.

^٢ اسماعيل اسماعيل، نضال عريبد، عبد الرحمن مرعي، محاسبة شركات الأموال، جامعة دمشق دمشق، ٢٠٠٨-٢٠٠٩ م، ص ٣٢١-٣٢٢.

د- الميزانية (قائمة المركز المالي):

كان الهدف من الميزانية معرفة حقوق المالكين، ثم نتائج الأعمال ولغرض اعداد الميزانية كان يجري جرد الموجودات المادية بأنواعها، ثم يضاف إليها الديون على حسابات المدينين، ثم يطرح من المجموع الالتزامات (الحسابات الدائنة) للوصول إلى حقوق الملكية، ثم تطور الشكل الذي يعرض فيه المركز المالي بهدف تبسيط المعلومات التي تقدمها الميزانية من جهة وتقديم معلومات أكثر من جهة أخرى فظهرت قائمة المركز المالي التي تعرض الموجودات بمجموعاتها المختلفة في المرحلة الأولى منها ثم الالتزامات وحقوق الملكية في المرحلة الثانية^١، وهي القائمة التي حلت محل الشكل القديم للميزانية في مرفقات الإقرار الضريبي والتي تم الأخذ بها لضرورات التطور المحاسبي ومواكبة قواعد المحاسبة الدولية.

أما بالنسبة للمكلفين، غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية - في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم - الذين لا يملكون تلك الحسابات بحكم طبيعة نشاطهم الصغير، فيكتفي أن يقدموا إثباتاً بإيراداتهم ونفقاتهم على شكل جدول متضمناً أيضاً الأعباء القابلة للتزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة ويكتفى من أصحاب المهن

^١ نضال العريبد، تيسير المصري، رشا حمادة، محاسبة شركات الأشخاص، مرجع سابق، ص ٢٥٩-

والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها^١.

د- جداول بأسماء الزبائن والموردين:

وهي جداول تتضمن أسماء الزبائن والموردين الذين يتعامل معهم المكلف بفئة الأرباح الحقيقية في سورية، والتي يصدر قرار من قبل وزير المالية بتحديدتها بتحويل من القانون الضريبي ذاته، وقد قسمت في القرار الصادر منه إلى ثلاث زمر بحسب قيمة استجراته أو توريداته أو خدماته السنوية^٢.

ويعتبر عدم ارفاق الجداول المذكورة موجباً لإجراء التكليف المباشر لكون هذه الجداول من مرفقات الإقرار الضريبي المنصوص عليها بحسب المادة /١٤/ من القانون رقم /٢٤/ لضريبة الدخل وكذلك بموجب الفقرة /ب/ من المادة /٦/ من قانون الاستعلام والتهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

هـ- جداول الاستهلاك:

وهي جداول تبين ما يتم اقتطاعه سنوياً كنسب مئوية متعارف عليها للموجودات لقاء ما تتعرض له قيم هذه الموجودات من التدني بفعل الزمن أو

^١ راجع المادة /١٤/ الفقرة /ب/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماتها التنفيذية.

^٢ راجع قرار وزير المالية رقم ١٤٦٢/و لعام ٢٠٠٦.

الاستعمال. فموجودات المنشأة لا تبقى على حالتها الأولية التي كانت عليها بتاريخ البدء بالاستثمار، وإنما تتعرض قيمتها إلى التدني بفعل الزمن أو بالاستعمال، ولذلك كان لابد للمنشأة من أن تأخذ هذا الواقع بعين الاعتبار في حساب النفقات واستخلاص الأرباح.

فالغاية الرئيسية من الاستهلاكات هي إذن تمكين المنشأة من المحافظة على القيم الأساسية لموجوداتها عن طريق تكوين احتياطي معادل لما طرأ على هذه القيم من التدني والانخفاض، ولإتاحة الفرصة أمام المنشآت على استبدال الموجودات المهتلفة.

لم يعين قانون ضريبة الدخل نسباً محددة لاستهلاك الآلات وكافة الموجودات الأخرى للمؤسسات الصناعية وإنما تركها للعادات المألوفة والعرف في كل نوع من أنواع الصناعات والمهن والحرف المختلفة. لذلك عمدت الدوائر المالية بتحديدتها تبعاً لما جرى عليه العرف وطبيعة كل تجارة أو صناعة أو عمل^١.

مع ملاحظة أنه للإدارة الضريبية حق التأكد من جدية ما تجريه الشركة من استهلاك أو تكونه من احتياطات لهذا الغرض، ولكن ليس هناك ما يلزمها عند ربط الضريبة على أساس إقرارات المنشأة وميزانياتها أن تطلب إليها إجراء هذه الاستهلاكات أو أن تنشأ لها احتياطاً لم تنشئه المنشأة^٢، فالاستهلاك قرر لمصلحة المكلف ولا يلزمه القانون إجرائه. وإنما راعت

^١ راجع بلاغ وزارة المالية السوري رقم ٧١٨٦/٨٩ الصادر عام ١٩٤٣.

^٢ عصام بشور، يونس البطريق، نور الله نور الله، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، دمشق، ١٩٨٧، ص ٤٨.

القوانين الضريبية تنزيل تلك الاستهلاكات من الربح للوصول للأرباح الخاضعة للضريبة^١.

أخيراً لابد لنا من الإشارة إلى أنه لا تختلف كثيراً شروط الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية للضرائب المباشرة عن شروط ذلك الالتزام بالنسبة لإقرارات الضرائب غير المباشرة، فعلى سبيل المثال يجب أن يتوافر في إقرار الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الشروط بعضها شكلية وأخرى موضوعية وفيما يتعلق بالشروط الشكلية، فإنه يتعين أن يقدم الإقرار من المسجل أو من يمثله قانوناً. كما يجب أن تتوافر فيمن يقدم الإقرار شرط الأهلية اللازمة لصحة التصرفات القانونية باعتبار أن الإقرار يعتبر من قبيل هذه التصرفات. من ناحية أخرى فإنه يجب أن يوقع المسجل أو من يمثله قانوناً على الإقرار، حيث أن الإقرار غير الممهور بالتوقيع لا يعتد به، ويلزم استيفاء التوقيع عليه. وبالإضافة إلى ما تقدم يجب أن يقدم الإقرار في المواعيد التي تطلبها القانون واللائحة التنفيذية.

هذا ويشترط عند تقديم الإقرار أن يكون مصحوباً بالسداد، وهنا تكمن أهم الفروقات عن التزام تقديم الإقرار في الضرائب المباشرة كما في ضرائب الدخل التي لا تشترط في تقديم الإقرار أن يكون مصحوباً بالسداد. كما يتوجب أن يكون مقدماً وفق نموذج معد لذلك وبلغه الدولة الرسمية.

أما بالنسبة للشروط الموضوعية، فإنه يتعين تحري الدقة من جانب المسجل فيما يسجله بإقراره من بيانات، فتتميز الضريبة على القيمة المضافة

^١ راجع المادتين ٧- ١٤/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

بطبيعة خاصة تختلف عن ضرائب الدخل، إذ هي من الضرائب على الاستهلاك التي تفرض عند تقديم السلع والخدمات، وبالتالي فإن من أهم البيانات التي يتضمنها إقرارها: بيانات المسجل نفسه وبيانات عن المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها، وبيانات عن المشتريات بحيث يختص هذا القسم بتوضيح قيمة المشتريات من السلع أو الخدمات المحلية أو المستوردة، وغالباً ما يختص الجزء الأخير من الإقرار بإثبات قيمة الضريبة المدفوعة والضريبة الإضافية إذا كانت قد استحققت وتاريخ السداد نقداً أو بشيك^١.

ونلاحظ أنه في الأنظمة الضريبية الآخذة بالضريبة الموحدة على الدخل، والتي تعمل بنظام الضرائب على المبيعات كما في مصر، نصت على وجوب إرفاق الإقرار الخاص بالضريبة على المبيعات مع الإقرار الضريبي السنوي^٢.

^١ محمد عباس بدوي، أحمد محروس أبو ريه، المحاسبة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، ٢٠٠٧ م، ص ٤٤٠-٤٤١.

^٢ قرار وزير المالية المصري رقم ٧٦٣/ لسنة ١٩٩٧.

المبحث الثاني

الإقرار الضريبي في ضوء الإصلاحات الضريبية

تركز إصلاح العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف على تحديث القوانين الضريبية بوصفها القاعدة الأساسية في عملية التطوير الضريبي، إلا أنه لم يكن ليقف الإصلاح الضريبي على التأطير القانوني للعلاقة بينهما، وإنما شملت الإصلاحات جميع الأصعدة سواء أكانت مادية أم معنوية، وصولاً إلى مواكبة التطورات التكنولوجية وثورة الإنترنت.

وفي هذا المبحث سنرى انعكاس ذلك الإصلاح على الرابط الأهم للعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وهو الإقرار الضريبي، ضمن المطلبين الآتين:

المطلب الأول: آثار إصلاح الإدارة الضريبية على التعامل مع الإقرار الضريبي.

المطلب الثاني: الإصلاح التكنولوجي (الإقرار الضريبي الإلكتروني).

المطلب الأول

آثار إصلاح الإدارة الضريبية على التعامل مع الإقرار الضريبي

إنّ لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية الأثر المباشر في عملية الالتزام الضريبي وتحديد سلوك المكلف نحو الالتزام الضريبي عموماً وصولاً لالتزام تقديم الإقرار الضريبي بشكل خاص.

فالإدارة الضريبية هي الطرف الملقى على عاتقه سلطة تحصيل الضرائب ومراقبة مدى التزام المكلفين بالقانون الضريبي وفرض العقوبات في حال المخالفة، وهذه السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية يجب أن يقابلها التزامات وحدود تمنع التعسف في حق المكلفين والضمانات الممنوحة لهم قانوناً. ففي الحقيقة كلما كانت العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة ترابط ووثام كلما زاد التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي عن أرباحه الفعلية وكلما كانت العلاقة هي علاقة تنافر وإذعان كلما زاد حجم تهرب المكلف من التزاماته الضريبية، لذلك كان إصلاح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على صعيدين: الصعيد النفسي والصعيد المادي، كما سنوضح في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: الإصلاح الضريبي على الصعيد النفسي.

الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي على الصعيد المادي.

الفرع الأول

الإصلاح على الصعيد النفسي

صبت السياسة الضريبية الحديثة مؤخراً جلّ اهتمامها على الجانب المعنوي من الإصلاح الضريبي وراعت مجموعة من العوامل التي من شأنها زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، والتي من أهمها:

أ- تحويل المكلف لزبون وتحويل الإدارة الضريبية لإدارة خدمات:

اتجه الفكر الضريبي الحديث إلى أن يكون للإدارة الضريبية دوراً رعاثياً للمكلفين أكثر من دورها الجبائي، من حيث أن تولي الإدارة الضريبية جل

اهتمامها بتيسير إذعان المكلف الطوعي للقانون، والعمل على تنميته أكثر من استخدام سلطاتها في إكراه المكلفين على هذا الإذعان، وانتزاع الضريبة رغماً عنهم^١.

وهذا ما حدا بمعظم التشريعات الضريبية الحديثة إلى تبني فكرة التقدير الذاتي، فأصبح باستطاعة المكلف تقديم إقراره الضريبي بإذعان طوعي، حيث لا ينظر إلى الإدارة الضريبية كجابي ينزع أمواله بالقسر والإكراه، وبغض النظر عن ظروفه وأمواله الخاصة، وإنما تطورت النظرة إلى المكلف من مكلف بالدفع إلى عميل تسعى الإدارة الضريبية إلى إرضائه من خلال تقديم خدمة بجودة عالية، تجعله مرتبطاً بها ولا يفكر في الهروب منها.

وقد عارض البعض هذه النظرة، باعتبارها مبالغة في تقدير نوع العلاقة التي تجمع المكلف بالإدارة الضريبية، بحيث لا يمكن تطبيق القواعد التي تحكم القطاع الخاص في علاقته مع المستهلك في هذه الحالة، لأن القطاع الخاص يعترف دائماً بأن العميل على حق، وأن على التاجر أن يغير من سلوكه لتقديم السلع والخدمات التي يرغبها، بينما تجبر الدولة المكلف على أداء الضريبة بحكم القانون، كما أنه ليس من السهل عليها أن تغير سياستها لمجرد الحصول على رضا المكلفين أو بعضهم. وبرأينا أن اعتبار المكلف عميلاً أو زبوناً لا يعني تغير الوضع القانوني للعلاقة التنظيمية التي تحكم المكلف والإدارة الضريبية، ولا تحول الضريبة من فريضة إجبارية إلى التزام اختياري إن شاء

^١ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، الطبعة الثانية دار النهضة، القاهرة، ٢٠٠٦ م، ص ٣٢.

المكلف أن يقوم به أو يمتنع عنه، تشبيهاً بالعميل التجاري الذي يقرر باختياره التعامل مع المنشأة في الوقت والمكان الذي يلائمه. بل إنَّ الضريبة كانت وستظل فريضة إجبارية وإنَّ القانون الضريبي يلزم المكلف بالإذعان لأحكامه جبراً، ولكن التطور لم يلحق سوى طريقة إدارة الضريبة أو أسلوبها في تحقيق هذا الإذعان، على أن يكون سبيلها الأول والأصلي هو تشجيع إذعان المكلف اختياراً وطوعية للقانون بنفس الوسائل التي تتبعها المنشآت الخاصة في جذب عملائها على التعامل معها اختياراً، مستهدية بطريقتها في الحصول على رضاهم دون أن تلجأ إلى وسائل الإذعان الإجباري المذكورة في القوانين الضريبية^١. ومن هذه الوسائل التي تحسن العلاقة مع المكلف وتشجعه على التزامه بتقديم الإقرار الضريبي، حسن لقاء المكلف أو مراسلته بالأسلوب اللائق والرد على جميع استفساراته التي يحتاجها حين كتابته للإقرار الضريبي، ومعاونته بأي أمر من شأنه أن يساعده على تنفيذ ذلك الالتزام، وضمن مدة زمنية محددة، ويتحقق ذلك بتحويل الإدارة الضريبية كما ذكرنا سابقاً من إدارة جباية إلى إدارة خدمات للمكلفين، تعينهم بوفاء التزاماتهم بتحديد دين الضريبة.

ب- تقديم المساعدة الضريبية:

يعتبر حق المكلف في المساعدة الضريبية من أهم الحقوق الذي أولته السياسة الضريبة الحديثة جل اهتمامها في الآونة الأخيرة، والذي يعني مساعدة المكلفين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي، وهذا

^١ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص ٣٩-٤٠.

الحق مقرر تماماً خاصة في الدول المتقدمة حيث نجد في الولايات المتحدة الأميركية هيئة متخصصة مجانية أي بغير مقابل تسمى " volunteer income tax assistance"، والتي تضم ٤١ ألف موظف موزعون على سبعة آلاف مكتب، وفي فرنسا نجد أن الحق في المساعدة، تقوم به الإدارة الضريبية بالإضافة إلى مستشارين ضريبيين. حيث تتم المساعدة إما بواسطة تقديم الاستشارات الضريبية أو عن طريق المعاونة في تحرير الإقرارات الضريبية حيث نجد الاستشارات الضريبية تعطى بواسطة مراكز استعلامات وهناك حوالي ٨٤٠ مركز للضرائب مفتوحة أمام المكلفين، يومان كل أسبوع أو مراكز توعية دائمة أو وقتية مثل المركز الوزاري للمعلومات الإدارية الذي يعمل في باريس. وحوالي ٧ ملايين مكلف يستفيدون كل عام من هذه الاستشارات الضريبية بنسبة ٣٥% من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل في فرنسا^١.

أما في سورية ومصر فقد أولت السياسة الضريبية فيهما أهمية بالغة في تخصيص عمل الإدارة الضريبية، وتحويلها من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي للعمل والذي بموجبه تم إنشاء مديرية خاصة لخدمات المكلفين، وقد نصب الجهد فيها على تحسين العلاقة مع المكلفين وتوفير كل ما يستلزم لقيام المكلف بواجب تقديم الإقرار على أتم وجه فأصدرت المديرية المذكورة ما يسمى "ميثاق المكلف" والتي حددت ما للمكلف من حقوق وما عليه من التزامات كما

^١ رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٥-٣٦.

أصدرت الكتيبات الارشادية ونماذج سهلة وواضحة وإلكترونية للإقرار الضريبي وخصصت موظفين لاستقبال مكالماتهم والرد على كافة استفساراتهم.

ج- ضمان توصيل المعلومات الضريبية وكيفية اعداد الإقرار:

ومن أجل تبسيط التعقيدات في النظام الضريبي والعمل على التوعية الضريبية للمكلفين حول حقوقهم والتزاماتهم تقوم بعض الإدارات الضريبية بإعداد أفلام توعية عن تلك الحقوق والالتزامات والتي من بينها كيفية اعداد الإقرار الضريبي وتقديمه^١، فعلى سبيل المثال: قامت الإدارة الضريبية في فرنسا بإعداد أفلام عن الإقرارات الضريبية ونتائجها وملحقاتها، وذلك لتسهيل الاستخدام المباشر لها من قبل مكاتب المحاسبات المتخصصة في المجالات الاعلامية في الشؤون الضريبية^٢.

د- الاهتمام بتدريب كادر فني متخصص:

تم تخصيص مديرية مهمة في الهيكلية العامة للإدارة الضريبية الحديثة تدعى مديرية الموارد البشرية والتي تعنى بتدريب وصقل العاملين في المجال

^١ وفي حادثة هي الأولى من نوعها، لجأت مصلحة الضرائب العقارية بمدينة المحلة الكبرى بمحافظة الغربية في مصر إلى وسيلة جديدة لحث المواطنين على تقديم نماذج إقرارات الثروة العقارية، وفقاً للقانون الجديد للضريبة العقارية، وهي استئجار سيارات تحمل ميكروفونات والسير بها في جميع شوارع وميادين المدينة، للتنبيه على أصحاب العقارات بتقديم نماذج الإقرارات، وتحذيرهم من أن التخلف عن تقديمها يعرض الخاضعين لها لغرامة ٢٠٠٠ جنيه، وبررت ذلك بسبب فشل الحملات الإعلامية لوزارة المالية على شاشة التلفزيون لحث المواطنين على ذلك الالتزام. اقرأ: هند عادل، مقالة جريدة مصرس الإلكترونية، تاريخ ١٢/٨/٢٠٠٩، www.masress.com.

^٢ رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣-٤٤.

الضريبي بمختلف الأمور بدءاً من فهم القوانين الضريبية وتطبيقها بالشكل الصحيح انتهاءً بإعداد مراقبي دخل فنيين على درجة عالية من الكفاءة والنزاهة بالتعامل ما ينعكس إيجاباً على التزام المكلف وشفافية العلاقة معه، لذا نجد بأن القضاء المصري رفض الأخذ بالإقرار الضريبي الذي يقتنصه مأمور الضرائب اقتناصاً، لأن البيانات التي يدلي بها المكلف فيه دون سابق اخطار تفقده حقه في ما كان يرجوه من الإدلاء ببيانات صحيحة ومنتزعة عن نشاطه التجاري^١.

هـ - خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية:

تعاني الدول النامية عموماً من عدم الكفاءة اللازمة في القيام بمهامها، والعديد من موظفيها ليست لديهم القدرة الملائمة لتحقيق وظيفة الإدارة الضريبية. بل أن العديد منهم قد يكون من بين الأسباب المهمة في انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتعتبر سياسات الأجور والحوافز الممنوحة لهؤلاء الموظفين من بين العوامل التي تدفع إلى فسادهم وإفسادهم بحيث ينعكس ذلك سلباً على عدم التزامهم بتقديم الإقرار الضريبي، لذلك عمدت بعض الدول كالبيرو، إلى تطبيق نظام للتعامل شبيه بنظام القطاع الخاص في بعض الأمور كنظام الحوافز والاستقالة المبكرة الاختيارية... إلخ .

كما ذهب البعض إلى القول: بخصخصة بعض الأعمال التي تتعلق بعملية اعداد الإقرار الضريبي حيث أنه يقع على عاتق كل إدارة ضريبية العديد من العمليات من فحص كل إقرار ضريبي يقدم إليها عن طريق موظفيها لتقرير

^١ حكم محكمة استئناف المنصورة، القضية رقم ٣٨ تجاري، لسنة ٢ قضائية. راجع كمال الجرف المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية، مرجع سابق، ص ١٨٤.

مدى صحته، وربط الضريبة إما بموجبه أو بعد تعديله، أو بناء على تقدير الإدارة ذاتها، وهذا النظام يتطلب عدد كبير من موظفي الإدارة الضريبية واتصالهم بالمكلفين على نحو قد يوفر فرصاً للفساد الإداري. لذا اقترح العمل على الانتقال لنظام الإذعان الاختياري الطوعي وما تحتاجه من تخصيص الموارد الكافية لتعليم المكلف تطبيق النظام^١، وبذلك يتم التركيز على عنصري الكفاءة والمرونة بالتعامل مع الإقرار الضريبي للمكلف والحد من البيروقراطية في التعامل معه بشكل عام.

كما حثت السياسة الضريبية في بعض الدول المتقدمة كبريطانيا وبعض الدول اللاتينية كبناما والبارغواي، على معالجة الإقرارات الضريبية والدفعات المسددة عن طريق مكاتب متخصصة وبنوك، وذلك لأنها أكثر كفاءة لمعالجة البيانات من الإدارات الضريبية، كما تؤدي إلى إبقاء المال خارج المكاتب الضريبية، وبالتالي التقليل من فرص الفساد^٢.

و- تعزيز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية:

إنّ عملية غرس الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، تتطلب علاقة واضحة يحكمها القانون، تؤدي إلى حماية المكلف ومركزه القانوني من أي

^١ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولدين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص ١٤٩.

^٢ Bird M. Richard, Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse, National Tax Journal, Vol. LXI, No. 4, Part 2, Canada, 2008, p801.

تغيير أو تعديل، كوضع القانون الضريبي حداً زمنياً لحق الإدارة الضريبية في مطالبة المكلف بدين الضريبة وتعديل إقرار المكلف أو تصحيحه، مما يساهم في استقرار المركز الضريبي للمكلف وإحساسه بالأمان.

والذي يعزز ثقة المكلف أيضاً، التزام الإدارة الضريبية بسرية بيانات الإقرار الضريبي، فالمكلف يقدم بياناته الشخصية ونتائج أعماله ومستنداته عند موظفي الإدارة الضريبية، مما يتضمن التزاماً على عاتق الإدارة الضريبية وموظفيها بضرورة مراعاة السرية التامة في أعمالهم وبالتالي في معالجة كل المعلومات التي تتوافر لهم بالنسبة للمكلف بحيث لا يمكنهم أن يستخدموها في أي غرض آخر سوى الغرض المحدد الذي بسببه استطاعوا معرفة هذه المعلومات^١.

وقد أحدثت سرية بيانات المكلف جدلاً كبيراً في الأنظمة الضريبية المقارنة، فمنذ صدور أول قانون ضريبي في الولايات المتحدة الأميركية^٢، عام ١٨٦٢، كان النص على علانية المعلومات الواردة بالإقرار الضريبي، بحيث أنه كان مسموحاً بنشر معلومات التقدير على أبواب المحكمة وفي الجرائد

^١ رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤١.

^٢ وقف الرئيس الأمريكي السابق بينجامين هاريسون ضد مبدأ السرية الضريبية لسببين: الأول: أن مصالح المواطنين المشتركة هي بالتعاون مع الدولة لتحقيق الخدمات، وبالتالي يوجد حق للعامة في الحصول على المعلومات الضريبية، والثاني: رأى هاريسون بوجود علاقة بين مبدأ السرية والتهرب الضريبي، مما يسمح بفرص أكبر للأغنياء بالتهرب والغش الضريبي، والعلانية من شأنها أن تضغط اجتماعياً ضد التهرب الضريبي. راجع بهذا الشأن:

Schwartz Paul, The Future of Tax Privacy, national tax journal, vol. lxi, no. 4, part2, 2008, p888.

أيضاً، وهكذا كانت الأمور بين أخذ ورد حتى صدور قانون الإصلاح الضريبي عام ١٩٧٦، مع تأكيد الفقرة ٦١٠٣/ منه على استثناءات للسرية الضريبية وذلك بالسماح بنشر معلومات الإقرار في حالات معينة مثل القضايا الجنائية والمدنية وإجراءات رعاية الأطفال ومكافحة الارهاب^١.

وأما القانون الضريبي المصري فقد حرص على تأكيد التزام موظفي الإدارة الضريبية بسرية المهنة والحفاظ على المعلومات المتعلقة بالمكلف وإقراره الضريبي ومنع أي من العاملين الذين لا يتعلق عملهم بالربط والتحصيل من إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير عليها إلا في الحالات المنصوص عليها قانوناً^٢. أي أنه يجوز إفشاء بيانات الإقرار الضريبي في مصر بحالتين: الأولى: أن يكون إفشاء البيانات بناءً على طلب المكلف، باعتبار أنه صاحب السر الذي قرر القانون حمايته، فإذا ارتضى إفشائه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه^٣.

الثانية: أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه في أحوال معينة، ومن ذلك إعطاء بيانات عن المكلف للجهات التي ينص قانون إنشائها صراحة على حق طلب البيانات أو الملفات أو الأوراق من الجهات

^١ Schwartz Paul, The Future of Tax Privacy, Op.Cit, p883- 884.

^٢ راجع المادة ١٠١/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٣ مع ملاحظة وجود بعض الدول قد تسمح باطلاع الأشخاص على المعلومات الضريبية عن شخص آخر بناء على طلب يقدم للإدارة الضريبية مقابل رسوم محددة، كما في بعض الأقاليم السويسرية، لمزيد من الاطلاع: رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص ١١١.

التي تعتبر تداولها سرية، مثل هيئة الرقابة الإدارية وإدارة الكسب غير المشروع والنيابة الإدارية، أو صدور حكم قضائي واجب النفاذ بإلزام المصلحة بإعطاء البيانات أو السماح بالاطلاع على الملفات^١.

ولكن لم ينص القانون الضريبي المصري على عقوبة خاصة بإفشاء السرية وإنما ترك أمر العقوبة للحالة العامة المنصوص عليها بالمادة /٣١٠/ من قانون العقوبات المصري وهي الحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو الغرامة التي لا تتجاوز خمسمائة جنيه.

أما المشرع السوري فقد نص على مبدأ الحق بالأمان بطريقة مباشرة^٢ من خلال إلزام كل شخص يطلع على بيانات المكلف بحكم وظيفته وصلاحيته، أن يتقيد بسر المهنة وإلا يكون معرضاً للعقوبة بحسب المادة /٥٦٥/ من قانون العقوبات السوري وهي الحبس سنة على الأكثر وغرامة لا تتجاوز المائتي ليرة.

^١ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالممولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، مرجع سابق، ص ١١٥.

^٢ المادة /١١٤/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣. كما يحلف مراقبو الدخل اليمين القانونية بالالتزام بسر المهنة بحسب المادة /١١٥/ من القانون نفسه.

الفرع الثاني

الإصلاح على الصعيد المادي

ترافق الإصلاح الضريبي المادي للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مع نظيره النفسي، فشمّل ذلك الإصلاح كافة بيانات الإقرار والنموذج الذي سيقدم إلى الإدارة الضريبية، وكان لحجم البيانات المدرجة فيه، وشكل نموذج الإقرار من جهة أخرى الأثر الكبير في عملية الإصلاح الضريبي، وهذا ما سوف نراه في الفقرتين الآتيتين:

أ- التوسع ببيانات الإقرار:

مع تطور دور الإقرار الضريبي تطورت البيانات التي يجب أن يتضمنها فقد بدأ المشرع الفرنسي مثلاً في الإصلاح المالي الأول عام ١٩١٧ بأن ألزم المكلف بتقديم الإقرار عن إيراده الكلي دون حاجة إلى تفصيل ولم يلزم بتقديم إقرار تفصيلي إلا المكلف الذي يمتنع عن تقديم الإقرار فتربط عليه الضريبة بطريقة التقدير فإذا أراد التحلل منه وجب أن يقدم إقراراً تفصيلياً، وهكذا بدأ الإقرار التفصيلي وهو يحمل معنى الجزاء ومع تطور الزمن وتقدم الوعي لجأ المشرع إلى طلب الإقرار التفصيلي بصفة عامة^١.

ففي السابق، تم العمل على احتواء الإقرار للمفردات الرئيسية فقط، إلا أنه ومع تطور الفكر الضريبي، تم العمل على التوسع في بيانات الإقرار، نظراً لأهميته في تحديد دين الضريبة، وعلى الأخص في زمن انتقل فيه الفكر

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٤٤.

الضريبي إلى تطبيق التقدير الذاتي الذي يتطلب قدراً كافياً من البيانات تعين الإدارة الضريبية على تحديد دقيق وحقيقي لنشاط المكلف وربط الضريبة من واقع الحقيقي. لذا عمدت الإدارات الضريبية الحديثة إلى التوسع في بيانات الإقرار لإنشاء قاعدة بيانات لديها عن نشاط المكلف خلال سنوات التكليف الضريبي.

ففي مصر نجد أن الإقرار الضريبي توسع بشكل كبير في بياناته منذ الإصلاح الأول للإقرار الضريبي للجيل الأول في العام /٢٠٠٥/ ، في حين أن الإدارة الضريبية في سورية وفي أولى خطواتها نحو الإصلاح عمدت لإصدار الجيل الأول للإقرار الضريبي عام ٢٠١١ لأعمال سنة ٢٠١٠ والذي دمج من خلاله بين المفردات الأساسية للإقرار المنصوص عليه بالمادة /١٣/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وبين مرفقاته المذكورة بالمادة /١٤/ من القانون نفسه ضمن نموذج واحد، وعلى الرغم من التوسع في بيانات الإقرار تلك من نموذج يبلغ ٤ صفحات فقط إلى نموذج يبلغ ٢٧ صفحة إلا أن ذلك ساعد على سهولة التعامل معه من قبل المكلفين وذلك لأنه يتوجب على المكلفين تقديم تلك المرفقات في جميع الأحوال.

ولكن يبقى السؤال الإشكالي الذي واجه ذاك النموذج هاجساً لدى بعض المكلفين بخصوص إنقاص أي مفردة من مرفقات الإقرار من إمكانية اعتبارها سبباً لرفض الإقرار أو لتشديد العقوبة^١!

^١ فعلى سبيل المثال كانت تعليمات وزارة المالية رقم ٢٤/٨/٨٠١٦ تاريخ ١٩٥٣/٥/٣٠ تنص على عدم إرفاق الوثائق الأخرى الواجب إرفاقها مع البيان لا يستوجب الغرامة في حال تقديمه للبيان الضريبي.

أي بطريقة أخرى هل كان النموذج الجديد للإقرار سبباً لتشديد العقوبة؟ وبالتالي كان من الأفضل للمكلف التعامل مع النموذج القديم الذي فصل بينه وبين المرفقات.

لقد أوضحت الإدارة الضريبية^١، بأن ذلك النموذج لا يعد خرقاً للقانون الضريبي الذي أعطى الحرية لوزير المالية من إصدار نموذج الإقرار بالشكل المناسب وذلك استناداً للفقرة /ب/ من المادة /١٣/ وهي لم تتجاوزته وتفرض عقوبة مشددة استناداً لذلك الدمج الحاصل في بيانات الإقرار، وإنما ثبتت المعاملة القانونية للالتزام بتقديم الإقرار الضريبي والعقوبات الناجمة من مخالفته. فالعقوبة هي ذاتها بشأن مخالفة المرفقات المذكورة في المادة ١٨ فقرة أ " إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /٦/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /١٤/ و ١٥ و ٢٣/ منه يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال /١٥/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتنال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز 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 /٥٠٪/ من الضريبة المقررة عن سنة

^١ ندوة عن البيان الجديد للجيل الأول بتاريخ ١٦ آذار ٢٠١١ غرفة تجارة دمشق، لم تنشر.

التكليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح".

أي أن نقص أي من المرفقات في النموذج الجديد يعتبر كأنه لم يقدم تلك المرفقات المذكورة في المادة السابقة، وبالتالي فإنّ النموذج الجديد لم يخفف أو يشدد أي عقوبة وإنما فقط سهل التعامل الضريبي وبسطه بدمج المرفقات مع الإقرار الأصلي ضمن نموذج واحد.

ب- إصلاح نموذج الإقرار الضريبي:

جاءت الدعوة إلى الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة مطلباً عاماً، تنبأها عدد كبير من الخبراء والكتاب في كتاباتهم أو في المؤتمرات والندوات العلمية التي عقدت لتقييم النظام الضريبي والنظر في مقترحات تطويره^١، والتي تركزت على مزايا الضريبة الموحدة على الدخل التي تعكس يسراً في التعامل مع إقرار ضريبي موحد، عن جميع عناصر الدخل مهما تعددت أنواعها أو مصادرها، ويتم تقديم الإقرار في ميعاد واحد وأمام إدارة ضريبية واحدة، وذلك بخلاف الأخذ بنظام الضرائب النوعية الذي يلزم المكلف بتقديم أكثر من إقرار أمام أكثر من إدارة ضريبية، إذا تعددت أنواع أو صور الدخل التي يحصل عليها خلال السنة، وفي ذلك ضياع لوقته وجهده.

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٦.

هذا ويحقق نظام الضريبة الموحدة للإدارة الضريبية أن تحصل الضريبة مرة واحدة على جميع صور الدخل من واقع إجراءات واحدة مهما تعددت أنواع الدخل، وبذلك يمكن الوقوف على المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف، مما يقلل من أوجه التنازع بين المكلف والإدارة الضريبية، كما يقلل من تكلفة تحصيل الضريبة ويجعلها أكثر اقتصاداً في نفقات جبايتها^١.

فعبّد المشرع الضريبي المصري الطريق نحو نظام الضريبة الموحدة على الدخل تدريجياً بالأخذ بنظام الضريبة العامة على الأيراد، ومن ثم النقلة النوعية في القانون رقم /١٥٧/ لعام ١٩٨١، الذي اعتمد تقسيم الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين، وعلى أرباح شركات الأموال، وصولاً إلى الانتقال التام إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل، في القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥.

وبسبب النظام الضريبي السوري الذي لا يزال يعمل في نطاق الضرائب النوعية واجهت الإدارة الضريبية صعوبة في عمل نموذج موحد للدخول ضمن إقرار موحد، إلا أنها خطت خطوة أولى نحو توحيد أنواع نشاطات المكلف ضمن الجيل الأول للإقرار عام ٢٠١١، حين أفردت ضمنه مفردات تبين مجمل نشاطات المكلف من خدمية وتجارية وصناعية وكذلك ما إذا كان للمكلف نشاطات نوعية أخرى خاضعة لقوانين خاصة، كأعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المشمولة بالقانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ ولكن تلك الخطوة

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ٣٧٢.

كانت منقوصة وخجولة بسبب النظام الضريبي النوعي الذي انعكس سلباً على التزام تقديم الإقرار، فلم يغن ذلك النموذج مثلاً عن تقديم إقرار آخر عن أنشطة أخرى، كتقديم إقرار ضريبي خاص عن الأعمال المشمولة بالقانون رقم ٦٠/ لعام ٢٠٠٤ أو عن دخل الرواتب والأجور.

المطلب الثاني

الإصلاح التكنولوجي

(الإقرار الضريبي الإلكتروني)

تعمل السياسة الضريبية الحديثة بشكل دؤوب للحث على ضرورة الانتقال بالإقرار الضريبي من التعامل الورقي إلى التعامل الإلكتروني، وذلك استناداً لضرورة تبسيط التعامل مع المكلفين من حيث سهولة التواصل وتقليل الاحتكاك مع الموظفين الفاسدين وتوفير الوقت والجهد لكل من المكلفين والإدارة الضريبية.

والإدارة الضريبية كجزء من المصالح الحكومية ينبغي عليها مواكبة التطور التكنولوجي، خصوصاً بعد القيام مؤخراً بأتمتة العمل الحكومي باتجاه إيجاد حكومة إلكترونية حديثة قادرة على تلبية احتياجات المواطنين والقيام بعملها على أتم وجه.

لذلك اتجهت معظم الدول إلى نقل نظام الأتمتة للإدارة الضريبية لتسهيل عمل المواطنين وتوفير الخدمات بكفاءة عالية كخدمة تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً مع إمكانية السداد الإلكتروني أيضاً.

- وإنَّ حثَّ الحكومات لتفعيل عمل الإدارات الضريبية إلكترونياً هو جلي وواضح بالنسبة لها من حيث تحقيق العديد من الأهداف أهمها:
- التخفيض الملحوظ للعمالة المتعلقة بإدخال المعلومات الضريبية بالنسبة للأسلوب العادي اليدوي.
 - التخلص من الأخطاء البشرية الناجمة عن إدخال البيانات الضريبية للإقرار^١، وتسهيل العمليات المحاسبية.
 - تخفيض الوقت الذي تحتاجه معالجة بيانات الإقرار الضريبي.

وهكذا فإنَّ الفكر الضريبي الحديث وجد أنَّ الإقرار الضريبي الإلكتروني هو فرصة لإعادة هندسة العمليات الضريبية بجعلها أسهل وأسرع ولا يوجد فيها أخطاء. عدا عن أنَّ الإقرار الضريبي الإلكتروني هو الوسيلة الأكثر راحة لتقديم الإقرار بالنسبة للمكلفين بسبب إمكانية سرعة المعاملة الضريبية والتي من شأنها سرعة حصولهم على المبالغ المطلوب استردادها والمدفوعات مثلاً وتقليل تكاليف ذلك الالتزام عموماً^٢.

فلاحظ أنَّ التقدم التكنولوجي، وزيادة إمكانية الاستفادة من تسهيلات الحاسب الآلي في معالجة الإقرارات المقدمة، قد أدى إلى زيادة فرص الفحص الشامل للإقرارات المقدمة، كما زاد عدد مفردات العينة التي يتم اختيارها سنوياً

^١ محمد ربيع شلاش، الضريبة على التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، دمشق ٢٠١٠، ص ٣١٣.

^٢ Wang Yi-Shun, The adoption of electronic tax filing systems: an empirical study, Government Information Quarterly, Taiwan, 2002, p5.

للمراجعة والفحص^١، وذلك في الأنظمة الضريبية التي تطبق نظام الفحص بالعينة.

ونظراً لأهمية التجريبتين التايوانية والمصرية في تكنولوجيا الضرائب الإلكترونية سأقوم بعرض الخطوط العريضة لهما فيما يتعلق بالإقرار الضريبي ومدى مواكبة النظام الضريبي السوري للتطورات التكنولوجية، وفق الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الإقرار الضريبي الإلكتروني في الدول المقارنة.

الفرع الثاني: فاعلية الإصلاح الضريبي التكنولوجي في سورية.

الفرع الأول

الإقرار الضريبي الإلكتروني في الدول المقارنة

حثت السياسة الضريبية الحديثة مؤخراً على أهمية مواكبة التطورات التكنولوجية ودورها في تعزيز النظام الضريبي بما يضمن تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وإتمام العمليات الضريبية على أتم وجه، لذا نجد بأن معظم الدول اتجهت إلى أتمتة العمل الضريبي في إداراتها الضريبية^٢ كما

^١ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢٥٩.

^٢ قدم الإقرار الضريبي في الولايات المتحدة لأول مرة في ١٩٨٦، راجع بهذا الشأن:

Kopczuk Wojciech, Pop-Eleches Cristian, Electronic Filing Tax Preparers and Participation in the Earned Income Tax Credit, Columbia University, 2005, p7.

كما قدم في اسبانيا لأول مرة عام ١٩٩٩، راجع بهذا الشأن:

حثت أيضاً المكلفين على اعتماد الأساليب الحديثة للوفاء بالتزاماتهم من تقديم الإقرار الضريبي والدفع الإلكتروني وما إلى ذلك، وذلك للعديد من الأسباب أهمها السرعة والدقة، فالإقرار الإلكتروني يمكن إرساله في أي وقت نهاراً كان أم ليلاً، كما أنه يمتاز بحتمية التسليم بالسرعة والدقة الكبيرة مما يساهم بسرعة انجاز المعاملة الضريبية^١، والتخلص من أخطاء إدخال بيانات الإقرار، فقد أظهرت الاحصائيات في الإدارة الضريبية الأمريكية أن معدل خطأ البيانات المقدمة في الإقرار الإلكتروني هي أقل من ١% من عينة الإقرارات المدروسة مقارنة بـ ٢٠% بالنسبة للإقرارات اليدوية^٢.

ونظراً لأهمية الإقرار الإلكتروني سنتكلم في هذا الفرع عن تجربتين التايوانية والمصرية نظراً لتدرج مراحل تطور الإقرار الإلكتروني في الأولى والاستفادة من قرب البيئة الضريبية لبلدنا بالنسبة للآخرى.

Vaillancourt Francois, Prefilled personal income tax returns a comparative analysis of Australia Belgium California Quebec Spain ,Fraser institute, 2011, p87.

¹ Geetha R, Sekar M, E-Filing of Income Tax: Awareness and Satisfaction level of individual Tax payers in Coimbatore city, Research Journal of Management Sciences, Vol. 1, India, 2012., p1.

² Buller Altus, Income tax fundamental, south western Cengage learning, Whittingburg, 2009, p29

أولاً: التجربة التايوانية^١:

من الاطلاع على تجارب بعض الدول الحديثة المتقدمة ضريبياً في مجال الأتمتة الضريبية نجد أنه لم يتم الانتقال للالتزام بتقديم الإقرار الإلكتروني مباشرة وإنما قد مرّ بعدة أشكال قبل ذلك. ففي تايوان قد عُمل بأسلوب نظام الباركود ثنائي الأبعاد في تقديم الإقرار إضافة للأسلوب الإلكتروني له. وبحلول العام ١٩٩٨ كانت تايوان قد قطعت الشوط النهائي لأتمتة العمل الضريبي حيث أنه بحلول ذلك العام كان المكلفين فيها قد خُيروا بين ثلاثة أساليب لتقديم الإقرار: (أسلوب الإقرار العادي- أسلوب الباركود ثنائي الأبعاد - أسلوب الإقرار الإلكتروني)^٢.

فأسلوب الإقرار العادي هو الأسلوب الوحيد الموجود قبل عام ١٩٩٨ وهو الإقرار الضريبي لضريبة الدخل الذي يقدم باليد وهو أسلوب معقّد ومجهّد لكلا الإدارة الضريبية والمكلفين، فقد يواجهوا تعقيدات حسابية باستخدام القلم والحاسبة وتقديمه بواسطة الشخص نفسه أو بالبريد، فضلاً عن تعب الإدارة الضريبية في إدخال بيانات الإقرار المطلوبة والتي من الممكن أن يكون هناك

^١ احتلت تايوان المركز الأول بعام ٢٠٠٢ من جهة الدول الأكثر تقدماً للخدمات الحكومية الإلكترونية، وذلك بحسب إحصائية جامعة براون الأميركية، خلال دراسة أجريت لـ ١٩٨ دولة في العالم. راجع بهذا الشأن:

Fu Jen Ruei, Farn Cheng Kiang, Chao Wen Pin, Acceptance of electronic tax filing, Information & Management, 2006, p109-126.

^٢ وهذا أيضاً ينطبق على الهند التي اتبعت الطرق الثلاث ذاتها، راجع بهذا الشأن :

Kumar Amitabh, Filling your tax return, Tax Payers Information Series-7, Income tax department, New Delhi, 2008, p11.

خطأ بتدقيق الأوراق الضريبية واستهلاك الوقت والجهد الإضافي الكبير للعمليات الضريبية والتي تستهلك فريقاً ضخماً من الموظفين، ولكن مع النمو الزائد للقوة المحاسبية وشبكات الإنترنت تم توفير فرصة عظيمة للإدارة الضريبية لتطوير وتحسين الخدمات الإضافية وتقليل كلفة العمالة لديها.

وبعضون سنتين قُدمت دراسة تجريبية في تايوان تم من خلالها تقديم أسلوب تقديم الإقرار عن طريق الانترنت أو بأسلوب الباركود ثنائي الأبعاد وذلك في عام ١٩٩٨ كمحاولة لاستيعاب التكاليف المرتفعة للالتزام الضريبي. وكلا الأسلوبين يعتمدان على برامج ضريبية جاهزة ومزودة من الإدارة الضريبية والتي بالإمكان تنزيلها من الإنترنت أو من أقراص ليزيرية مجانية. وقد زودت هذه البرامج القدرة على مراعاة دقة الحسابات وتلافي الأخطاء عند إملاء البيانات في الإقرار الضريبي^١.

أما أسلوب الباركود ثنائي الأبعاد، فهو عبارة عن نظام شبيه بالإقرار الإلكتروني من حيث أن كلاهما يحضران عن طريق الكمبيوتر، ويتم كلاهما من خلال طباعة أوراق الإقرار الضريبي (بحدود ورقتين أو ثلاث)، مع شكل الباركود الذي يقع في الزاوية اليسارية السفلى للإقرار، ومن ثم إرساله للإدارة الضريبية من خلال البوابة البريدية لها.

وإنّ الباركود ثنائي الأبعاد هو قرص ورقي كما في الشكل ١/ والذي يحتوي على معلومات قابلة للقراءة آلياً والذي من شأنه أن يشفر معلومات

¹ Wang Yi-Shun, The adoption of electronic tax filing systems: an empirical study, Op.cit, p4.

للإقرار بحدود /١٠٠٠/ بايت منه، لإمداد الإدارة الضريبية بالسرعة الملائمة بنماذج المعلومات الضريبية إلى نظام شبكة الحواسيب فيها عن طريق قراءة الباركود عبر الماسح الضوئي (scanner)، والتزود بمعلومات الإقرار^١.



الشكل /١/

وإنّ الهدف الرئيسي لنظام الباركود ثنائي الأبعاد هو تيسير عملية الانتقال بالتزام تقديم الإقرار من الأسلوب اليدوي إلى تقديمه بالشكل الإلكتروني عن طريق الشبكة العنكبوتية، وذلك أن تقديم الإقرار عن طريق الإنترنت، يتطلب أموراً أعقد من أسلوب الباركود كوجود بطاقة ذكية وشهادة توقيع إلكتروني ومتطلباتهما بعكس أسلوب الباركود الذي لا يتطلب كل تلك الوسائل وإنما فقط وجود الكمبيوتر الشخصي وحصوله على دالة الباركود كهوية شخصية له^٢.

¹ Hwang Ching Shyang, A comparative study of tax-filing methods, Journal of Government Information, 2000, p4.

² Wang Yi-Shun, The adoption of electronic tax filing systems: an empirical study, Op.cit, p5.

لذا نجد بأن أسلوب الإقرار الإلكتروني هو ثمرة تطور تكنولوجي، تتم به عملية نقل معلومات ضرائب الدخل للإدارة الضريبية باستخدام الكمبيوتر وتطبيقاته عبر الإنترنت^١.

ثانياً: التجربة المصرية:

تعمل الإدارة الضريبية المصرية جاهدة في تفعيل دور الأتمتة في المعاملات الضريبية باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ونقل المجتمع الضريبي إلى مجتمع ضريبي إلكتروني حديث. وهذا ما استدعى إنشاء بنية تحتية للاتصالات من تجهيزات ومعدات وكوادر بشرية مدربة ومؤهلة، وكذلك تطلب وجود بنية تشريعية ضريبية تواكب تلك التطورات التكنولوجية، فقد كانت مصر قد مهدت الطريق نحو قبول وفاء بعض الالتزامات بالشكل الإلكتروني وصولاً لقبول تقديم الإقرار إلكترونياً^٢، حيث نصّت المادة /٧٨/ من القانون الضريبي النافذ رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على جواز إمساك الحسابات الإلكترونية وجواز تقديم بعض الطلبات والإخطارات إلكترونياً (كطلب تمديد ميعاد تقديم الإقرار). وكان قد أصدر المشرع المصري قانون التوقيع الإلكتروني رقم /١٥/ لسنة ٢٠٠٤ كخطوة هامة جداً للسير نحو الإقرار الضريبي الإلكتروني.

^١ Buller Altus, Income tax fundamental, Op.cit, p29.

^٢ راجع المادة /٧٨/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥. والمادة /١٠٩/ من لائحته التنفيذية بشأن قبول الإخطارات والطلبات إلكترونياً.

وعملت الإدارة الضريبية المصرية على إنشاء برامج ضريبية حديثة بغرض إعداد الإقرار الضريبي وتقديمه إلكترونياً، وقد أطلقت هذه الخدمة في مطلع العام ٢٠١٠ بعد أن أمنت البرامج اللازمة له والتي من الممكن تحميلها مجاناً من الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية. ولنأخذ نظرة على برنامج تقديم الإقرار الإلكتروني المصري في الفقرة الآتية.

برنامج تقديم الإقرار الإلكتروني:

تعريفه: هو برنامج إلكتروني يعمل على توفير خدمة تقديم الإقرار الضريبي لمختلف الأنشطة مع إمكانية توقيعها إلكترونياً.

مكوناته: يتكون برنامج تقديم الإقرار من عدة برامج فرعية متكاملة فيما بينها والتي توزع بحسب كل عملية من عمليات إعداد الإقرار الضريبي من حسابية وتوقيع وما إلى ذلك. وهي على العموم تقسم إلى أربع فئات من البرامج:

١- برامج فرعية تقسم بحسب نوعية نشاط المكلف وهي:

أ- برنامج حساب المرتبات والأجور.

ب- برنامج تقديم إقرار ضريبة المبيعات.

ت- برنامج تقديم إقرار ضريبة الدخل.

ث- برنامج الخصم والتحصيل.

ج- برنامج الاستعلام عن تعاملات المكلف.

٢- برامج فرعية لازمة لدعم البرنامج الأساسي في قراءة البيانات سواء أكانت كتابية أم حسابية^١.

٣- برامج فرعية تتعلق بتثبيت شهادة التوقيع الإلكتروني وبرنامج لقراءة الكروت الذكية.

٤- بطاقة ذكية وهي البطاقة التي تحتوي على بيانات تتعلق بتعاملات المكلف ويكون محمل عليها الشهادة الإلكترونية الخاصة بالمكلف.

خصائص ومهام البرنامج:

- ١- إمكانية اعداد الإقرارات الضريبية للمكلف.
- ٢- إمكانية توقيع الإقرار إلكترونياً.
- ٣- إمكانية الإرسال الإلكتروني للإقرار إلى الإدارة الضريبية عن طريق الإنترنت.
- ٤- عمل نسخة احتياطية من قاعدة بيانات المكلف والتحديث التلقائي لها.
- ٥- إمكانية عرض إقرارات سابقة للمكلف.
- ٦- إمكانية تعديل إقرار المكلف^٢.

^١ وهي:

Adobe Acrobat Reader – Microsoft office Access Database – Microsoft .
Net Framework– Cart Reader Driver.

^٢ راجع دليل المستخدم المرفق مع برنامج تقديم الإقرار الضريبي المزود ضمن الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية.

الفرع الثاني

فاعلية الإصلاح الضريبي التكنولوجي في سورية

على الرغم من التوجيهات الحثيثة للحكومة نحو تطبيق الحكومة الإلكترونية إلا أن التحرك نحوها كان بطيئاً جداً وذلك بسبب المعوقات الكثيرة التي اعترضتها من ضعف البنية التحتية للاتصالات الحديثة وقلة الكوادر البشرية المدربة وعدم مواكبة التشريعات الكفيلة بتمهيد الخطوات نحوها، فجاء قانون التوقيع الإلكتروني السوري متأخراً جداً عام ٢٠٠٩، وكذلك قانون المعاملات الإلكترونية جاء عام ٢٠١٤! وحتى هذين القانونين لم يكونا يطبقان على كافة المعاملات وإنما اقتصرنا على المعاملات الإدارية والتجارية والمدنية فقط مما حدّ من إمكانية التعامل مع المستندات والوثائق الضريبية الإلكترونية^١.

ومنذ نشأة الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية عام ٢٠٠٧، اتجهت سياستها الضريبية نحو مواكبة الفكر الضريبي الحديث الذي تركز على فكرة التقدير الذاتي وتسهيل وتبسيط المعاملة الضريبية مع المكلف الذي ينعكس إيجاباً على الالتزام الضريبي والتقليل من حالات التهرب.

وفي مجال تطوير تلك المعاملة أصدرت الهيئة العامة للضرائب والرسوم الجيل الأول من الإقرار الضريبي عام ٢٠١١ ووفرته إلكترونياً على

^١ المادة ٢/ من قانون التوقيع الإلكتروني وخدمات الشبكة السوري رقم ٤/ تاريخ ٢٥/٢/٢٠٠٩. والمادة ١/ من قانون المعاملات الإلكترونية والتي حصرت تعريف المعاملات بالإجراءات التي لها طابع مدني أو تجاري أو إداري!

موقع الهيئة. وعلى الرغم من بساطة هذه الخطوة إلا أنها تشكل قاعدة رئيسية للانطلاق بالإقرار الضريبي نحو توفير إمكانية إرساله إلكترونياً، والذي من شأنه فتح الباب أمام الإدارة الضريبية في سورية نحو تطبيق نظام الإقرار الضريبي الإلكتروني بالشكل الكامل من مرحلة الاعداد وحتى التسليم.

ولم يغب عن ذهن المشرع الضريبي السوري تلك التطورات التكنولوجية، فقد حض على التقدير الذاتي وإمكانية مسك السجلات إلكترونياً والدفع بإحدى الطرق الإلكترونية التي نص عليها قانون المعاملات الإلكترونية الحديث، وتجسدت تلك التطورات أيضاً في السياسة الضريبية الحديثة للهيئة العامة للضرائب والرسوم من خلال العمل على إعداد مشروع قانون للإجراءات الضريبية، إلا أن المعوقات كانت كثيرة أمام صدوره وكذلك أمام تطبيق نظام الإقرار الضريبي الإلكتروني بشكل خاص، كان من أبرزها:

١- عدم مواكبة التشريعات القانونية والضريبية النافذة للتطورات التكنولوجية وإن وجدت فإنها لا تزال ضعيفة وبطيئة^١.

٢- ضعف البنية التحتية للاتصالات الحديثة وعدم تنفيذ مشروع الحكومة الإلكترونية إلى الآن والذي ينعكس سلباً على أتمتة الإدارة الضريبية وصعوبة الربط الإلكتروني مع المالية في المحافظات.

^١ لاحظ استثناء الأوراق المالية من قانون التوقيع الإلكتروني وحصر التعاملات بالمدينة والتجارية والإدارية فقط. وكذلك قانون المعاملات الإلكترونية والذي حصر تعريف المعاملات بالإجراءات التي لها طابع مدني أو تجاري أو اداري كما ذكرت سابقاً.

٣- عدم توفر كوادر بشرية فنية قادرة على النهوض بمشروع ضريبي مؤتمت ومتكامل، وإنما فقط الاعتماد على المساعدات المقدمة من الخبراء الأوربيين، والتي توقفت بسبب العقوبات على الحكومة السورية.

٤- عدم ثقة المكلف بالإدارة الضريبية عموماً نتيجة عدم تبني التقدير الذاتي إلا في الفترات الأخيرة والتي تؤدي إلى عدم تقبله لأي تحديثات ضريبية في التعامل والنظر لها بعين الارتياح.

٥- قلة الوعي الثقافي الإلكتروني في التعاملات المالية والتجارية والضريبية.

٦- إحساس المكلف بالعبء الضريبي بالنسبة لاستخدام تكنولوجيا الضرائب، الناجم عن تكاليف استخدام الانترنت من فواتير وبرامج ومعدات لازمة له.

٧- خوف المكلفين من إفشاء البيانات إلكترونياً، وعدم إحساسهم بالأمان والسرية.

الفصل الثاني

النطاق الشخصي والزمني للإقرار الضريبي في التشريعات المقارنة

تناولنا في الفصل السابق الأسس النظرية للإقرار الضريبي وأوضحنا فيه ماهيته وتعريفه وطبيعته والشروط التي يجب أن تتوافر فيه، كما تناولنا فيه أيضاً ما يخص الإصلاح الضريبي للإقرار.

أما في هذا الفصل فسوف نسلط الضوء على الأسس القانونية والتشريعية للإقرار الضريبي، من حيث النطاق الشخصي والزمني له وفق المبحثين التاليين:

المبحث الأول: النطاق الشخصي للإقرار الضريبي.

المبحث الثاني: النطاق الزمني للإقرار الضريبي.

المبحث الأول

النطاق الشخصي للإقرار الضريبي

يعدّ الإقرار الضريبي من أهم الالتزامات التي تقع على المكلف بقصد المعاونة في تحديد المال الخاضع للضريبة. أي هو التزام يقع على الطرف الثاني المدين والملتزم بها أمام الطرف الأول (الإدارة الضريبية). وهو ما يدعى في التشريع الضريبي السوري والعراقي والأردني واليميني بالمكلف ويدعى الممول في التشريع الضريبي المصري.

وقد اهتمت التشريعات الضريبية بتحديد الممول ومفهومه أو الشخص المكلف الذي يخضع للضريبة والذي يقع عليه عبء تقديم الإقرار تحديداً دقيقاً بحيث لا يترك للإدارة الضريبية حق التوسع في فرض الالتزامات على الأشخاص وإنما تعطي الملتزم بأداء الضريبة فرصة التيقن من أنه هو المقصود بهذه الأحكام والالتزامات، وفي ذلك إعمال لقاعدة دستورية مؤداها أنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص، وبالتالي لا حقوق ولا التزامات إلا بنص التشريع الضريبي على أشخاص محددين بدقة فيه، فمن هو هذا الشخص الملتزم بتقديم الإقرار؟

ذكرنا في المقدمة بأن الشخص الملتزم بدفع الضريبة في التشريع المصري يدعى بالمول. ولكن تحديد مفهوم الممول يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة للممول بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية وقانونية معقدة.

يعني لفظ الممول دافع الضريبة، أي الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله^١.

وقد ترتب على عدم إيراد التشريعات الضريبية لتعريف محدد للممول أن فرق بعض الكتاب بين ما يعرف بممول الواقع والممول القانوني. ويقصد بممول الواقع الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بسبب انتقال هذا العبء إليه رغم أنه ليس الملتزم قانوناً بالضريبة وليس عليه واجب تقديم الإقرار الضريبي عنها وتتجلى هذه الظاهرة بوضوح في الضرائب غير المباشرة كما في حالة الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات التي يتحملها في النهاية المستهلك وهو ما يدعى بممول الواقع، بينما يقوم بواجب اقتطاعها وتقديم الإقرار الضريبي عنها الملتزم الممول القانوني (المسجل).

ولكن في مجال بحثنا عن مقدم الإقرار الضريبي لابد لنا من التفرقة بين الممول وبين الملتزم بأداء الضريبة أو ما يدعى بالمكلف، فالممول هو الشخص الذي يعنيه المشرع بالخضوع للضريبة والالتزام بأدائها بصفة أساسية، بينما يكون المكلف أو الملتزم بأداء الضريبة شخص آخر يقع عليه التزام حجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبية والقيام بكافة الواجبات التي نص عليها القانون الضريبي، لذلك يعرف المكلف بأنه الشخص الملتزم بواجباته الضريبية بحكم القوانين والأنظمة النافذة، بينما نجد أن المشرع المصري استحدث تعريفاً للممول في المادة الأولى من قانون

^١ رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٥.

الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بأنه: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون، وبذلك يكون المشرع المصري قد قصر لفظ الممول على الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة، أو ذكر القانون صراحة أنه خاضع لها، بخلاف غيره ممن ألزمه ببعض الالتزامات الضريبية كرب العمل حين يحجز ضريبة المرتبات المستحقة على العامل لديه وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، أو الجهة التي تحجز بعض مبالغ تقوم بخصمها من المنبع تحت حساب الضريبة المستحقة على الشخص المخصومة منه^١.

وهذا ما أكدته القضاء المصري، حين نص في أحد أحكامه بأن " التزام أصحاب الأعمال وغيرهم من الملتزمين باستقطاع ضريبة المرتبات وتوريدها وإن كان يغير الالتزام بالضريبة لا يجعل لهم صفة الممول "^٢.

ولكننا نجد بأن لفظ المكلف الذي جاء في التشريع الضريبي السوري والعراقي والأردني واليميني هي أعم من لفظ الممول من الناحية العملية، لأنّ المكلف قد يكون هو الممول وعليه الواجبات الضريبية وقد لا يكون ممول ورغم ذلك فإن عليه القيام بالتزامات ضريبية معينة كالتالي ذكرناها آنفاً. بينما الممول قد يكون هو الملتزم بالواجبات الضريبية أو لا يكون، كأن يكون معفى من واجب تقديم الإقرار.

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٩٢.

^٢ الطعن رقم ٢٣٦٠ لسنة ٦١ ق - جلسة ٢٣/٥/٢٠٠٦. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١

لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٢.

وبالعودة للتشريع المصري نجد أنه ألزم المكلف (الممول) في المادة ٨٢/ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بأن يقدم إقراراً ضريبياً سنوياً بنتائج عمله إلى الإدارة الضريبية^١، أي يقدم الإقرار الضريبي المكلف وهو الشخص الخاضع للضريبة والذي يحقق إيرادات من مصادر دخل مختلفة حددها في المادة السادسة منه وهي: المرتبات وما في حكمها وإيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية وكذلك بالنسبة لأرباح الأشخاص الاعتبارية أيّاً كان غرضها^٢.

وكذلك ألزم المشرع السوري المكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية وذلك وفق أسس ومواعيد تختلف بحسب نوعية الضريبة^٣، وهم مكلفين إما طبيعيين أو اعتباريين كما حددهم في المادة الثالثة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والتي نصت على أن تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية، وهي ضريبة تتناول أولئك المكلفين عن أرباحهم الصافية الناجمة عن ممارسة مهن وحرف صناعية وتجارية وغير تجارية وكذلك من يتقاضى راتب أو ما يماثله وكذلك للربح الناجم عن تداول رؤوس الأموال^٤.

^١ القصد من ذكر كلمة المكلف عند التكلم عن التشريع الضريبي المصري هو الممول المذكور فيه والتي أثرتها عند الحديث عن الشخص المكلف بالضريبة.

^٢ راجع المادة ٤٧/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٣ راجع المادة ١٣- ٧٤ - ٧٧ - ٨٧ - ٩٢ / من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٤ راجع المادة ١/ والمادة ٣/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

كما اتبع المشرع اليمني في قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ١٧/ لسنة ٢٠١٠ التقسيم النوعي لضرائب الدخل بحيث نظم أحكام الإقرارات الضريبية بشكل منفصل وخاص لكل نوع من أنواع الدخول بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين^١.

لذلك سنعمل على دراسة المكلف الملزم بتقديم الإقرار وفقاً لشخصيته القانونية سواءً أكان طبيعياً أم اعتبارياً، وفق المطلبين التاليين:

المطلب الأول: الشخص الطبيعي كمكلف.

المطلب الثاني: الشخص المعنوي كمكلف.

المطلب الأول

الشخص الطبيعي كمكلف

لم يرد في التشريعات الضريبية المقارنة تعريف محدد للشخص الطبيعي، وعدم وجود تعريف محدد لماهية الشخص الطبيعي في القانون الضريبي يجعلنا نلجأ إلى القواعد العامة في القانون واستخلاص بعض السمات للشخصية الطبيعية التي تمثل أهمية خاصة عند تطبيق القواعد الضريبية.

الشخص الطبيعي هو الإنسان وكل إنسان يعتبر شخصاً طبيعياً في نظر القانون وهي صفة واقعية وقانونية تلحق بأي إنسان كبير أو صغير مميز أو غير مميز، عاقل أو قاصر أو مجنون، ذكر أم أنثى ولكل شخص

^١ راجع المادة ٨/ من القانون الضريبي اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠.

طبيعي ذمة مالية، وتعطي الشخصية الطبيعية لصاحبها القدرة على اكتساب الحقوق وترتيب الالتزامات. وبعض الأشخاص تكون أهليتهم كاملة شاملة لمباشرة التصرفات القانونية واكتساب الحقوق والالتزامات المالية والبعض الآخر تكون أهليتهم ناقصة وقاصرة على بعض الحقوق والالتزامات. وتبدأ الشخصية بالحياة وتنتهي بالموت، كما تتكون للشخص الطبيعي في بعض الأحيان قرابة عائلية نتيجة الزواج، وبذلك تتكون الأسرة من الزوج والزوجة والأولاد وترتبط بينهم روابط المعيشة المشتركة^١، وهذه بعض الصفات الخاصة والشخصية الطبيعية والتي لها تأثير بشكل أو بآخر على الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي من حيث الأهلية وعوارضها والحالة العائلية للمكلف إن كان متزوجاً أم لا وهذا ما سنبينه ضمن الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الأهلية والإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: الحالة العائلية والإقرار الضريبي.

الفرع الأول

الأهلية والإقرار الضريبي

المقصود بالأهلية: صلاحية الشخص لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وإنّ للأهلية نوعين: أهلية وجوب وأهلية أداء.

أهلية الوجوب يتم اكتسابها منذ الولادة وتستمر معه حتى الوفاة، ويراد بها أن يكون الشخص مؤهلاً لاكتساب الحقوق وأن تتعلق في ذمته الالتزامات

^١ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

فقط وهنا نتساءل في هذا الموضوع عن مدى تأثير أهلية الوجوب على الالتزام بدين الضريبة؟ ونتساءل تبعاً عن مدى تأثيرها في الالتزام بالإقرار عنه في التشريعات المقارنة.

كما نعلم أن تصرفات غير المميز باطلة وإن إذن له وليه، لذلك فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط يمكن أن يكون خاضعاً للضريبة بنفسه ويترتب عليه تقديم الإقرار عنه. ولكن بالإمكان تصور حالة معينة يكون فيها لأهلية الوجوب انعكاس من الناحية الضريبية وهو ما يخص موضوع التركة التي تؤول إلى الصغير فبمقتضى تمتعه بأهلية الوجوب فإنه سيكون مؤهلاً لتلقي حصته من التركة وبالتالي سيكون خاضعاً للضريبة عن ما آل إليه من إرث^١، ولكن من خلال من ينوب عنه قانوناً، والذي يترتب عليه حينئذ تقديم الإقرار عنها.

أما أهلية الأداء، فيراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع بها والاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته وهي بمعنى آخر صلاحية الشخص لصدور عمل قانوني منه على وجه يعتد به من الناحية القانونية. لنرى تأثيرات هذه الأهلية في إطار الالتزام بدين الضريبة في الدول المقارنة.

تشير التشريعات المدنية إلى مجموعة من العوارض التي تؤثر على أهلية أداء الشخص الطبيعي وهي القصر والجنون والعتة والسفه والغفلة، والتي

^١ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ٩٦.

قمنا بذكرها في الفصل الأول من الدراسة هذه^١، وهي التي تجعل التصرفات الصادرة منهم غير منتجة لآثارها من الناحية القانونية، وتعالج التشريعات المدنية هذه الأحوال من خلال تعيين من ينوب عنهم لمباشرة التصرفات وهو ما اتبعته التشريعات الضريبية أيضاً، حيث أنه لا يبتعد الحل الذي تنص عليه نصوص التشريعات الضريبية كثيراً عما جاء في القانون المدني، فقد ألزمت المادة /٨٣/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ النافذ، النائب أو الولي أو الوصي أو القيم (الممثل القانوني) - بحسب الأحوال - بتوقيع الإقرار وتقديمه وسداد الضريبة المستحقة على المكلف وتوقيعه.

وقد نص صراحة المشرع الأردني على أحكام التمثيل القانوني وإلزام الولي أو الوصي أو القيم بتقديم الإقرار في المادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم /٢٨/ لعام ٢٠٠٩، وكذلك فعل كلا المشرعين العراقي واليمني^٢.

أما المشرع السوري فلم يذكر صراحة أحكام التمثيل في قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، وترك أحكام التمثيل للقواعد العامة في القانون المدني، وحبذا لو نص صراحة على ذلك كما فعلت التشريعات الضريبية الحديثة.

^١ راجع شروط الإقرار الضريبي في الفصل الأول فقرة " أن يصدر الإقرار عن إرادة صحيحة " ص ٢٩.

^٢ راجع المادة /٩٦/ من القانون الضريبي اليمني رقم /١٧/ لعام ٢٠١٠، وراجع أيضاً راجع المادة /٢٠/ من القانون الضريبي العراقي رقم /١١٣/ لعام ١٩٨٢.

وبالرغم من إجماع التشريعات الضريبية المقارنة على إلزام الممثل القانوني على القيام بالإجراءات المطلوبة عن الممثلين عنهم بتقديم الإقرار والدفع، ولكن هل من الممكن تصور تقديم الإقرار الضريبي من الصبي المميز المأذون له قضائياً على سبيل المثال تطبيقاً للقانون المدني ؟ وما حكمه ؟ أو بعبارة أخرى هل نستطيع العودة للأحكام العامة المنصوص عليها في التشريع المدني في تلك الحالة؟

وللإجابة على هذه التساؤلات نستطيع القول بدءاً كقاعدة عامة: بأنه يمكن للأشخاص الطبيعيين ناقصي الأهلية مثل القاصر أو المحجور عليه من ممارسة النشاط الاقتصادي واكتساب الملكية والأموال نتيجة هذا النشاط أو الميراث أو الهبة مما يرتب دخولاً تخضع للضريبة، وهذه ميزات تبرز ذاتية القانون الضريبي عن باقي القوانين الأخرى، حيث أننا نجد يأخذ بالمعيار الواقعي، فتوافر الأهلية أو عدم توافرها والقدرة على إجراء التصرفات القانونية أو عدم القدرة، لا يمنع من الناحية الواقعية من مباشرة النشاط الاقتصادي وتحقيق الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة، فالضريبة مفروضة على الإيراد وليس على الأشخاص، لذا ألزم المشرع طائفة الممثلين القانونيين عن هؤلاء الأفراد ناقصي الأهلية، بتقديم الإقرارات الضريبية اللازمة لأنهم هم المكلفون بإدارة هذه الأموال^١، هذا كقاعدة عامة كما ذكرنا، لذلك تطبيقاً لهذه القاعدة نجد أن تقديم الإقرار من القاصرين (الصبي المميز) غير مقبول بل يحتاج إلى إقرار الولي أو الوصي.

^١ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

وبطبيعة الحال وبالرغم من استقلال وذاتية القانون الضريبي إلا أن هذا لا يمنع من تطبيق القواعد العامة في القانون المدني أو التجاري في المسائل الموضوعية المسكوت عنها في القانون الضريبي نفسه بحيث لا يكون الرجوع إلا بالقدر الذي تتفق مع طبيعة القانون الضريبي وتتسجم مع باقي تنظيماته.

فصوص التشريعات المدنية تجيز على سبيل المثال: تصرفات المميز الذي بلغ سنّاً معينة (خمس عشرة عاماً في سورية)، وأذن له بتسلّم أمواله لإدارتها، وهذا لا يمنع برأينا من الاستناد لذلك النص المدني واعتبار الإقرار الضريبي المقدم منه صحيحاً على اعتبار أنّ تقديم الإقرار الضريبي من أعمال الإدارة . فإنّ تقديم الصغير المميز للإقرار الضريبي هو تصرف قانوني نستطيع إدراجه ضمن التصرفات الدائرة بين النفع والضرر، بحيث يكون النفع من خلال قيامه بالواجبات الضريبية التي تجنب الجزاءات والغرامات، ويكون الضرر من جهة أن البيانات التي يذليها المميز قد تعتبر حجة عليه مما يتسبب في زيادة العبء الضريبي عليه وبالتالي يتوجب إقرار الولي أو الوصي حتى يعتبر ذلك التصرف صحيحاً.

ونلاحظ أنه في بعض التشريعات كالتشريع الأمريكي، أجاز تقديم الإقرار السنوي عن القاصر عن طريق الولي أو الوصي، ولكن بشرط أن تتجاوز أرباحه المستثمرة أكثر من ٩٥٠ دولار أميركي، في حال لم يكن له مرتب شخصي، أما إذا قاصراً لديه فقط مرتب شخصي بدون دخل استثمار فعندئذ يتوجب أن يقدم إقراره إذا تجاوز الدخل الشخصي ٥٧٠٠ دولار. ويتوجب على الولي أو الوصي توقيع الإقرار في حال كان القاصر غير قادر

على التوقيع، وذلك في المكان المخصص له مع إرفاق عبارة " من قبل والد أو وصي الطفل"^١.

تنتهي الأهلية في حال انتهاء الشخصية الطبيعية بالموت، فمن سمات الشخصية الطبيعية أنها تبدأ عادة بالحياة وتنتهي بالموت، لذلك نصّت التشريعات الضريبية المقارنة على وجوب تقديم الإقرار الضريبي عندئذٍ من قبل الورثة أو وصي التركة أو المصفي خلال مدة محددة من واقعة الوفاة في تلك التشريعات لا تتجاوز التسعين يوماً في أقصى الحالات^٢. بينما نجد أنه في بعض التشريعات الضريبية، كالأميركي وإن نصت على وجوب تقديم الورثة للإقرار إلا أنه فرق بين حالتين، حالة موت المكلف بعد انتهاء سنة التكليف ولكن قبل تقديمه للإقرار، فإنه يتوجب عندئذٍ تقديم الورثة إقرار الدخل عن سنة التكليف السابقة التي لم يقدم عنها المورث في المواعيد النظامية، وكذلك إقرار نهائي عن سنة التكليف الجديدة والتي تمتد من بداية السنة الجديدة وحتى موته، ولكن التقديم يكون في السنة التالية لها. أما في حال موت المكلف بعد انتهاء سنة التكليف وبعد تقديمه للإقرار عنها، فإنه يتوجب على الورثة تقديم إقرار سنة التكليف الجديدة فقط. مثال: إذا مات ستيفن في ٣١ كانون الثاني

^١ Eiss Elliott, Weltman Barbara, Jack C. Angelo, Francis Carolyn, Your Income Tax 2010, J.K.Lasser institute, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, USA, 2009, p24.

^٢ في سورية ثلاثة شهور، وفي مصر واليمن تسعين يوماً، وفي الأردن ستين يوماً. راجع المادة ٢٣/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمادة ٨٣/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، والمادة ١٠٧/ من القانون الضريبي اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠، والمادة ١٧/ من القانون الضريبي الأردني رقم ٢٨/ لعام ٢٠٠٩.

سنة ٢٠١٠، فإنه يتوجب على الورثة تقديم إقرار دخله عن سنة أعمال ٢٠٠٩ في ٢٠١٠/٤/١٥ وكذلك الإقرار النهائي في ٢٠١١/٤/١٥ عن فترة الشهر الأول^١، في سنة أعمال ٢٠١٠.

وتجدر الإشارة هنا على أنه ينبغي على كل وارث للمنشأة الفردية تقديم الإقرار الضريبي عن نفسه بوصفه مكلفاً خاضعاً للضريبة بشكل مستقل عن الآخرين.

الفرع الثاني

الحالة العائلية والإقرار الضريبي

إن من سمات الشخصية الطبيعية للفرد إمكانية القرابة العائلية، والتي قد تؤدي بشخص ما إلى الارتباط بشخص آخر، وتكوين وحدة (اقتصادية - اجتماعية) يطلق عليها وصف الأسرة، تتميز بوحدة الهدف والمعيشة المشتركة. وعادة ما يكون النشاط الرئيسي ومسؤولية الإنفاق لرب الأسرة أو عائلها. ولكن هذا لا يمنع أفراد الأسرة من مباشرة مختلف الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة والتي يترتب عليها التزام تقديم الإقرار الضريبي عنها. والسؤال الذي يتوارد على ذهننا هو، هل يتوجب هنا على كل شخص طبيعي بعينه أن يقدم الإقرار الضريبي عن إيراداته المستقلة؟ بمعنى آخر، هل يتوجب على الزوجة والأولاد القصر تقديم الإقرار الضريبي بشكل مستقل عن إقرار الزوج المعيل؟

إن هذه التساؤلات بدورها تثير قضية مهمة في التشريعات الضريبية ألا وهي اعتبار بعض المشرعين لبعض الدخول التي يحققها الأولاد القصر والزوج

¹ Eiss Elliott, Weltman Barbara, Jack C. Angelo, Francis Carolyn, Your Income Tax 2010, Op.cit, p25.

والزوجة كدخل أسرة وليس كدخل فردي يحققه كل على حده^١، كما كان معمولاً به في المواد / ٢٣ - ٣٥ - ٨٢ / من قانون الضريبة الموحدة (رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) المصري، من حيث اعتبار المكلف وزوجته وأولاده القصر في حكم المكلف الواحد، حيث تعتبر كأرباح خاصة بالأصل أو الزوج وتدخل في إقراره الضريبي^٢، ويترتب على ذلك عندئذٍ عدم التزام الزوجة والأولاد القصر بتقديم إقرارات عن تلك الدخول.

فيما يتعلق بأموال الأولاد القصر بشكل عام والتصرفات الخاضعة للضريبة والتصريح عنها تدخل في أحكام النيابة القانونية والتي أجازتها القوانين الضريبية صراحة ولكن فيما يتعلق بالزوجة فالأصل أن يقدم المكلف سواءً أكان زوج أو زوجة إقراره الضريبي بشكلٍ منفصل، باعتبار أن لها ذمة مالية مستقلة عن الآخر ولكن هناك نظم ضريبية لم تعترف باستقلال المرأة عن الرجل ضريبياً (كما أوردنا سابقاً بنظام الضريبة الموحدة المصري لعام ١٩٩٣).

^١ كما كان معمولاً به في بريطانيا قبل الإصلاح الضريبي عام ١٩٩٠، راجع رمضان صدقي، حق المرأة في عدم التمييز الضريبي لصالح الرجل، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ٢٠١٠، ص ١٣.

^٢ كالإيرادات الناجمة عن تأجير وحدة سكنية أو أكثر، والشركات المشتركة التي تقوم بين أفراد الأسرة، والغراس الزراعي، بحسب المواد / ٢٣ - ٣٥ - ٨٢ / من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ١٨٧/ لسنة ١٩٩٣، وراجع أيضاً المادة / ٣٨ / من القانون / ٩١ / لعام ٢٠٠٥ الملغاة بالمادة / ٢ / من قانون الضرائب العقارية المصري رقم / ١٩٦ / لسنة ٢٠٠٨. وهذه قضية تثير قضية أخرى وهي الاستفادة من إعفاء وحيد منعاً للتهرب الضريبي لذلك اشترط شرط " مالم يثبت أن الحق في التأجير عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الحال، أو إثبات جدية الشركة وصور الملكية من غير الزوج أو الأصل مالم تكن الملكية قد آلت عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال " راجع بهذا الشأن: مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق ص ٢٨٣ - ٢٨٤.

وهذا ما قاد النقاش مؤخراً إلى فكرة التمييز الضريبي ضد المرأة من جهة إعطاء الحق في تقديم الإقرار المنفرد للرجل دون المرأة ومعاملة الأسرة كوحدة ضريبية مستقلة متجاهلاً ذاتية المرأة واستقلالها ويبدو ذلك واضحاً عندما تسمح نظم الضريبة على الدخل للزوج فقط بتقديم إقرار ضريبي مشترك للزوجين بحيث تساهم نظم الإقرار الضريبي المشترك في التمييز ضد النساء المتزوجات حينما يتم جمع إيرادات الزوجة والزوج للأغراض الضريبية وفرض الضريبة على الدخل المشترك، مما يعني أن المرأة قد تدفع فعلياً معدل ضريبي أعلى على إيراداتها مقارنةً بما كانت ستدفعه إذا تم محاسبته ضريبياً بشكل منفصل عن زوجها.

لا يخلُ نظام الإقرار المشترك للزوجين من تمييز ضد المرأة يمكن تباينه بصورٍ مختلفة، منها أن يقدم الإقرار باسم الرجل وبتوقيعه فقط دون أن يكون لشخصية المرأة ظهورٌ فيه، كما كان معمولاً به في بريطانيا قبل عام ١٩٩٠، ولا يزال معمولاً به في سويسرا حتى الآن^١، ونجد هذا التمييز ملحوظاً في العديد من تشريعات الدول المختلفة وخصوصاً في الغرب حيث تعتبر الزوجية وحدة ضريبية يعامل فيها كلا الزوجين على أنهما مكلف واحد ككندا حيث يلزمان بتقديم إقرار موحد عن دخليهما وكذلك نجد هذا النظام في أستراليا، كما أنه يوجد في الهند حيث تشكّل طائفة الهندوس غالبية المواطنين والتي تعتبر العائلة وحدة ضريبية تشمل الزوج وزوجته وأولادهم القصر غير المتزوجين ويقدم الإقرار باسم أكبر الرجال سنّاً، بينما يتيح التشريع الضريبي

^١ رمضان صدّيق، حق المرأة في عدم التمييز الضريبي لصالح الرجل، مرجع سابق، ص ١١-

في ألمانيا والولايات المتحدة للزوجين الاختيار بين اتباع نظام ضريبي مشترك يربط الضريبة على دخليهما معاً في إقرار واحد وبين أن يخضع كل منهما للربط الضريبي الخاص به.

كما أننا نجد أنه في إيطاليا على سبيل المثال: يعامل كل من الزوجين بشكل منفصل عن الآخر بحيث يقع على كل منهما عبء الوفاء بهذه الالتزامات الضريبية كتقديم الإقرار.

إن فكرة التمييز الضريبي بالنسبة للإقرار المشترك أو بالنسبة للربط المشترك الذي يعامل الزوجين كشخص واحد، برأينا فيه مبالغة بعض الشيء بالقول: بأن المرأة هي المتضررة من الربط أو الرجل هو المنتفع به، إذ يمكن أن يكون كلاهما منتفع به، أو أحدهما رجلاً كان أو امرأة تبعاً لظروف كل حالة على حده دون أن نعم الضرر على شخص بذاته. بل إن الزوجين كثيراً ما ينتفعان بالربط المشترك عندما يندمج دخلهما معاً وتخصم منهما النفقات المتكبدة منهم، إلى الحد الذي يكون صافي الدخلين أقل مما لو حسب صافي الدخل لأي منهما مستقلاً عن الآخر، فيكون صافي دخل الزوجين خاضعاً لسعر ضريبي أقل مما لو فرضت الضريبة على صافي الدخل الخاص بكل زوج ويكون خاضعاً لسعر أعلى هذا من جهة^١، ومن جهة أخرى فإننا نجد أن معظم التشريعات الضريبية الحديثة عالجت فكرة التمييز لشخصية المرأة، ففي فرنسا كانت في السابق تعامل الزوجين كوحدة ضريبية وتترتب على ذلك اشتراك الزوجين في كافة الإجراءات المتبعة عند فرض الضريبة بحيث يتم

^١ رمضان صدّيق، حق المرأة في عدم التمييز الضريبي لصالح الرجل، مرجع سابق، ص ٣١.

التوقيع على كل مستند رسمي من قبلهما معاً، فإذا تصرف أحدهما بذلك دون وجود الآخر جاز للزوج الآخر الاعتراض على هذا التصرف مع ملاحظة أنه وبالرغم من هذا الاشتراك إلا أن جميع البيانات تكون باسم الزوج !. إلا أنه صدر القانون ذو الرقم ٢٩ / ١٢ / ١٩٨٩ والذي يعد المرأة المتزوجة مكلفة بدفع الضريبة بشكل مستقل ولها نفس ما لزوجها من كفاءة قانونية وكلاهما متساويان ضريبياً وخاصة في حالة التوقيع المشترك على الإقرار الضريبي^١. وفي عام ١٩٨٣ منح المشرع الايرلندي حرية اختيار ربط ضريبة دخل العمل الخاص بها منفصلاً عن دخل الزوج أو أن تكون مكلفاً مستقلاً عن زوجها منذ البداية فلا تقدم الإقرار المشترك. وكذلك التشريع الأميركي أعطى الحرية لكلا الزوجين إما تقديم إقرار مشترك يوقع عليه كلاهما، أو إقرار منفصل لكل شريك على حده، ولا تأثير لنوع الضريبة على ذلك، ولكن بشرط أن يكون كلا الزوجين مواطنان أميركيان أو مقيمان، وبالتالي لا يمكن تقديم الإقرار المشترك من زوجين مطلقين، وإذا ما تطلقا فإنهما يتقاسمان الدفعات ويقدم الإقرار عنها بحسب نسبة كل منهما^٢.

وتحول النظام الضريبي في ماليزيا منذ عام ١٩٩١ بشكل تام من نظام يجعل الأصل أن يكون الإقرار والربط المشترك هو الأساس في فرض الضريبة على الزوجين، إلى نظام يعتبر كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً بنفسه عن الآخر ضريبياً مالم يقبلا المعاملة الضريبية المشتركة بإرادتهما.

^١ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص ٧١ - ٧٢.

^٢ Eiss Elliott, Weltman Barbara, Jack C. Angelo, Francis Carolyn, Your Income Tax 2010, Op.cit, p496.

وكذلك حدت التشريعات الضريبية العربية الحديثة نفس الحد في حل مشكلة التمييز الضريبي والتي استندت أساساً لفكرة استقلال الذمة المالية لكلا الزوجين^١. وهو ما يتوافق مع قواعد الشريعة الإسلامية أيضاً، فقد تركت المادة ١٧/ من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم ٢٨/ لعام ٢٠٠٩ الحرية للزوجين المكلفين أن يقدموا إقراراً مشتركاً^٢.

أما المشرع العراقي فقد أخذ بمفهوم استقلال الذمة المالية كمبدأ وقد أكد ذلك في الفقرة الأولى من المادة السادسة لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣/ لسنة ١٩٨٢، و لكنه سمح في الفقرة الثانية منها بناءً على طلب الزوجين أن يدمجا مدخولاتهما وفرض الضريبة باسم الزوج، بحيث يستطيع تقديم التقارير (الإقرار الضريبي) المنصوص عليها في المادة ٢٧/ ولكن ضمن ثلاث حالات:

- ١- إذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة.
- ٢- إذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني.
- ٣- إذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها.

أما المشرعين اليمني والسوري فقد ساويا بين المراكز القانونية الضريبية بالنسبة لكلا الزوجين من حيث اعتبار كل منهما مكلف مستقل بحد ذاته

^١ كان القانون الضريبي الأردني القديم رقم ٥٧/ لسنة ١٩٨٥م، يعتبر كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً، راجع الفقرة الأولى من المادة ٤/ منه.

^٢ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص ٧٠ - ٧١.

ويترتب عليه وحده عندئذ عبء تقديم الإقرار الضريبي وفقاً للضريبة النوعية المفروضة على نشاطه، وهذا ما نؤيده بدورنا وإن كان من الأفضل أيضاً النص على جواز تقديم الإقرار الضريبي المشترك في حال موافقة الزوجين على ذلك مع اشتراط توقيع كل منهما عليه.

المطلب الثاني

الشخص المعنوي كمكلف

إلى جانب النوع الأول من الأشخاص القانونيين التي يقع عليها عبء تقديم الإقرار، وهم الأشخاص الطبيعيين، توجد كيانات قانونية في المجتمع يعترف لها القانون بحقوق والتزامات تماثل في بعضها ما لدى الأشخاص الطبيعية مع الفارق في مدى هذه الحقوق والتزامات قياساً بالأشخاص الطبيعية.

وبإطار التزام تقديم الإقرار الضريبي لم تميز بعض التشريعات الضريبية المقارنة بين نوعي الأشخاص تلك (طبيعي - اعتباري)، حيث نصت بعض التشريعات الضريبية كالتشريع العراقي والأردني واليمني وكذلك السوري على إلزام المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي دون النظر لنوعه هل هو شخص طبيعي أم اعتباري، بل بالغت بعض التشريعات الضريبية كما التشريع العراقي والأردني بالمساواة بينهما والتزام تقديم الإقرار في ذات الفترة الزمنية دون التفرقة بين طبيعة الأشخاص القانونية التي قد تقتضي مدد زمنية مختلفة

في حين نجد أن هناك تشريعات أخرى ميزت بين الشخص الطبيعي أو الاعتباري في جميع الواجبات الضريبية كما فعل المشرع المصري.

وبالعودة لمفهوم الشخص الاعتباري نجد أن التشريعات الضريبية المقارنة لم تورد تعريفاً صريحاً له باستثناء المشرع العراقي الذي عرفه بأنه " كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية ولها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق"^١، أما باقي التشريعات فإنها لم تعرفه وإنما فقط اكتفت بذكر أنواعه مبقيةً أمر تحديده وتعريفه للقواعد العامة^٢.

وهي بالعموم تمثل مجموعات من الأشخاص والأموال، تتمتع بالأهلية اللازمة لأداء الالتزامات، من خلال اعتراف القانون بالشخصية المعنوية للكيان القانوني.

وتتمتع هذه الأشخاص القانونية بخاصية لا تتحقق لدى الشخص الطبيعي وهو ثنائية الذمة المالية، فللشركة مثلاً شخصية معنوية يعترف بها القانون باكتسابها إلى جانب وجود الذمم المالية للأشخاص الطبيعية التي أسهمت في انشاء الشركة عن طريق رأس المال أو العمل، وهذا الازدواج في الذمة المالية يربط نتيجة قانونية مهمة تتعلق بانفصال ذمة الشركة الاعتبارية

^١ راجع المادة الأولى من القانون الضريبي العراقي رقم ١١٣/ لعام ١٩٨٢.

^٢ راجع المادة ٤٨/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، وراجع المادة ٢/ من القانون الضريبي اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠.

واستقلالها عن ذمة الأشخاص المؤسسين لها في كافة التعاملات القانونية التي تجريها الشركة وغيرها من الأشخاص المعنوية، ويترتب على هذه الميزة أن التعامل الضريبي كأى تعامل قانوني آخر يعتمد على الذمة المالية للشخص المعنوي بغض النظر عن الأشخاص المنشئين له، فيما يتعامل مع كيانات قانونية يمنحها القانون الشخصية المعنوية معاملة الأشخاص الطبيعية كما في شركات الأشخاص، ما يبين الاختلاف في التعامل الضريبي بالنسبة للأشخاص المعنوية^١، لذلك من الضروري ابتداء تحديد ماهية وأنواع تلك الأشخاص الخاضعة لالتزام تقديم الإقرار والمعاملة الضريبية لها مع ملاحظة كيفية تقديمها له.

للأشخاص المعنوية أنواع متعددة، إلا أنها تنقسم إلى أشخاص معنوية عامة، كالدولة ومؤسسات ومنشآت القطاع العام، وأشخاص معنوية خاصة كالجمعيات والشركات وغيرها. لذا سنقسم هذا المطلب إلى الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: الأشخاص المعنوية العامة الملزمة بتقديم الإقرار.

الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاصة الملزمة بتقديم الإقرار.

^١ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص ٧٩ - ٨٠.

الفرع الأول

الأشخاص المعنوية العامة الملزمة بتقديم الإقرار

وهي الأشخاص التي اعتبرها المشرع من أشخاص القانون العام من وزارات ووحدات إدارية ومؤسسات ومنشآت وشركات تابعة لها والتي أضفى عليها القانون الشخصية المعنوية، كما عرف قانون الشركات السوري الجديد رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١ الجهات العامة أنها " إحدى الوزارات أو الإدارات العامة أو الهيئات العامة أو المؤسسات العامة أو الشركات العامة أو الوحدات الإدارية"^١.

وبالنسبة لإلزام تلك الجهات بتقديم الإقرار في التشريعات المقارنة نجد أنه:

في مصر:

نص المشرع الضريبي على وجوب تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للأشخاص الاعتباريين ضمن مدة محددة وهي قبل أول مايو من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية^٢.

وقد حددت المادة /٤٨/ من القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة سواء أكانت عامة أم خاصة وجاء فيها تعداد الأشخاص الاعتبارية العامة (الحكومة - الدولة - الهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية).

^١ راجع المادة الأولى من قانون الشركات رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١. وراجع أيضاً المادة /٥٢/ من القانون المدني المصري.

^٢ راجع المادة /٨٣/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

وقد حسم المشرع المصري الجدل الدائر حول مدى صحة خضوع هذه الجهات للضريبة أم لا بالنص على خضوعها من حيث المبدأ، ويبدو ذلك واضحاً في البند الأول من المادة /٥٠/ التي قررت إعفاء الوزارات والمصالح الحكومية من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، إذ أن النص على ذلك الإعفاء يتضمن اعترافاً بخضوع هذه الجهات للضريبة. بيد أن النص على إعفاء هذه الجهات لا يعني في رأينا إلزامها بتقديم الإقرار السنوي وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة /٨٢/ من ذات القانون الذي ألزم المكلفين بتقديم الإقرارات خلال فترة إعفائهم، لأن الالتزام بتقديم الإقرار يقتصر في هذه الحالة على المكلفين الذين يتمتعون بإعفاء وقتي، ولا يلتزم به من يتمتعون بإعفاء دائم كالوزارات ومصالحها الحكومية الذين لا يحدد إعفائهم فترات تنتضي بعدها.

وكذلك فعل المشرع المصري بالنسبة للهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية حين نص صراحة على إخضاعها للضريبة في المادة /٤٨/ وذلك لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة لا يهدف لتحقيق الربح فقط وإنما يقوم هذا الربح في جوهره على فكرة المضاربة التي تستهدف تحقيقه، وبالتالي إلزام تلك الجهات بتقديم الإقرار الضريبي عن تلك الأرباح^١.

وقد راعى المشرع المصري أنه قد يتراخى في اعتماد ميزانية بعض الجهات، لأسباب قد تكون خارجة عن إرادتها مما يترتب عليه تخلفها عن تقديم الإقرار وسداد الضريبة من واقعه خلال المدة المحددة لذلك قانوناً^٢، لذلك نصت

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥١٤ .

^٢ عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠م، ص ٣١٩.

المادة /٨٧/ من القانون /٩١/ لعام ٢٠٠٥ بأن " يكون لبنوك وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها"، أي فروق الضريبة بين الإقرار الأولي المقدم في الميعاد الأصلي والإقرار النهائي المقدم بعد اعتماد الجمعية العمومية.

في سورية:

أما بالنسبة للمشرع السوري فقد أشار في المادة /١٣/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ إلى المكلفين الخاضعين لضريبة دخل الأرباح الحقيقية المتوجب عليهم تقديم الإقرار الضريبي، والذين يعدون من الأشخاص الاعتبارية العامة، حيث نصت الفقرة /أ/ منها على وجوب تقديم الإقرار الضريبي لغاية ٣١ أيار بالنسبة لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام والمشمولين صراحة بضريبة الدخل بنص المادة الثانية من القانون ذاته. ويقصد بهم المؤسسات والشركات ذات الطابع الاقتصادي التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو مالياً وتتمتع بالشخصية الاعتبارية وتبتغي من وراء مزاوله نشاطها الربح، وذلك تمييزاً لها عن الهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والتي عرفها القانون المالي الأساسي بأنها أشخاص اعتبارية إدارية تقوم بالخدمات العامة والحفاظ على الممتلكات العامة.

فالقاعدة التي اتبعها المشرع السوري لتكليف تلك الجهات العامة، هي ممارسة تلك الجهات للنشاط الاقتصادي الذي ينجم عنه أرباح، سواء أكان نشاط تجاري أم صناعي أم مهني أم خدمي وغيرها، وهذا ما نص عليه القانون

رقم /٢/ لسنة ١٩٨٢ في المادة الأولى منه والتي نصت على أنه "تخضع لقوانين الضرائب والرسوم والتكاليف المالية العامة: المؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة وأي شخص اعتباري عام يمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمات أو غير ذلك من أوجه النشاط الاقتصادي أياً كانت جهة ارتباطه باستثناء القطاع المشترك الذي تساهم فيه الدولة أو مؤسساتها العامة مع دول عربية أو أجنبية أو مع شركات أو مؤسسات عربية أو أجنبية والذي صدرت صكوك إعفائه بنصوص تشريعية خاصة"، فالنص القانوني هنا أتى عاماً لجميع الأشخاص الاعتبارية العامة ولو كانت تلك الجهات العامة جهات إدارية.

وقد نص المرسوم التشريعي رقم /١٩٠/ لعام ١٩٦٩ على أن تعامل أموال حزب البعث العربي الاشتراكي والقيادات والهيئات المنبثقة عنه وأموال الاتحاد العام النسائي واتحادات العمال والفلاحين والطلبة وشبيبة الثورة ونقابة المعلمين، معاملة أموال إدارات الدولة من جهة التكاليف بالضرائب والرسوم^١. وجاءت تعليمات وزارة المالية مستندة لذلك المرسوم المستند بدوره إلى القانون رقم /٢/ سابق الذكر في الخروج عن القاعدة العامة وتكليف تلك الجهات فنصت على اخضاع اتحاد فلاحي اللاذقية للتكليف الضريبي بسبب خروجه عن أهدافه وقيامه بنشاط تجاري يخضع للتكليف بضريبة الدخل^٢.

^١ راجع كتاب وزارة المالية بهذا الخصوص رقم ٣٧/١٦/٣٠٨٩٢ تاريخ ٣٧/١٠/١٩٨٦.

^٢ راجع كتاب وزارة المالية بهذا الخصوص رقم ٣١/٣/٨٠١٠ تاريخ ٣١/١١/٢٨.

ونحن بدورنا نرى عدم دستورية ذلك المرسوم الذي ميز بالمعاملة الضريبية بين جهة وجهة أخرى لها نفس المركز القانوني وعدم اعتبارها جهات عامة من حيث التكليف، إذ أنه وبعد صدور الدستور الجديد تم النص على مبدأ العدالة ومساواة المكلفين أمام التكليف الضريبي، ونص أيضاً بوجوب تعديل كل تشريع يخالف أحكامه خلال مدة لا تتجاوز الثلاث سنوات من إقراره^١.

ويترتب على الجهات العامة عموماً، تقديم الإقرار الضريبي الذي يخضع للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية^٢، وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة العامة الصادر بشأنها قرار قبولها من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

حيث أنه حسب أحكام قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية وتعديلاته^٣، فإنه يمارس اختصاصاته على المؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها ومراجعة حساباتها للتعرف على حقيقة المركز المالي لها، وبعد تقريراً بشأن الحسابات الختامية والميزانية الختامية وبعد الرد على الملاحظات واستكمال تنفيذها يعد الجهاز المركزي للرقابة المالية قراراً بقبول الحسابات ويبلغه إلى الجهات المختصة بتصديق تلك الحسابات، لذلك ومنعاً للازدواجية في التدقيق

^١ راجع المواد /١٨-١٥٤/ من دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢.

^٢ بموجب الفقرة الثانية من المادة /٢٤/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٣ المرسوم رقم /٩٣/ لعام ١٩٦٧ والمعدل بالمرسوم رقم /٦٤/ لعام ٢٠٠٣.

لا يحق للدوائر المالية الاطلاع على الحسابات وطلب الوثائق والشبوتيات كما هو الحال بالنسبة لباقي المكلفين^١، مع الإشارة إلى وجود بعض الجهات تدقق حساباتها من مدقق حسابات خاص أو شركة (كهيئة الأوراق المالية والشركة العامة للاتصالات).

الفرع الثاني

الأشخاص المعنوية الخاصة الملزمة بتقديم الإقرار

يمنح القانون مجموعات من الأموال والأشخاص الشخصية الاعتبارية الخاصة، ليتيح لها مزاولة نشاطها بصورة مستقلة عن الأعضاء المكونين لهذه المجموعات^٢، ومن أوضح الأمثلة عليها:

ما نصت عليه المادة /٤٨/ من القانون رقم /٩١/ المصري من شركات أموال وأشخاص وشركات واقع وجمعيات تعاونية واتحاداتها وكذلك البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر.

ونظراً لأهمية العنوان الجديد الذي اتخذته المشرع المصري وهو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، الذي غيّر ما كان معمولاً به في قانون الضرائب على الدخل رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ وهو الضريبة على أرباح

^١ خالد عبد الرحمن قطيني، محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٥ - ٥٦.

^٢ رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية،

شركات الأموال، وما يستتبعه من تأثيرات على التزام تقديم الإقرار الضريبي فأصبحت بذلك شركات الأشخاص ملزمة بتقديم الإقرار الضريبي في نفس الفترة الزمنية للأشخاص الاعتبارية بعدما كانت تعامل كما الشخص الطبيعي تماماً، وهو ما سنراه في دراستنا الآتية للشركات الملزمة بتقديم الإقرار وكيفية معالجتها ذلك الالتزام.

أولاً: شركات الأموال:

تمثل النطاق الرئيسي للضريبة على دخل الشركات، ويكون فيها للاعتبار المالي المقام الأول^١، ولها أنواع عديدة أهمها:

١- الشركات المساهمة المغفلة:

هي الشركات التي يتكون رأس مالها من حصص صغيرة متساوية القيمة يطلق عليها أسهم قابلة للتداول وتقتصر مسؤولية المالك "المساهم" على أداء قيمة الأسهم التي اكتتب فيها^٢. وقد عرف قانون الشركات الجديد رقم ٢٩/ لعام ٢٠١١ الشركة المساهمة على أنها شركة " تتألف من عدد من المساهمين لا يقل عن عشرة ويكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم متساوية القيمة قابلة للتداول ولإدراج في أسواق الأوراق المالية وتكون مسؤولية المساهم فيها محدودة بالقيمة الاسمية للأسهم التي يملكها في الشركة"^٣.

^١ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٧.

^٢ اسماعيل اسماعيل، نضال عريبد، عبد الرحمن مرعي، محاسبة شركات الأموال، مرجع سابق ص ١٣.

^٣ راجع المادة ٨٦/ من قانون الشركات السوري رقم ٢٩/ لعام ٢٠١١.

٢- الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

عرفت المادة ٥٥/ من قانون الشركات الجديد الشركة المحدودة المسؤولية بأنها شركة تتألف من شخصين على الأقل وتكون مسؤولية الشريك فيها محددة بمقدار حصصه التي يملكها في رأس مال الشركة، هذا وقد أجازت الفقرة الثانية من المادة نفسها أن تتألف الشركة المحدودة المسؤولية من شخص واحد وتدعى في هذه الحالة " شركة الشخص الواحد المحدودة المسؤولية ".

٣- شركات التوصية بالأسهم:

وهي شركات تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً إضافة إلى شريك أو شركاء موصين، مع ملاحظة أن رأسمالها يكون مقسماً إلى أسهم، وفيها:

أ- أن الشركاء المتضامنون وهم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.

ب- الشركاء الموصون وهم الذين يقدمون حصة في رأس مال الشركة دون أن يكون لهم الحق بالاشتراك في إدارة الشركة وتكون مسؤولية كل منها عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأس مال الشركة.

الربط والتزام تقديم الإقرار لشركات الأموال:

لقد ميز المشرع المصري في قانونه الجديد كما ذكرنا سابقاً بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية في التعامل الضريبي مع كل منهما وأفرد لكل منهما باباً مستقلاً، كما أنه قد عامل جميع الأشخاص الاعتبارية بسوية واحدة فلم يميز كما فعل المشرع السوري بين شركات الأشخاص والأموال.

وبشكل عام ينبغي هنا التفريق بين ربط الضريبة وبين من تقع عليه مسؤولية تقديم الإقرار كجزء من التزامات رتبها المشرع الضريبي على الشخص ممثل الشخص المعنوي الذي يقع عليه عبء النهوض بالالتزامات الضريبية تجاه الإدارة الضريبية.

فهناك من يلتزم من جانبه تقديم كافة البيانات والوثائق والمستندات التي تؤيد ممارسته لنشاط خاضع للضريبة وتحديد مقدار الأرباح المتحققة له من ممارسة هذا النشاط، ودليل ذلك ما تورده نصوص التشريعات المقارنة بهذا الصدد^١.

ف نجد أن التشريع الضريبي المصري النافذ رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ قد أورد بالمادة ٧٤/ منه بأنه " يقع واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية على الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسؤول عن الإدارة بحسب الأحوال "، وهذا ما ينطبق على واجب تقديم الإقرار الضريبي أيضاً.

^١ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١١١.

في حين أن المشرع الضريبي العراقي كان قد عم جميع الالتزامات المفروضة بالتشريع الضريبي للشخص المعنوي من تقدير للضريبة ودفعها على المدير أو المحاسب أو أحد كبار موظفي الشخص المعنوي المكلف بالضريبة كما جاء في المادة /٢٥/ من قانون رقم /١١٣/ لسنة ١٩٨٢.

أما القانون الضريبي السوري لم ينص صراحة على أحكام تمثيل الشخص المعنوي أمام الإدارة الضريبية، وتركها للقواعد العامة في أحكام التمثيل، وكان من الأفضل برأينا تحديد الشخص ممثل الشخص المعنوي في التزاماته أمام الإدارة الضريبية والتي من بينها التزام تقديم الإقرار الضريبي.

ومن جهة أخرى فبالرغم من وجود شخص مسؤول عن تمثيل الشخص المعنوي أو الاعتباري أمام الإدارة الضريبية إلا أن الضريبة يجب أن تربط باسم الشخص المعنوي أو الاعتباري لا باسم الأشخاص المكونين لذلك الشخص المعنوي أو باسم الأشخاص الذين يقع عليهم عبء تحديد الالتزامات الضريبية لذلك الشخص الاعتباري.

ثانياً: شركات الأشخاص:

وهي شركات تقوم على اعتبارات شخصية، وتتوزع إلى شركات تضامن وشركات توصية بسيطة وشركات محاصة.

١- شركات التضامن:

هي شركات تعمل تحت عنوان معين وتتألف من شريكين أو أكثر يكونون مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن في جميع أموالهم عن

التزامات وديون الشركة ويكتسب الشريك فيها صفة التاجر ويعتبر كأنه يتعاطى التجارة بنفسه تحت عنوان الشركة^١.

٢- شركات التوصية البسيطة:

وهي شركات تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل شريكاً متضامناً إضافة إلى شريك أو شركاء موصين، وفيها:

أ- أن الشركاء المتضامنون وهم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.

ب- الشركاء الموصون وهم الذين يقدمون حصة في رأس مال الشركة دون أن يكون لهم الحق بالاشتراك في إدارة الشركة وتكون مسؤولية كل منها عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأس مال الشركة.

أي أنه يمكن القول إن شركات التوصية تعتبر شركات تضامن بالنسبة للشريك المتضامن وشركات مساهمة بالنسبة للشركاء الموصيين^٢.

٣- شركات المحاصة:

شركات تعقد بين شخصين أو أكثر ليست معدة لاطلاع الغير عليها وينحصر كيانهما بين المتعاقدين ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير

^١ راجع المادة /٢٩/ من قانون الشركات السوري رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١.

^٢ نضال العرييد، تيسير المصري، رشا حمادة، محاسبة شركات الأشخاص، مرجع سابق، ص ١٥.

وليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى^١.

٤- شركات الواقع:

وهي الشركات التي لم تتخذ أي شكل من أشكال الشركات الواردة في القوانين المدنية أو التجارية أو قانون الشركات نفسه ولم يتم الشركاء بواجباتهم القانونية اللازمة لشهر الشركة أصولاً، لذلك يقتضي علينا دراسة كل حالة على حده لمعرفة ما إذا كنا فعلاً أمام شركة من شركات الواقع أم لا، وذلك على ضوء ما استقرت عليه الاجتهادات في هذا الموضوع والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

١- أن يكون كل شريك في شركة الواقع قد ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة بجزء من رأس المال.

٢- أن يكون كل شريك يساهم بقسط من أعمال الإدارة والمراقبة.

٣- أن ينال كل شريك حصة من الأرباح أو يتحمل جزءاً من الخسارة.

إن تحققت الشروط الثلاثة بوقت واحد في مشروع من المشاريع يمكننا القول: أننا أمام شركة واقع، وإذا ما نقص شرط منها يمكن للمشروع أن ينفي عن نفسه مبدئياً صفة شركة الواقع^٢.

ويمكن أن نكون أمام شركة واقع في حالة كون كل شريك في الشركة له الحق بالزام بقية الشركاء إزاء الغير بتوقيعه، أو أن يكون أحد الشركاء يملك كامل

^١ راجع المادة ٥١/ من قانون الشركات السوري رقم ٢٩/ لعام ٢٠١١.

^٢ رفيق الاختبار، الضريبة على الدخل المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٨٧.

موجودات الشركة ويسهم الطرف الآخر بالعمل فقط، أو أن يملك الحق بربط المشروع بتوقيعه إزاء الآخرين ويتقاضى نسبة من الأرباح. أما إذا ثبت أن بين الطرفين عقد عمل فلا وجود لشركة واقع وإنما علاقة رب عمل وعامل^١.

الربط والتزام تقديم الإقرار بالنسبة لشركات الأشخاص:

إن أهم ما يميز تلك الشركات هو الاعتبار الهام لشخصية الشركاء في الشركة، ويترتب على ذلك أن تكون ذمم هؤلاء الشركاء مندمجة بذمة الشركة بحيث لا يوجد انفصال بينهم وبالتالي تكون أموالهم الخاصة ضامنة لديون الشركة^٢، هذه في الأحوال العامة ولكن ما تأثير تلك الخاصية على المعاملة الضريبية لها؟ أ تكون كل شركة مكلفة بشخصيتها الاعتبارية أم لا؟ وعلى من يقع الربط عندئذ؟ ومن يقدم الإقرار عنها؟

انطلاقاً من تلك الخاصية الشخصية للشركات، اتفقت معظم التشريعات الضريبية على اعتبار شركات الأشخاص غير متمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن الشركاء المكونين في نطاق قانون الدخل^٣، ومن ثم يعد كل شريك مكلفاً مستقلاً وما يحصل عليه من أرباح يضاف إلى مجمل أرباحه لتخضع لضريبة الدخل^٤، أي أن دين الضريبة يتحدد باسم كل شريك شخصياً من حصته من الأرباح والسبب أن مقدار الضريبة لا يتقرر باسم شركة الأشخاص

^١ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، دمشق ٢٠١٠-٢٠١١، ص ٢٢٠.

^٢ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٠٣.

^٣ كالتشريع الضريبي العراقي، والتشريعات الضريبية السابقة في الأردن ومصر.

^٤ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٤.

وإنما باسم الشريك، فالقانون الضريبي لا يأخذ بعين الاعتبار الشخصية القانونية لشركات الأشخاص كما ذكرنا سابقاً وإنما يعاملها معاملة أفراد.

وهذا ما كان معمولاً به في مصر بالسابق، قبل الانتقال الكلي لنظام الضريبة الموحدة على الدخل بالقانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، فقد كان يعامل القانون الضريبي في السابق شركات الأشخاص معاملة الأفراد، ويلزم كل شريك بتقديم إقرار ضريبي خاص به، وهو ما أيده القضاء المصري أيضاً حيث جاء في أحد مبادئ محكمة النقض المصرية: " أن المشرع لم يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن أو التوصية فلم يخضعها بهذا الوصف للضريبة كما أخضع الشركات المساهمة في المادة ٣١ منه بل ساوى في حكم المادة ٣٤ بين الشريك المتضامن في هذه الشركات وبين الممول الفرد من حيث اخضاع كل منهما للضريبة في حدود ما يجنيه من ربح مما مقتضاه أن هذا الشريك يعتبر في مواجهة مصلحة الضرائب هو الممول وهو المسؤول شخصياً عن الضريبة ونتيجة لذلك يكون على هذا الشريك عبء تقديم الإقرار عن أرباحه في الشركة كما يجب أن توجه الإجراءات إليه شخصياً من مصلحة الضرائب كل ذلك إلا إذا كان الشريك قد أناب أحد الشركاء أو الغير في تقديم الإقرار عن الأرباح الي مصلحة الضرائب فإن الإجراءات في هذه الحالة يجوز أن توجه الي هذا النائب بصفته^١، وفسرت ذلك محكمة النقض المصرية هو أن قانون الضرائب لا يعتد بعقد شركة التضامن كسبب قانوني لالتزام الشريك

^١ الطعن رقم ٧١١ لسنة ٤٥ ق جلسة ١٩٧٨/٣/٧ س ٢٩ ص ٧٠٠. راجع أشرف محمد خيرى القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ١٧٤.

المتضامن بالضريبة وإنما التزامه هو القانون الذي حمله في الأصل عبء تقديم الإقرار وأوجب توجيه الإجراءات إليه شخصياً^١.

إلا أن المشرع المصري عاد واعترف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص وأصبح يعاملها معاملة شركات الأموال تماماً في الحقوق والواجبات الضريبية بصور القانون الضريبي رقم ٩١/ النافذ. وأصبح يقع عبء القيام بالواجبات الضريبية ومن بينها الإخطارات والإقرار الضريبي على الممثل القانوني للشركة أو مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو الشخص المسؤول عن الإدارة.

أما في سورية، لم ينص المشرع السوري بشكل صريح على أن شركات الأشخاص بأنواعها تخضع للضريبة، ولكنه نص في المادة الثالثة من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن تطرح الضريبة باسم الشخص الحقيقي أو الاعتباري الذي يمارس العمل الخاضع للضريبة وذلك في محل ممارسة العمل وكانت هذه المادة إشارة إلى إخضاع شركات الأشخاص للضريبة بحكم أنها تتمتع بالشخصية الاعتبارية، لذلك فالضريبة تطرح على أرباح الشركة وليس على أرباح الشركاء كل على حدا، ويتم الربط تباعاً باسم الشركة لا باسم الشركاء، ويقوم كذلك بالواجبات الضريبية الممثل القانوني لها.

وبسبب عدم تمتع شركات الواقع وكذلك المحاصة بالشخصية الاعتبارية وخضوعهما لجميع طرق الإثبات الممكنة قانوناً، لذلك كانت تلك

^١ الطعن رقم ٧١٠ سنة ٤٢ ق جلسة ٢٢/٤/١٩٧٧ س ٢٨ ص ١٠٢٨. أشار إليه: مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص ٣٠١.

الشركات في خضوعها للضريبة مبنياً على تلك الإثباتات من حيث التعامل الضريبي لها، وما تظهره في التعامل مع الآخرين دوراً هاماً في تحديد طرح الضريبة لها، فتطرح الضريبة باسم كل شريك على حده إذا قام المدير الظاهر بالتصريح إلى الدوائر المالية عن أسماء أعضاء الشركة ونصيب كل منهم في الأرباح، أما إذا لم يقر المدير بذلك فتطرح الضريبة باسمه عن كامل الأرباح التي حققتها الشركة ويبلغ التكلفة للمركز المشترك للشركة، أي تعد هذه الشركة شخصية اعتبارية واحدة بالتكليف ولا سيما أنها تظهر تجاه الآخرين كشركة فعلية وتفرض الضريبة باسم الشريك الظاهر على الأرباح كافة التي حققتها الشركة دون النظر إلى وضع الشركاء المستترين^١، ويقع عليه حينئذ وحده عبء تقديم الإقرار الضريبي.

^١ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢١٢.

المبحث الثاني

النطاق الزمني للإقرار الضريبي

يعد من أهم شروط صحة الإقرار الضريبي تقديمه في موعد محدد في قانون فرض الضريبة وإن عدم التقيد بذلك الشرط يكون موجباً لجزاءات معينة قد تصل إلى حد اعتبار أن الإقرار الضريبي المقدم بعدها كأن لم يكن. وعند الحديث عن النطاق الزمني للإقرار الضريبي ينبغي التمييز بين الميعاد الذي يجب أن يقدم خلاله الإقرار الضريبي، عن المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي، وهذا ما سنوضحه ضمن المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: الميعاد الذي يجب أن يقدم خلاله الإقرار الضريبي.
المطلب الثاني: المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي.

المطلب الأول

الميعاد الذي يجب أن يقدم خلاله الإقرار الضريبي

بالرغم من تحديد القوانين الضريبية لمواعيد محددة ينبغي على المكلفين التزامها إلا أن تلك القوانين راعت بعض الظروف الخاصة للمكلفين وسمحت بتمديد المواعيد ضمن شروط معينة، لنرى ذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: ميعاد تقديم الإقرار الضريبي.
الفرع الثاني: تمديد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي.

الفرع الأول

ميعاد تقديم الإقرار الضريبي

ويختلف هذ الميعاد بحسب ما إذا كان إقراراً عادياً أم غير ذلك كالآتي:

أولاً: الإقرار العادي:

يختلف هذا الميعاد من دولة لأخرى وذلك حسب طبيعة نظامها الضريبي، ففي مصر ذات النظام الضريبي الموحد نجد أن التشريع الضريبي المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ قد نص في المادة/٨٣/ منه على وجوب تقديم الإقرار الضريبي وفق المواعيد الآتية:

أ - قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهااء الفترة الضريبية عن السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعية.

ب - قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية، بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

بينما نجد أن المشرعين الأردني والعراقي^١، لم يميزا بين أنواع المكلفين حين حددا مواعيد تقديمهم للإقرار، حيث نصت المادة /١٧/ من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم /٢٨/ لعام ٢٠٠٩ بلزوم تقديم المكلف

^١ راجع المادة /٢٦/ من القانون الضريبي الأردني رقم /٥٧/ لعام ١٩٨٥ والمعدل بالقانون رقم /١٤/ لسنة ١٩٩٥، وأيضاً المادة /٢٧/ من القانون الضريبي العراقي رقم /١١٣/ لسنة ١٩٨٢.

للإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية أما في الدول ذات النظام الضريبي النوعي كما في اليمن وسورية^١، فقد حدد كلا المشرعين مواعيد معينة لتقديم الإقرار الضريبي حسب نوع النشاط الخاضع للضريبة الذي يمارسه المكلف فالمادة /١٣/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والمعدلة بموجب المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، رتبت على المكلفين أن يقدموا الإقرار الضريبي في الآجال التالية:

أ - لغاية ٣١ أيار من كل سنة تالية لسنة الأعمال، بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة وكبار المكلفين.

ب - لغاية ٣١ آذار من كل سنة تالية لسنة الأعمال، بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

وأما بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور، فقد ألزمت المادة /٧٧/ رب العمل بتقديم الإقرار الضريبي على فترتين، خلال الخمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة القائمة.

وقد حدد قانون ضريبة الدخل السوري أيضاً، مواعيد محددة لتقديم وتسديد الضريبة المفروضة على ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية في

^١ راجع مواد القانون الضريبي اليمني رقم /١٧/ لعام ٢٠١٠ التالية: المادة /٩٥/ لإقرار " الأرباح التجارية والصناعية "، المادة /٩٧/ لإقرار " الأرباح غير التجارية وغير الصناعية "، المادة /١٠١/ لإقرار المرتبات والأجور "، المادة /١٠٣/ لإقرار " ريع العقارات "، المادة /١٠٤/ لإقرارات " نقل ملكية العقار ".

المادة /٨٨/، خلال الخمسة أيام الأولى من شهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني من كل سنة.

أما بالنسبة لربع رؤوس الأموال المتداولة الأجنبية فقد ألزمت المادة /٩٨/ تقديم المكلفين للتصريح حتى غاية الخامس عشر من شهر كانون الثاني من السنة التالية لسنة تحقيق الدخل.

ويرجع اختلاف مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية إلى عدة عوامل أهمها:

- ١- طبيعة الشخصية الحقوقية للمكلف.
- ٢- النشاط الخاضع وطبيعته المحاسبية والقدرة على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة له.
- ٣- القدرة على مسك سجلات ومستندات محاسبية منتظمة.

ثانياً: الإقرار المؤقت:

غالباً ما يصاحب التمسك بالميعاد المحدد تسامح إداري، فيكتفى بقبول إقرار مؤقت في الميعاد القانوني يسمح للمكلف بتصحيحه فيما بعد عندما يزول المانع الذي حال دون تقديمه في الميعاد. أي بشرط أن يكمل الإقرار المؤقت إقرار مصحح وللادارة أن تسير في إجراءاتها على أساس هذا الإقرار المؤقت حتى إذا ما وصلها الإقرار المصحح كان لها أن تصحح الربط زيادة أو تخفيضاً.

فنظام الإقرار المؤقت تسامح إداري في التشريع الفرنسي، ولما أسيئ استعماله هناك، اضطرت الإدارة المالية أن تحدد الحالات التي يجوز فيها

فهي تقصرها على الحالات التي لا يتمكن فيها المكلف من إقفال حساباته في الميعاد أو يتعذر فيها اجتماع الجمعية العمومية المنوطة باعتمادها أو إذا كان مدير المنشأة في ظروف يستحيل فيها الاتصال بفروعه ومنشآته في الخارج. ومع ذلك فهذا التسامح محل نقد مضمونه تضيق حالات الالتجاء إليه.

والجدير بالذكر أن تقديم إقرار مؤقت بالشروط والأوضاع التي تحدد لذلك، من شأنه أن يحول دون توقيع الجزاءات التي تترتب على عدم تقديم الإقرار في ميعاده^١.

وقد أشار المشرع المصري إلى الإقرار المؤقت بالنسبة للجهات التي تتأخر في انعقاد الجمعيات العمومية فيها بالمادة /٨٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ حين أجازت لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة بين الإقرارين المؤقت والنهائي.

أما في سورية فقد أشارت تعليمات الدوائر المالية على جواز تقديم إقرار أولي من قبل المكلفين يحددون فيه أرباحهم وخسائرهم على أن يتقدموا بإقرار تفصيلي لاحق^٢، كما نلاحظ أن المادة /٢٤/ من التشريع الضريبي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ قد نصت على جواز تقديم الإقرار المؤقت من قبل مؤسسات

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٣٧.

^٢ تعليمات وزارة المالية في سورية رقم ٣٦/١٦/٤٥٧٥ تاريخ ٢٠٠١/٢/١١ وكذلك تعليمات ١٣/٨/٥٨٣٢ تاريخ ٢٠١٣/٧/٢٥.

أو شركات القطاع العام على أن يجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية، وهذه تعتبر إشارة إلى قبول التشريع الضريبي السوري لفكرة الإقرار المؤقت.

ولإثبات تاريخ تقديم الإقرار تشترط معظم التشريعات أن يعطى مقدم الإقرار إيصالاً يثبت وصوله ويدون فيه تاريخ الاستلام ويحمل توقيع المستلم^١، فالعبرة هي لتاريخ التسليم للإدارة الضريبية حتى يعتبر مقدماً في الميعاد القانوني. أما في حال كان الإقرار مسلماً للإدارة الضريبية عن طريق البريد فإن العبرة عندئذ بتاريخ التصدير بالبريد على إيصال علم الوصول، وليس بتاريخ الوصول للإدارة الضريبية وهذا ما أكدته تعليمات وزارة المالية السورية حين رأت بأن "تقديم البيانات والوثائق الموجهة للدوائر المالية بواسطة البريد المضمون قبل انتهاء المهل القانونية يعتبر تقديماً صحيحاً ولا يترتب عليه مخالفة التأخير في تقديم البيان، حيث أن واقعة تقديم البيان قد ثبتت بموجب إشعار المؤسسة العامة للبريد حسب النموذج الرسمي ومثبت عليه التاريخ بواسطة المؤرخ النظامي لدى دوائر البريد"^٢.

^١ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٣٤.

^٢ تعليمات وزارة المالية السورية رقم ١٨٤١٨ - ٢٥ / ١ تاريخ ٢٥ / ٧ / ١٩٨٥.

الفرع الثاني

تمديد ميعاد الإقرار الضريبي

بدايةً نتساءل، هل بالإمكان تمديد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي؟ وما هي شروطه؟

أجمعت التشريعات الضريبية قاطبةً على جواز إمكانية إمداد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي عن مواعده الأصلي وذلك تيسيراً على المكلفين ومراعاةً لبعض الظروف التي قد تمرّ بهم أو بعض الظروف الخارجة عن إرادتهم، لندرس تلك الحالات في الفقرتين الآتيتين:

أولاً: تمديد ميعاد الإقرار الضريبي بناءً على طلب المكلف:

استحدثت التشريعات الضريبية المقارنة نصوص تجيز تمديد ميعاد الإقرار بحيث تمكن المكلف من تأجيل تقديم الإقرار إلى ميعاد آخر، غير المواعيد المقررة قانونياً^١.

فالمشرع المصري اشترط في المادة /٨٥/ من القانون /٩١/ لعام ٢٠٠٥ أن يقدم المكلف طلب تمديد ميعاد الإقرار قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونياً لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل، وأن يسدد في تاريخ طلب التمديد مبلغ الضريبة الذي يقدره المكلف.

^١ راجع المادة /٢٧/ من القانون الضريبي العراقي رقم /١١٣/ لعام ١٩٨٢، والمادة /١٠٨/ من القانون الضريبي اليمني رقم /١٧/ لعام ٢٠١٠، والمادة /١٣/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

وإذا توفر هذان الشرطان، التزمت الإدارة الضريبية بتلبية طلب المكلف بأن تمد له أجل تقديمه ستين يوماً دون أن تكون لها سلطة تقديرية بالقبول أو الرفض ودون بحث في الأسباب التي تدعو المكلف إلى طلب التمديد أو أن تخفض من مدة الستين يوماً اللازمة للتمديد.

وإذا التزم المكلف بتقديم الإقرار خلال المدة الجديدة اعتبر الإقرار كأنه قدم في الميعاد دون أن يتحمل غرامات أو مقابلاً عن التأخير، أما إذا تقاعس المكلف ولم يقدم الإقرار في الميعاد الجديد، التزم بأداء مقابل التأخير من التاريخ الأصلي لانتهاؤ ميعاد الإقرار قبل التمديد، حيث نص المشرع صراحة على أن لا يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير من أي مبلغ لم يسدد عنها، ولا يحق للممول بعد انتهاء هذه المدة طلب مد أجل الإقرار لمرة أخرى^١.

وكذلك نصت المادة /١٠٨/ من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم /١٧/ لعام ٢٠١٠ على تمديد مهل تقديم الإقرار الضريبي ولكنه حددها بمدة ثلاثين يوماً، واشترط المشرع اليمني تقديم طلب كتابي من المكلف قبل انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً، كما يتوجب أن تكون لديه أسباب كافية تقبلها الإدارة الضريبية، إضافة لوجوب سداد مبلغ الضريبة المستحقة في تاريخ تقديم طلب التأجيل.

في حين أن المشرع السوري أعطى لوزير المالية، النظر في طلب التمديد الذي حدد سقفه بستين يوماً، مع تأكيد تعليمات وزارة المالية على عدم

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٧.

قبول طلبات تمديد المهلة التي يتقدم بها المكلفون إذا لم تقدم قبل انتهاء المهلة الأصلية لتقديم الإقرار^١.

وهكذا نرى بأن تمديد الميعاد في التشريعين اليمني والسوري هو تمديد جوازي، أي أعطى كلا المشرعين السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قبول طلب التمديد، على عكس المشرع المصري، الذي أوجب على الإدارة الضريبية قبول التمديد، في حال توافر شروطه التي ذكرناها سابقاً.

وإنّ الموافقة على تمديد مهلة تقديم الإقرار الضريبي، تكون عادة لشخص محدد وحالات استثنائية، ولكن نسبةً للظروف الطارئة في سورية وصعوبة انجاز الإقرار الضريبي وتدقيقه من قبل محاسب قانوني في المواعيد المحددة، أدت إلى موافقة الإدارة الضريبية على منح مهل إضافية لجميع المكلفين دون استثناء^٢.

وفي جميع الأحوال قبول طلب التمديد في التشريعات المقارنة لا يؤجل سداد الضريبة، وإنما يتوجب عليه السداد والدفع بنفس الموعد الذي يقدم فيه طلب التمديد ذاك وكشرط أولي له، بعكس ما هو معمول به في سورية حسب القانون الضريبي رقم /٢٤/ الذي منح المكلف ثلاثين يوماً لدفع الضريبة تبدأ من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة تقديم الإقرار المحددة بموافقة وزير المالية على طلب المكلف.

^١ راجع تعليمات وزارة المالية رقم ١٥٦/ب/٢٤/٨ تاريخ ٢٨/١٠/١٩٥٦ م.

^٢ راجع تعليمات وزارة المالية في سورية رقم ٣/٢٦٧٥ تاريخ ١٨/٥/٢٠١٢.

تمديد الميعاد في التشريعات المقارنة:

على الرغم من أن النص بجواز تمديد ميعاد الإقرار قد عالج مشكلة كان يعاني منها العديد من المكلفين الذين يجدون أنفسهم في حاجة ماسة لمدّ أجل الإقرار لظروف خاصة بهم، إلا أنّ تلك النصوص لم تكن محكمة بالقدر الذي يحول دون نشوء مشكلات جديدة بسببها، ذلك أنها قد اشترطت لتلبية طلب المكلف أن يسدد الضريبة التي يقدرها عن الإقرار متجاهلة أنّ تمديد ميعاد الإقرار مقرر أصلاً لمن لم تتاح له فرصة إعداده في الميعاد الأصلي، وقد يكون ذلك بسبب عدم اكتمال المستندات أو انجاز الحسابات أو تسوية المعاملات المتعلقة به، مما يحول دون تقدير الضريبة ثم سدادها.

كما أن القانون المصري لم يبين لنا مدى الأهمية في تمديد ميعاد الإقرار إذا كانت المؤشرات الأولى تدل على أن المكلف يحقق خسائر أو ضريبة أقل مما سبق أن أداه تحت الحساب، مما يعني عدم وجود ضريبة يقدرها. ولم يعط الإدارة الضريبية سلطة فحص طلب تمديد ميعاد الإقرار، مما يتيح المجال أمام عدد من المكلفين لإساءة استعمال هذه الرخصة لتأجيل دفع الضريبة المستحقة عليهم حيث لا يحتاج هذا الأمر سوى تقديم طلب ودفع ضريبة مقدرة ولو بمبلغ رمزي^١. ومن هنا نجد أن كلا المشرعين اليمني والسوري كانا موفقين بإعطاء الإدارة الضريبية السلطة التقديرية بذلك.

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢١٨.

كما أنه لم يكن كلا المشرعين المصري واليمني موفقين بتحديد أصل واحد لمد الميعاد^١، بحيث أنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تحدد ميعاداً خاصاً لكل مكلف حسب ظروفه، في حين أن المشرع السوري تجنب تحديد أجل محدد وإنما أعطى الحرية للسلطة الضريبية في إعطاء آجال بما يتلاءم مع ظروف كل مكلف على حدا ولكن بشرط ألا تتجاوز ستين يوماً.

وختاماً لا يسعنا إلا التساؤل في النهاية، لماذا لا يستطيع المكلف طلب التمديد مرة أخرى والحصول على ميعاد جديد للتمديد، إذا ما كانت مبررات طلب التمديد الأول ما زالت قائمة؟ فبرأينا كان حرياً بالمشرع السماح بالتمديد مرة أخرى في حال بقيت الظروف التي تستدعي ذلك التمديد^٢.

ثانياً: تمديد الميعاد بناء على ظروف لا إرادية:

وهي الظروف التي من شأنها أن تمنع المكلفين قيامهم بواجباتهم الضريبية، مما يؤدي إلى حتمية تمديد مهل تقديمهم للإقرار الضريبي، وهي:

١ - القوة القاهرة:

هناك حالة يتصور فيها تمديد مهل تقديم الإقرار دون ترتب أي مسؤولية على المكلف وهي حالة عدم قيام المكلف بواجب تقديم الإقرار ضمن المهلة لسبب أجنبي لا يد له فيه، فالتشريعات المقارنة أجمعت على جواز

^١ حدده المشرع المصري بستين يوماً، أما المشرع اليمني فحدده بثلاثين يوماً.

^٢ راجع بهذا الشأن تعليمات وزارة المالية في سورية رقم ١٣/٣/٨٥٥٤ تاريخ ١٣/١١/٢٠١٢ والتي رفضت فيه طلب أحد المكلفين بمنح مهلة إضافية ثانية.

الرجوع للقواعد العامة في حال الظروف الطارئة بالنسبة للالتزامات الضريبية التي لم يرد فيها نص ضريبي صريح، ذلك أن مبادئ العدالة والقواعد العامة تعتبر من المصادر الاحتياطية للقانون الضريبي في حال عدم وجود نص يقضي بغير ذلك، حيث أنه في مصر، للقاضي الضريبي أن يطبق نظرية الظروف الطارئة في الأحوال التي يتبين له عدم وفاء المكلف بالتزاماته الضريبية لظرف خارجي أو لسبب لا دخل له فيه.

وهذا ما أشارت له تعليمات وزارة المالية السورية حين نصت على إمكانية تطبيق الأحكام الواردة في القانون المدني حال وقوع القوة القاهرة التي تمنع المكلفين من القيام بواجباتهم^١.

٢- حالة مصادفة اليوم الأخير لمهلة تقديم الإقرار مع يوم عطلة رسمية أو مسيرة شعبية:

حيث أكدت تعليمات وزارة المالية في سورية على تمديد مهل تقديم الإقرار إلى أول يوم عمل يلي العطلة الرسمية^٢. وهذا الحكم ينطبق أيضاً على المسيرات الشعبية حين اعتبرت تعليمات وزارة المالية أيضاً أن جميع مواعيد الاستحقاقات الضريبية ومهل الطعن بالتكاليف التي تقع في يوم المسيرة حسب المحافظة تنتصرف حتماً إلى أول يوم دوام رسمي يلي ذلك اليوم^٣.

^١ راجع تعليمات وزارة المالية السورية رقم ٨٤٤٦ - ١/٢٥ تاريخ ١٩٨٧/٣/٢٥.

^٢ راجع تعليمات وزارة المالية السورية رقم ٢٤/٨/١٣٧٥٥ تاريخ ١٩٧٨/٦/٤.

^٣ راجع تعليمات وزارة المالية السورية رقم ١٦٠٧ ب - ٨/٢٤ تاريخ ١٩٧٠/١٢/٣٠.

المطلب الثاني

المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي

فرقنا في بداية الدراسة بين نوعين من المدد الزمنية التي تتعلق بالإقرار وشرحنا في المطلب السابق الميعاد الذي يجب أن يقدم خلاله الإقرار، أما في هذا المطلب فسنتكلم عن المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي، من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مبدأ سنوية الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: استثناءات مبدأ سنوية الإقرار الضريبي.

الفرع الأول

مبدأ سنوية الإقرار الضريبي

إنّ تحديد المجال الزمني لتطبيق الضريبة والتي يقدم عنها الإقرار الضريبي على جانب كبير من الأهمية، حيث أنه من خلال هذا المجال تتم تدفقات مالية أو إيرادات للمكلف، كما يتحمل أيضاً أعباء مالية أو مخرجات والضريبة لا بد لها من وعاء، وهذا الوعاء يمثل الفارق بين الإيرادات والتكاليف، والتي تتحقق خلال فترة زمنية معينة من نشاط المكلف. فهناك إذن فترة زمنية يتحقق فيها الحدث المنشئ للضريبة والتي يقدم عنها الإقرار.

وإنّ هذه الفترة التي يقدم عنها الإقرار، تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف النظام الضريبي المتبع ونوعية الضريبة، فقد اتفقت الدول في ضرائب

الدخل أن تكون هذه المدة سنوية إن كانت تأخذ بنظام الضريبة الموحدة كما هو الحال في مصر، أما في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية فلكل نوع من الأنشطة التي يمارسها المكلف ضريبة دخل تختلف فيها مواعيد الإقرار عنها، وهي قد لا تتجاوز عدة أشهر كما في ضريبة الرواتب والأجور أو تكون سنوية كما في الضريبة على الشركات، وفي نطاق الضريبة على القيمة المضافة يقدم الإقرار دورياً عن مدد تقدر بالأشهر فقط.

وإنّ إجماع الدول على حساب الضريبة بشكل سنوي كان لاعتبارات عديدة، حيث أن الضرائب ترتبط بموازنة الدولة باعتبارها من الموارد السيادية الأساسية لتغطية النفقات العامة، والموازنة توضع وتنفذ لفترة معينة خاضعة لمبدأ سنوية الموازنة، فلا بد إذن أن يحدث التناسق بين الحساب العام أو حساب الموازنة والحساب الضريبي^١.

كما أن تقديم الإقرار بشكل سنوي، يرجع إلى العرف المحاسبي الذي جرى على أن تعدّ المنشآت حساباتها الختامية وميزانياتها كل فترة مالية في ضوء ما تعارف عليه المحاسبون من مبادئ وما يتبعونه من سياسات وفروض، ثم تحديد مركزها المالي في نهاية الفترة أو السنة المالية. وقد اضطر هؤلاء المحاسبون أمام اعتبارات إدارية وقانونية وغيرها إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية كل فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً^٢. وهي فترة كافية لبيان المركز المالي للمكلفين سواء أكان ربحاً أم خسارة وبالتالي التعرف على

^١ مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص ١٨٩.

^٢ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٩.

حقيقة موقفه الضريبي، وبذلك يكون الأصل العام في الإقرار الضريبي هو الإقرار السنوي، وهذا ما أكدته قضاء النقض الضريبي في مصر حين أوضح بأن " تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة أساسه نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتتها الشركة أو المنشأة في بحر السنة السابقة أو في فترة الاتني عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية "١.

آثار مبدأ سنوية الإقرار الضريبي:

يترتب على الأخذ بمبدأ سنوية الإقرار مايلي:

١- إذا كانت الفترة التي يقدم عنها الإقرار هي سنة ميلادية، فالأصل أن تكون سنة ضريبية توافق السنة التقويمية، بحيث تبدأ من ١/ كانون الثاني وتنتهي بـ ٣١/ كانون الأول، وهو ما أشارت إليه النصوص الضريبية في التشريعات المقارنة صراحة، ففي مصر نجد أن المشرع نعت الإقرار الضريبي بالإقرار السنوي حين ألزم المكلفين بتقديمه في المادة ٨٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، وهذا ما شدد عليه مجلس الدولة المصري حين أفتى على ضرورة تقديم الإقرار السنوي بالأرباح المحققة في كل عام فنصت تعليماته التفسيرية "على أنه لا يمكن الخروج على مبدأ سنوية الضريبة ومن ثم لا يمكن محاسبة المنشآت التي تقوم بتنفيذ عقد طويل الأجل على أساس الأخذ بنظرية العقد الكامل. بمعنى تأجيل محاسبة المنشأة حتى نهاية تنفيذ العقد. كما لا يمكن تحقق الضريبة سنوياً تحقّقاً مؤقتاً بحيث يعاد تسوية هذه الضريبة في

١ الطعن رقم ٢٣٨ سنة ٣٩ ق جلسة ١٦/١/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٥٧.

نهاية تنفيذ العقد لأن ذلك يتعارض مع القانون ومع مبدأ سنوية الضريبة وعلى المنشآت التي تقوم بهذا النوع من العقود طويلة الأجل أن تقدم إقراراً سنوياً بالأرباح المحققة في نهاية كل عام وتطرح الضريبة على هذه الأرباح^١.

وقد أشارت المادة الخامسة من التشريع الضريبي المصري رقم ٩١/ إلى أن " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة ".

وهو ما قرره محكمة النقض المصرية حين جاء بأحد الطعون المقدمة إليها بأن " المشرع اعتبر الأصل في السنة المالية للمنشأة على أن تكون متمشية مع السنة التقويمية "^٢.

وبنفس المعنى أشار المشرع الأردني في المادة ١٣/ من القانون رقم ٢٨/ لسنة ٢٠٠٩ على أنه تحسب الضريبة المستحقة على أساس السنة الميلادية.

وعرّف المشرع العراقي السنة التقديرية التي يقدم عنها المكلف إقراره في المادة الأولى بـ " مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني من كل سنة ".

^١ دعاس سليم، نظام الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، الطبعة الأولى، مؤسسة حسين عبيدي، دمشق، ٢٠٠٢ م ص ١٤٢-١٤٣.

^٢ طعن رقم ١١٦٦ سنة ٤٩ ق جلسة ٢ / ٤ / ١٩٨٢، كذلك الطعن رقم ٢١٤ سنة ٣٢ ق جلسة ١٠ / ١١ / ١٩٧٣. أشار إليهم: مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل مرجع سابق، ص ١٩٥.

أما بالنسبة لكلا المشرعين السوري واليمني نجد أنهما أخذاً بنظام الضريبة النوعية، فكانت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية في سورية هي الضريبة التي حددت فيها المدة التي يقدم عنها الإقرار بسنة، فأوجب على المكلفين في المادة /١٣/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بأن " يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة " وكانت هذه السنة السابقة هي سنة ضريبة تدعى بسنة الأعمال حسب المادة الخامسة من القانون والتي نصت على حسابها بدءاً من /١/ كانون الثاني إلى /٣١/ كانون الأول. وكذلك أوجب المشرع اليمني في المادتين (٩٥-٩٧) المكلفين بأن يقدموا إقراراً ضريبياً سنوياً في موعد أقصاه الثلاثين من أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة .. " ، وقد عرف في المادة السابعة من القانون نفسه السنة الضريبية بأنها السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر.

٢- وإن كان الأصل أن تتمشى السنة المالية التي يقدم عنها الإقرار الضريبي مع التقويم ولكن أجازت التشريعات الضريبية المقارنة بلا استثناء أن يغير المكلف بدء تاريخ تكليفه، وذلك طبقاً للظروف التي تملحها طبيعة العمل الذي يزاوله شرط ألا تقل الفترة (أو السنة المتداخلة) عن اثنا عشر شهراً.

وهذا ما نصت عليه المادة /٥/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ ، وأيدته محكمة النقض المصرية بقولها " وأن المشرع اعتد بنظام السنوات المتداخلة رعاية منه لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية

عن السنة التقويمية مما مفاده أن تحديد بدء السنة المتداخلة متروك لمحضر تقدير الممول طبقاً للظروف التي تملئها عليها طبيعة العمل الذي يزاوله ..^١.

وقد نهجت جميع التشريعات الضريبية المقارنة المنوال ذاته في إتاحة الفرصة للمكلف بتعديل بدء سنة تكليفه مع الاحتفاظ بمدة السنة في الفترة التي يقدم عنها الإقرار ومع ما يترافق عنها من تعديل موعد تقديمه^٢.

وهذا ما أوضحتها تعليمات وزارة المالية السورية لبعض الحالات التي تستدعي طبيعة عملها تغيير موعد سنة التكليف كالمدارس والجامعات والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال، فجاء فيها: "على اعتبار أن هناك قرارات وزارية عديدة صدرت بشأن العديد من الجهات التعليمية تم بموجبها اعتماد السنة الموسمية لعملها وتبدء من ٩/١ من كل عام وتنتهي في ٨/٣١ من العام التالي وقد تضمنت هذه القرارات تعديل مواعيد تقديم البيانات السنوية الضريبية ومهلة تسديد الضريبة المنصوص عليها في المادة ١٣/ من القانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بما يتفق مع سنة التكليف الموسمية الجديدة وذلك سنداً لأحكام الفقرة / د/ من المادة ٥/ من القانون المذكور"^٣.

^١ الطعن رقم ١٤٠٣ لسنة ٢٥ ق جلسة ١١ د سنة ١٩٧٤. أشار إليه: رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي مرجع سابق، ص ٤٨٨.

^٢ راجع المادة ٥/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، والمادة ٧/ من القانون الضريبي اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠، والمادة ٤/ من القانون الضريبي العراقي رقم ١١٣/ لعام ١٩٨٢، والمادة ١٣/ من القانون الضريبي الأردني رقم ٢٨/ لعام ٢٠٠٩.

^٣ راجع تعليمات وزارة المالية رقم ١٨٥٤ لعام ٢٠٠٦.

الفرع الثاني

استثناءات مبدأ سنوية الإقرار الضريبي

لأن كانت القاعدة العامة هي مطابقة المدة التي يقدم عنها الإقرار لمبدأ سنوية الضريبة، إلا أنه هناك ضرورات وطبيعة محاسبية لبعض الأنشطة والقواعد الفنية التي تميز بعض الضرائب وكذلك بعض الواقعات القانونية التي تحدث للمكلفين، اقتضت أن يسن لها المشرع الضريبي قواعد خاصة تحكمها والتي اقتضت تعديلاً على القواعد العامة من حيث المدة التي يقدم عنها الإقرار والتي قد تنقص أو تزيد عن السنة الضريبية وانعكاسها على موعد تقديمه أيضاً. ويمكن أن نجمل هذه التعديلات بالحالات التالية:

١ - وفاة المكلف:

تجمع التشريعات الضريبية المقارنة إلى أنه بمجرد وفاة المكلف تنتقضي السنة الضريبية، ويتوجب تسوية وربط الضريبة عن الفترة ما بين بداية السنة الضريبية ووفاة المكلف، وهو استثناء من مبدأ سنوية الضريبة، والذي هو بدوره استثناء من مبدأ سنوية الإقرار، ذلك لأن الوفاة تخلق استحالة مادية من شأنها توقف حصول المكلف على الإيراد اعتباراً من تاريخ وفاته، مما يقتضي محاسبته حتى تاريخ الوفاة.

ولئن اقتضت النصوص القانونية الضريبية إلزام الورثة بأداء الضريبة من مال التركة وفي حدودها إلا أن ربط الضريبة يجب أن يبقى على المتوفي وليس على ورثته ثم يطالب بها الورثة باعتبارهم خلفاء له^١.

وقد نصت المادة /٨٣/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ المصري على أنه في حالة وفاة المكلف خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على المكلف من مال التركة^٢.

وقد أكدت التشريعات المقارنة حكم المادة السابقة في التشريع المصري إلا أنها ألزمت الورثة تقديم الإقرار عن تلك الفترة ولكن خلال ستين يوماً من الوفاة، فقد نصت المادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم /٢٨/ لعام ٢٠٠٩ " يلتزم الورثة أو من يمثلهم بتقديم إقرار ضريبي عن المتوفى خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة ".

في حين أن المشرع السوري ألزم الورثة في المادة /٢٣/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ تقديم البيانات اللازمة لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث

^١ عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣٤٣.

^٢ وقد أكدت ذلك المادة السادسة من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي المصري الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ تاريخ ٢٧ / ١٢ / ٢٠٠٥، وكذلك فعلت المادة /١٠٧/ من القانون الضريبي اليمني رقم /١٧/ لعام ٢٠١٠.

الذي يلي شهر وقوع الوفاة وأن يسددوا الضريبة خلال فترة ٣٠/ يوماً من تاريخ تقديم الإقرار.

٢ - انقطاع الإقامة:

تستحق الضريبة بانقطاع إقامة المكلف حتى لو لم تنته السنة المالية ويتوجب على المكلف تقديم إقراره الضريبي وذلك من الفترة الواقعة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ انقطاع الإقامة، فليس من المنطقي أن ننتظر حتى نهاية السنة المالية لتحديد دين الضريبة وربط الضريبة وتحصيلها منه، إذ يخلق انقطاع الإقامة حائلاً دون متابعتة لإجراءات الضريبة من ناحية، وصعوبة تحصيل الضريبة من ناحية أخرى.

وقد ألزمت المادة ٨٣/ من القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ المكلف الذي تنقطع إقامته بجمهورية مصر العربية أن يقدم إقراراً يبين فيه إيراداته وتكاليفه وصافي الأرباح والخسائر من مختلف المصادر وذلك قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل مالم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته^١.

بينما يفرق المشرع اليمني بين الأجنبي الذي يغادر البلاد مغادرة نهائية وبين المهاجر الوطني، بحيث ألزمت المادة ١٠٦/ من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠ فقط المكلف الأجنبي بينما لم ينص أو يلزم المهاجر الوطني الذي يحمل الجنسية بذلك، وقد كان ذلك محلاً للانتقاد بالنسبة

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٤.

للمشرع المصري بتجنبه في القانون الجديد رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ عما كان معمولاً به في القانون رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١^١، حيث تجنب التفرقة بالمعاملة الضريبية بين الأجنبي والمهاجر الذي يحمل الجنسية (الوطني)^٢.

وقد أعطى كلا المشرعين مهلة سنتين يوماً لتقديم الإقرار قبل انقطاع الإقامة وذلك لتكون مهلة كافية لحساب وربط الضريبة وتحصيلها قبل مغادرة المكلف نهائياً وقبل تصفية أمواله، حفاظاً لحقوق الخزنة العامة.

٣- التوقف عن النشاط (عند تصفية المنشأة أو التنازل عنها أو الدمج):

لقد أضافت التشريعات المقارنة استثناءً جديداً على مبدأ سنوية الإقرار، وذلك بتقديم الإقرار الضريبي بعد فترة محددة من توقف نشاط المكلف والتي تتم محاسبته فيها لفترة تقل عن السنة الضريبية، وعندما يوقف المكلف نشاطه أو يصفي منشأته أو يتنازل عنها للغير يكون عندها قد توقف عن العمل الخاضع للضريبة، مما يبرر محاسبته عن الفترة التي زاول فيها النشاط دون انتظار لنهاية السنة الضريبية.

ففي مصر نصت الفقرة الأخيرة من المادة ٨٣/ بأن يقدم المكلف الذي يتوقف عن مزاوله نشاطه توقفاً كلياً الإقرار الضريبي خلال سنتين يوماً من تاريخ التوقف. والمشرع المصري في هذا الاستثناء يقصد المكلف الذي لم يعد له نشاط يخضع للضريبة، أما من يتوقف كلياً عن مزاوله بعض أنشطته

^١ المادة ٩٧/ من القانون الضريبي المصري السابق رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١.

^٢ للاطلاع على تلك الحالة في التشريع الأردني، راجع الفقرة / د/ من المادة ١٣/ من القانون

الضريبي الأردني رقم ٢٨/ لعام ٢٠٠٩.

ويظل يعمل في أنشطة أخرى تخضع للضريبة تتطلب عندئذ أن يقدم عنها إقراراً سنوياً، فالمكلف الذي يمتلك مستشفى وله عيادة خاصة، وقد توقف نهائياً عن مزاوله النشاط بالمستشفى بتصفيتها ونقل ملكيتها لغيره لا ينطبق عليه هذا الاستثناء طالما أنه لا زال يعمل في عيادته دون أن يتوقف عنها^١، وذلك حسب حسب ما تقتضيه طبيعة النظام الضريبي المصري الموحد غير النوعي، إذ أنه يقتضي أن يكون تقديمه للإقرار الضريبي عن صافي دخله من جميع مصادره خلال السنة الضريبية. وقد جاء هذا الحكم بالقانون المصري الجديد تلافياً لما كان معمولاً به سابقاً من حيث أنّ التوقف فيه بحسب المادة ٣٢/ كلياً أو جزئياً، وذلك في ظل القانون القديم رقم ١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ (الخاص بالضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعية).

وقد أصاب المشرع المصري بالتشريع الجديد تصويبه لمفهوم التوقف فقد أصبح أكثر تلائماً مع مفهوم ونظام الضريبة الموحدة بتجنبه كثرة التعقيدات الإدارية التي كانت توجب تقديم إقرار مستقل بنتيجة عمليات المنشأة حتى تاريخ التوقف وذلك خلال ستين يوماً منه، ثم تلزم المكلف مرة أخرى بأن يذكر بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار السنوي !

وينصرف التوقف هنا إلى التوقف الفعلي أو النهائي، وليس نتيجة توقف وقتي نتيجة حادث عارض. وعلى هذا الأساس قررت محكمة النقض المصرية بأنه " إذا كان من الثابت من الحكم المطعون فيه، أن الحريق الذي

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٩٢.

وقع في المطحن لم يوقف العمل بالمنشأة بصفة نهائية، بل استأنفت بعد أن تم إصلاح المطحن، فإن هذه الخسائر تعتبر من خسائر الاستغلال التجاري^١.

كذلك نص المشرع اليمني صراحة على وجوب تقديم المكلف للإقرار الضريبي في حال التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

وينطبق نفس الأمر بالنسبة لعمليات التنازل، فالاتحة التنفيذية للقانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ المصري اعتبرت أن التنازل هو سبب للمحاسبة لأقل من سنة، وهذا ما انتهجه كلا المشرعين اليمني والسوري فالمشرع اليمني نص في المادة ١١١/ من القانون ١٧/ لعام ٢٠١٠ على وجوب تقديم المكلف لإقراره خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أو التصفية. وكذلك فعل المشرع السوري الذي نص بالمادة ١٥/ من القانون ٢٤/ بأنه على المكلفين تقديم بيان التصفية أو التنازل خلال ثلاثين يوماً من التصفية أو التنازل وذلك عن الربح الصافي المتحقق خلال الفترة الواقعة من اليوم الأخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً.

وقد أوضحت تعليمات وزارة المالية في سورية معنى التنازل بأنه انتقال المؤسسة أو المنشأة الخاضعة للضريبة، من يد المكلف بها إلى يد مكلف آخر وسواء أكان هذا التنازل بموجب عقد بين المتنازل أو المتنازل له، أو كان بعوض أو بغير عوض، أي سواء كان عن طريق البيع أو عن طريق الهبة أو قسمة المؤسسة أو بأي طريقة أخرى يترتب بنتيجتها انتقال ملكية لمؤسسة أو

^١ طعن رقم ٤٦ سنة ٣٦ ق جلسة ٥ / ١٢ / ١٩٧٣ س ٢٤ ص / ٢٢ /.

المنشأة من شخص لآخر، فبيع المنشأة لبعض أو كل موجوداتها المادية دون موجوداتها المعنوية إلى منشأة أخرى، يخرج من مفهوم التنازل المقصود، إذ التنازل المقصود هو التنازل عن الموجودات المادية والمعنوية معاً^١.

كما أوضحت التعليمات التنفيذية للمادة ١٥/ من القانون الضريبي النافذ رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ما المقصود بتاريخ التصفية أو التنازل وحددت بأنه التاريخ الذي تصبح فيه التصفية أو التنازل قطعياً بعد أن تنتهي عمليات تصفية كافة عناصر الموجودات والمطالب بقيود وحسابات المكلفين. وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية حيث نصت على أنه في حالة تصفية المنشأة فإن التوقف الحقيقي النهائي يتحقق من تاريخ انتهاء التصفية وليس من تاريخ بدء التصفية، فجاء في قرارها: " إذ أن من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه في أحوال التصفية لا يبدأ توقف المنشأة من تاريخ بدء التصفية ولكن من تاريخ انتهائها. ولهذا فإن فترة التصفية تكون فترة عمل مباشر فيها المكلف نشاطه الخاضع للضريبة، وتعد عمليات التصفية استمراراً لهذا النشاط ومن عمليات المزاولة العادية"^٢.

كما ألزم المشرع السوري بتطبيق أحكام تلك المادة أيضاً على حالة دمج مؤسسات المكلف مع الغير، وأشارت التعليمات التنفيذية على أنه استقر الرأي لدى الاجتهاد الفقهي والقضائي على أن إدخال شريك جديد في الشركة أو خروج شريك سابق منها لا يؤدي إلى اعتبار الشركة منحلة وبالتالي لا تزول

^١ تعليمات وزارة المالية السورية رقم ٩٤٦١ / ٨ / ٢٤ تاريخ ٢٥ / ٦ / ١٩٦٥.

^٢ طعن رقم ٢٠٩ سنة ٢٩ ق جلسة ١٢ / ٢ / ١٩٦٤. راجع: أشرف محمد خير، القانون ٩١

لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ١٣٨.

شخصيتها الاعتبارية بل تبقى مستمرة كالسابق وعلى كل حال لا بد من الرجوع إلى التعديل الجاري في السجل التجاري فإذا تبين أن الشركة لم تتحل بإرادة الشركاء وبقيت مستمرة بين الشركاء وتحت العنوان التجاري السابق فإن تطبيق أحكام المادة /١٥/ أعلاه غير وارد.

٤ - رغبة المكلف في تعديل سنته المالية:

فقد سمحت التشريعات الضريبية المقارنة بلا استثناء للمكلف بتعديل بدء سنته المالية الضريبية بما يتلاءم مع واقعه وطبيعة نشاطه بعد أن كان يتخذ من السنة التقويمية أساساً لمحاسبته، لذلك نجد أن المدة التي يقدم عنها الإقرار في هذه الحالة تقل عن السنة حكماً، بحيث تبدأ من بداية السنة التقويمية حتى تنتهي في بداية الفترة الجديدة التي اختارها المكلف بدءاً لتكليفه الجديد، فقد جاءت في المادة السادسة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ المصري بأنه يجوز أن يتم حساب الضريبة لفترة تقل عن اثني عشر شهراً عند تعديل المكلف لبداية سنته المالية، ويتم حساب الضريبة عندئذ عن الفترة بين بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية.

كما نص المشرع السوري في المادة الخامسة من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على جواز تعديل المكلف للسنة المالية في غير بداية السنة التقويمية أي في الأول من كانون الثاني، فيترتب على المكلف حينئذ وجوب تقديم بيان الأرباح المحققة خلال الفترة التي تبدأ من /١/ كانون الثاني من السنة التي تم فيها تبديل سنة التكاليف حتى بداية العمل بالسنة الجديدة، وهي فترة تقل عن اثني عشر شهراً حكماً.

٥ - إمساك المكلف الحسابات المنتظمة:

لقد استحدث كلا المشرعين المصري واليمني حالة يحاسب فيها المكلف بفترة تقل عن السنة الضريبية، وهي حالة تغيير المكلف لنظامه المحاسبي بإمساكه حسابات منتظمة لضبط معاملاته، من بداية السنة المالية التي تغير فيها نظام المحاسبة إلى اليوم السابق عن تاريخ التغيير ولو كان قبل انتهاء فترة الاثني عشر شهراً التي يحاسب عنها المكلف عادة. وتبدأ محاسبته عن الفترة المتبقية من هذه السنة على أساس الحسابات المنتظمة من تاريخ إمساك الحسابات المتبقية إلى نهاية المدة الباقية من الاثني عشر شهراً، وهذا ما نصت عليه المادة السادسة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ المصري وكذلك المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠.

٦ - استثناءات تعود لأنشطة محددة :

وتختلف هذه الاستثناءات باختلاف نوع الأنشطة والضرائب المفروضة عليها في الأنظمة الضريبية للدول المقارنة، لندرسها تباعاً في مصر وسورية.

أ- مصر:

وهي:

الضريبة المستقطعة من المنبع:

تعتبر الضريبة المستقطعة من المنبع خروجاً واضحاً من مبدأ سنوية الضريبة والإقرار، فالإقرار الضريبي عن تلك الأنشطة يقدم لمدة محددة تقل

عن السنة، وذلك حفاظاً لحقوق الخزينة العامة التي تتطلب سرعة الحساب والتوريد في مواعيد معينة دون إبطاء كالإيرادات المدفوعة لغير المقيمين وكذلك فإن بعض الإيرادات لها طبيعة خاصة تقتضي من المشرع الخروج عن ذلك المبدأ من حيث أنها تتميز بالاستمرارية في التولد والتحقق كما في إيرادات رؤوس الأموال المتداولة، أو عوائد السندات وكذلك قد تكون ذات طابع دوري الدفع والاستحقاق كما في الأجور التي تدفع للعمال، لذلك عمدت الأنظمة الضريبية المقارنة على تنظيم استحقاق الضرائب عن تلك الأنشطة بطرق خاصة، فالمشرع المصري نظم أحكامها بكتاب خاص في القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ سماه الضريبة المستقطعة من المنبع وذلك بالمواد من ٥٦ - ٥٨ من القانون، والتي نصت على أنه يلتزم دافع الإيرادات بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشرة يوماً التالية من الشهر التالي الذي تم فيه الخصم بالنسبة لدفع العوائد والأتاوات ومقابل الخدمات ومقابل النشاط الرياضي وذلك لغير المقيمين في مصر بينما يتم التوريد بالنسبة للضريبة المستحقة على العمولة والسمرة غير المتصلة بمباشرة المهنة وعوائد السندات الصادرة عن وزارة المالية خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو تم خصم العائد^١.

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٩٥.

الضريبة على الرواتب والأجور:

تعد الضريبة على المرتبات استثناءً واضحاً من مبدأ سنوية الإقرار بحيث يتم تحصيل الضريبة عن المرتب الذي يتقاضاه المكلف شهرياً، ثم يجرى تسوية سنوية لتحديد الضريبة المستحقة عنه سنوياً. أي أن المشرع المصري لم يخرج عن مبدأ سنوية الضريبة من حيث المبدأ بنصه بالمادة /١٠/ من القانون /٩١/ على تحويل التحصيل الشهري لتلك الضريبة لإيراد سنوي ويعمل بتسوية نهائية للمكلف بنهاية السنة، إلا أنه خرج عن مبدأ سنوية الإقرار.

وتيسيراً على العاملين وجهات عملهم وتبسيط الإجراءات الضريبية وتأسيساً على أن الضريبة المستحقة تحجز من المنبع، نص المشرع المصري على إعفاء المكلف من الضريبة على المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي إن اقتصر دخله عليها، حيث نصت المادة /٨٢/ من القانون /٩١/ على أنه " ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية: إن اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها ".

وقد نص القانون في المادة /١٥/ منه على إلزام المسؤول عن حجز الضريبة وتوريدها بتقديم إقرار ربع سنوي للإدارة الضريبية المختصة في يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام. ومنه نجد بأن الإقرار المقدم من قبل رب العمل يكون عن فترة مدتها ثلاثة شهور باستثناء ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم أو لم يكن له مركز أو منشأة في مصر، فإن الالتزام بتوريد الضريبة يقع على عاتق العامل نفسه بحسب المادة /١٦/ من القانون الضريبي النافذ، ووفق المادة /٢٣/ من اللائحة التنفيذية للقانون ذاته

أصبح مستحق الإيراد المقيم ملزماً بأن يقدم إلى الإدارة الضريبية في أول يناير من كل عام بياناً شاملاً بإجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة، أما إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم فيقع عندئذ عليه أن يقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته.

ب- سورية:

لم يأت المشرع الضريبي السوري على ذكر باب خاص ضمن نصوص القانون للضريبة المستقطعة من المنبع^١ كما فعل شقيقه المصري، وإنما نصت عليها أبواب التشريع الضريبي السوري كل على حده وذلك لأنه كما ذكرنا سابقاً أنه نظاماً نوعياً وليس موحداً، وفي جميع الأحوال تعد الضريبة المستقطعة من المنبع والمفروضة كذلك على بعض الأنشطة - كاستثمار المنشآت السياحية - استثناءً من سنوية الإقرار الضريبي وكذلك استثناءً من سنوية الضريبة، وهي على التوالي:

رؤوس الأموال المتداولة:

لا يفرض عليها ضريبة سنوية ولا شهرية بل بحسب طبيعتها وبكل توزيع يجري على حامل السهم في أي وقت، سواء أثناء قيام الشركة أو عند الانتهاء من عملها يترتب عليه إثراء يخضع للضريبة بغض النظر عن المدة المحسوب عنها ذلك الإيراد، فهي تستحق عند قبض الربح بتاريخ حدوث تاريخ

^١ الضريبة المستقطعة من المنبع في سورية هي: ضريبة رؤوس الأموال المتداولة وضريبة الرواتب والأجور وضريبة أعمال التعهدات والمقاولات وضريبة غير المقيمين.

الواقعة المنشأة له، عند وفاء الربيع وفاءً فعلياً. أي أن استحقاق الضريبة لا يعتمد حسابات ختامية كما في الشركات وإنما يعتمد على واقعة غير محددة مسبقاً، لذلك عمد المشرع على استثنائها من مبدأ سنوية الإقرار وذلك عندما نص على إلزام الشخص المسؤول عنها بتوريدها للإدارة الضريبية، بحيث أنه تستوفى أسناد دين القرض وغيرها من القيم المعين والمحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى حاصلات هذه القيم السنوية^١، وحكمت بذلك المادة /٨٨/ من القانون /٢٤/ التي نصت بأن يقدم المكلف بيان تلك القيم ويسدها خلال الأيام الخمسة الأولى من أشهر شباط وأيار وتشرين الثاني من كل سنة، أي أن الإقرار عنها يكون عن ثلاثة شهور عن الضريبة المترتبة على ربع الفائدة السنوية.

أما بالنسبة لجوائز السحب والتسديد فتستوفى دفعة واحدة وتستحق بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل جوائز السحب أو التسديد للمستفيدين منها^٢.

^١ رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٣٣.

^٢ راجع المادة /٨٧/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، لقد استثنينا رؤوس الأموال المنقولة الأجنبية من ذكرها هنا لاعتبارين: أولاً هي ليست تحجز من المنبع لا سيما إذا لم يكن للجهة التي أصدرت السهم والأسناد فرع في سورية لذلك فرض القانون في حال وجود وسيط أن يورد الضريبة للخرينة العامة وفي حال عدم وجوده فرض على المستفيد نفسه أن يورد الضريبة. ثانياً أن التصريح عن إجمالي هذه الإيرادات يجب أن يقدم بشكل سنوي في موعد محدد هو بحسب المادة ٩٨ حتى غاية ١٥ كانون الثاني، وكذلك بالنسبة للمطالب والودائع والحسابات الجارية فإنها تستوفى بالإصاق طابع.

ضريبة الرواتب والأجور:

فعلى الرغم من أنها شهرية الأداء والتحصيل من قبل المكلفين إلا أنها تستقطع من قبل جهات محددة في المادة /٧٥/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ وهي " الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة "، وتورد تلك الجهات للإدارة الضريبية بيان بتلك المبالغ المستقطعة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة القائمة وذلك حسب المادة /٧٧/ منه، أي أن الإقرار الضريبي عنها يكون عن ستة أشهر وليس سنة^١.

تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين:

استثنى المشرع الضريبي السوري أيضاً تكليف غير السوريين سواء أكانوا طبيعيين أم اعتباريين ومقاوليهم الثانويين غير السوريين والذين ليس لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمختار والتعاوني السورية من الأحكام النافذة لضريبي الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور، بحيث أنها أصبحت تستقطع بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة. فقد نصت المادة /٦٢/ من القانون /٢٤/ وتعديلاتها وتعليماتها التنفيذية بأن " تقوم تلك الجهات المذكورة بتقديم بيان ضريبي يتضمن المعلومات التالية اسم الشركة - رقم وتاريخ العقد - المبلغ المسدد - تاريخ التسديد - الجهة المتعاقدة... وكذلك

^١ وهو غير البيان الذي يقدمه المكلف الأصلي وهو فقط عند مباشرته العمل أو تغييره.

الضريبة المقتطعة وتسديدها خلال الخمسة عشر يوم الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية تلك المبالغ^١. فهذه الضريبة تعد استثناءً على سنوية الإقرار الضريبي، وموعد تقديم الإقرار يكون تبعاً لواقعة دفع تلك المبالغ كما رأينا.

أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية:

وكذلك الحال ينطبق بالنسبة للضريبة المفروضة على أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها بحيث رتبت المادة /٢/ وتعليماتها التنفيذية من القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤، بوجوب اقتطاع مبلغ الضريبة من قبل تلك الجهات وتقديم إقرار ضريبي عنها للدوائر المالية يتضمن اسم الجهة المتعاقدة والمسددة - رقم وتاريخ العقد - اسم المتعهد بالتفصيل - المبلغ المسدد للمتعهد - تاريخ التسديد - النسبة المقتطعة - المبلغ المقتطع والمراد تسديده - صورة عن العقد والكشوف أو نسخة عن أوامر الصرف، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية تلك المبالغ. ويتوجب أن يقدم هذا الإقرار لمديرية المالية التي يقع مكان الإدارة المتعاقدة ضمن نطاق عملها الإداري^٢.

^١ معدلة بموجب المادة /١٠/ من القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ والمادة /١٢/ من المرسوم /٢٣/ لعام ٢٠١١.

^٢ راجع التعليمات التنفيذية للمواد (٢-١) للقانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

المنشآت السياحية:

يندرج في مفهومها " الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة، والملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة ومنشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة ^١."

كما جاء في نص المادة السابعة من المرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والتي أوجبت على مستثمري المنشآت السياحية تقديم إقرار شهري إلى الدوائر المالية خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم، وعليهم تسديد الضريبة المترتبة فور تقديم الإقرار ويرفق الإقرار المذكور بالإقرار الخاص لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

أي أن المدة التي يقدم عنها الإقرار هي شهر وليست سنة وبذلك عدّت تلك الحالة استثناءً لمبدأ سنوية الإقرار والتي أقرتها المادة /١٣/ لضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

٧ - تقديم الإقرار الضريبي عن مدة تزيد على السنة:

وقد تجلت في حالتين، وهما:

^١ المادة /٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، ولمزيد من الاطلاع راجع: عصام الشهابي، أملية التشريع الضريبي، بلا دار نشر، ٢٠١١ م، ص ١٣٩.

أ- إقفال الحسابات في تاريخ معين لتنفيذاً للنظام الأساسي أو العقد:

وهي الحالة التي نص عليها المشرع الضريبي المصري بجواز أن يحاسب الشخص الاعتباري في فترة ضريبية تزيد عن سنة وذلك لمرة واحدة وهي السنة المالية الأولى له التي يتبين منها أن نظامه الأساسي أو عقد الشركة ينص على أن السنة المالية تنتهي في تاريخ لاحق على انتهاء فترة الاثني عشر شهراً اللازمة للمحاسبة الضريبية بوجه عام.

ومن ذلك أن يتضمن عقد الشركة أن السنة المالية الأولى لها تنتهي بعد أربعة عشر شهراً مثلاً ومن ثم فإنه يجوز نفاذاً لهذا النص أن تحاسب الشركة عن فترة أربعة عشر شهراً، أي بما يزيد عن سنة، ذلك فقط بالنسبة للفترة المالية الأولى. واشترطت اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ للمحاسبة في هذه الحالة عن مدة تزيد عن سنة أن يكون المكلف شخصاً اعتبارياً (شركة أشخاص أو أموال ، هيئة عامة . جمعية ..) وأن يتضمن نظامها الأساسي أو العقد تحديداً لسنته المالية الأولى بما يزيد عن فترة اثني عشر شهراً.

ب- تعديل نهاية السنة المالية:

وكذلك سمح المشرع المصري للمكلف تعديل سنته المالية حين يرتئي تعديل نهايتها، بحيث يترتب على هذا التعديل مدّة أجل السنة المالية الأولى بعد التعديل لأكثر من اثني عشر شهراً، عندئذٍ جاز محاسبة المكلف عن هذه الفترة بما يزيد عن اثني عشر شهراً، بشرط أن لا يترتب على تعديل السنة المالية مدّة

أجل الفترة الأولى لأكثر من ثلاثة أشهر^١. وقد جعلت المادة السابعة من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي المصري رقم ٩١/ النافذ الاستجابة لطلب المكلف بتغيير فترته الضريبية جوازياً للإدارة الضريبية ومقرونة بشروط وإجراءات يتعين إعمالها، وهذه الشروط هي:

١- أن يكون المكلف من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين ٤٧ - ٤٨ من القانون وهي الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر وغير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، ومن ثم لا يستفيد من هذا الحكم الأشخاص الطبيعيون.

٢- أن يكون لدى المكلف دفاتر وحسابات منتظمة، فإذا كان المكلف لا يمسك هذه الحسابات، أو له دفاتر وحسابات لا تعتبر منتظمة لأنها غير ممسوكة وفق القواعد والإجراءات النظامية للدفاتر، فلا يجوز إجابة المكلف إلى طلب تعديل أو تغيير سنته المالية.

٣- أن تتوافر للمكلف الأسباب الجوهرية التي تبرر تغيير الفترة المالية. ومن هذه الأسباب طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي أو أن يكون طلب تعديل السنة المالية بسبب تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

٤- أن تكون الفترة الضريبية اثني عشر شهراً، ومن ثم لا يجوز تعديل السنة المالية الأولى للمكلف التي تقل أو تزيد عن فترة الاثني عشر شهراً، ومن ثم

^١ رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ١٣٦.

وجب على المكلف أن يقدم للإدارة الضريبية بطلب تغيير الفترة الضريبية وفق نموذج معين، حتى يمكنها أن ترخص له بالتغيير^١.

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٩٧.

الفصل الثالث

موقف الإدارة الضريبية من تقديم الإقرار الضريبي والآثار المترتبة على ذلك الالتزام

يعد المكلف الطرف المدين أمام الإدارة الضريبية، ويتوجب عليه القيام بالوفاء ضمن آليات رسمها المشرع الضريبي بدقة له، وإن إلزام المشرع للمكلف بالقيام بتقديم الإقرار الضريبي من شأنه أن يجعل الإدارة الضريبية أن تقوم بعملية الربط وتحديد دين الضريبة على المكلف وإلزامه بالسداد، ولكن عملية الربط تلك يتخللها العديد من الإجراءات المحددة في القوانين الضريبية كعملية فحص الإقرار، وقيام الإدارة الضريبية بطلب الإيضاحات والمستندات وإخطار المكلف بعناصر الربط، والتي من شأن مخالفتها بطلان ذلك الربط بشكل مطلق في بعض الأنظمة الضريبية والتي شدد قضائها على أهمية تلك الإجراءات في الحفاظ على حقوق المكلف وحقوق الإدارة الضريبية والخزينة أيضاً.

فقد استقر قضاء محكمة النقض المصرية على أنّ " الإجراءات المنظمة لربط الضريبة من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام وأنّ المشرع رتب على مخالفتها البطلان " ^١.

^١ الطعن رقم ٤٩٧ لسنة ٤٩ ق، جلسة ١٩٨٤/١٢/٧. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٤٥.

وإنّ عملية الربط تلك تتم عبر تحديد الإدارة الضريبية لموقفها من الإقرار المقدم، فالأصل أن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من المكلف إذا وجدته الإدارة الضريبية مستوفياً لشروطه القانونية، إلا أنّه لها الحق في تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات والأرباح بطريقة التقدير^١، وذلك وفقاً للسلطة التقديرية التي رسمها القانون الضريبي للإدارة الضريبية، فإذا ما توافر لدى الإدارة الضريبية ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة كان لها فضلاً عن تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إجراء التقدير المباشر، وأن تفرض عقوبات وجزاءات وغرامات محددة في القانون الضريبي، وكل ذلك يكون بحسب انعكاس بيانات الإقرار للواقع الحقيقي للمكلف، لذا سندرس في المبحثين الآتيين موقف الإدارة الضريبية من الإقرار المقدم، والآثار المترتبة على ذلك الالتزام على الشكل الآتي:

المبحث الأول: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي.

المبحث الثاني: آثار الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

^١ السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥ م، ص ٣٢٧.

المبحث الأول

موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي

يعد الإقرار الضريبي الوسيلة الأهم بيد الإدارة الضريبية لتحديد دين الضريبة بشكل دقيق بما يتضمنه من معلومات مرفقة بمستندات وحسابات عن نشاط المكلف وأرباحه، ولكن ليس كل ما يقدم للإدارة الضريبية يكون صحيحاً أو صادقاً وإنما قد يسعى المكلف للتهرب من دين الضريبة بشتى الوسائل، لذا كان على الإدارة الضريبية دراسة إقرار المكلف واتخاذ القرار بشأنه، من اعتماده كما هو أو تعديله أو تصحيح بعض الأخطاء الواردة فيه أو رفضه جملة أو تفصيلاً، وهذا ما سنتحدث به ضمن المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

قبول الإقرار الضريبي كما هو أو تعديله

إنّ تقديم المكلف لإقراره الضريبي بشكل ذاتي ضمن شروطه القانونية الصحيحة، يكون دليلاً على أن المكلف يقوم بواجبه الضريبي على أتم وجه من حيث احترامه للمدد والمواعيد القانونية، لذلك يقع على الإدارة الضريبية القبول المبدئي للإقرار المقدم منه، مع الحفاظ لحق الإدارة بفحصه وتدقيقه، فإذا ما تكونت لديها قناعة بصحة بنوده والمعلومات الواردة فيه فإن من شأن ذلك أن يدفع الإدارة الضريبية لقبوله كما هو، أما إذا رأت الإدارة الضريبية بأن هناك

أسباباً تستوجب التعديل فإن من حقها أن تدخل التعديلات الملائمة للوصول للمطرح الحقيقي للضريبة، سواء أكانت هذه التعديلات كلية أو جزئية^١.

لذا سنعمد لدراسة هذين الخيارين المطروحين أمام الإدارة الضريبية

في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: قبول الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: تعديل الإقرار ضريبي.

الفرع الأول

قبول الإقرار الضريبي

كما رأينا سابقاً يتوجب توفر شروط معينة محددة في التشريعات الضريبية حتى يعتد بالإقرار الضريبي فالبيانات الواردة فيه هي المصدر الأساسي الذي تستقي منه الإدارة الضريبية معلوماتها عن المكلف والتي على أساسها تباشر الإدارة الضريبية بإجراءات الربط.

ففي مصر يترتب تقديم إقرار مستكمل لشروطه التزام الإدارة الضريبية بقبول ذلك الإقرار وعلى مسؤولية المكلف^٢. وذلك إعمالاً لنظام الربط الذاتي الذي يتبناه المشرع المصري، والذي يقوم على أن المكلف هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه، أي هو ربط أولي يقتصر دور الإدارة

^١ إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام - دراسة تحليلية وتطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ٢٠٠٨ م، ص ٧٩.

^٢ راجع المادة ٨٤/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبية على مراجعته للتأكد من صحته، عن طريق نظام الفحص بالعينة والتي تحدد أسسه ومعاييره بقرار من وزير المالية بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية^١، الذي من خلاله يتم فحص نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة وليس جميعها، ومن شأن ذلك اعتبار الإقرارات التي لم تدخل عينة الفحص تلك نهائية^٢.

وتقوم الإدارة الضريبية حينها بربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم^٣، بعد عملية إخطاره بعناصر الربط وفق نموذج محدد والذي يصبح نهائياً بعد مرور ثلاثين يوماً دون اعتراض من المكلف^٤.

هذا وقد اعتبرت الإدارة الضريبية المصرية تقديم الإقرار لأول مرة مغنياً عن تقديم إخطار المزاولة، وهو أحد الإخطارات الذي يقدمه المكلف للإدارة الضريبية ويتم فيه إخطارها عن بعض المعلومات الضريبية التي من شأنها مساعدتها على حصر المكلف وعدم قدرته على التهرب الضريبي^٥. ويعرّف الإخطار على : (أنه كشف يقدمه المكلف للإدارة الضريبية لرفدها ببعض المعلومات التي من شأنها مساعدتها على حصر المكلفين والقدرة على تحديد البيانات اللازمة عن نشاطات المكلف).

^١ راجع المادة /٩٤/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦-٢٠٠٧ م، ص ٩-١٠.

^٣ راجع المادة /٨٩/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٤ راجع المادة /١١٧/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٥ انظر المواد /٧٤-٧٩-٨٠/ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

أي أن المشرع المصري اعتبر الإقرار الضريبي المقدم للمرة الأولى محلاً للالتزام بتقديم إخطار مزاوله المهنة، وذلك لتحقيق الغاية منه بتقديم الإقرار نفسه، فهو كشف دقيق عن تلك النشاطات والأرباح الناجمة عنها، لذا نصت الفقرة الثالثة من المادة /٨٢/ من القانون الضريبي المصري بأن تقديم الإقرار الضريبي لأول مرة يعتبر إخطاراً بمزاولة النشاط، وبذلك فإنّ الالتزام الوارد بالمادة /٧٤/ من القانون الخاصة بتقديم إخطار بدء مزاوله النشاط خلال ثلاثين يوماً من تاريخ المزاولة، يمكن أن يغني عنه ويحل محله تقديم الإقرار لأول مرة^١، والذي من شأنه أن يعفي من عقوبة التخلف عن تقديم ذلك الإخطار، وهي غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه.

أما في سورية فإنه يترتب على تقديم إقرار ضريبي مستكمل لشروطه للإدارة الضريبية في سورية، قيام الدوائر المالية بإصدار التكليف المؤقت، وذلك بعد عملية التحقق من صحة الإقرار، فإذا وجدته بعد تدقيقها له استناداً للقيود والمستندات والمعلومات المتوافرة لديها، أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المكلف ولا يوجد مبرر لتعديله، عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها^٢. ويبلغ المكلف بذلك التكليف ليكون لديه ثلاثين يوماً بعدها للاعتراض أمام اللجان المختصة^٣.

^١ سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الطبعة الأولى، بلا دار نشر، بلا سنة نشر ص ٤٧٥.

^٢ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

^٣ راجع فقرة تعديل الإقرار لتبيان الخطوات المتبعة بعد ذلك أمام الدوائر المالية واللجان المختصة في حال اعتراض المكلف على التكليف المؤقت.

والجدير بالذكر هنا أنَّ المشرع السوري ميز بالمعاملة بين الإقرار المقدم من الجهات الخاصة والإقرار المقدم من الجهات العامة، حيث أنه قد أخضع الإقرار المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وأعطى الدوائر المالية الحق بتعديل النتائج الواردة في الإقرار إذا رأت ذلك، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية كما هي أو بعد تعديلات الدوائر المالية^١. أما ميزانية الجهات الخاصة المرفقة مع الإقرار لا تحتاج لقرار قبول من الجهاز المركزي للرقابة المالية، ومن هنا جاء التمييز^٢.

وإنَّ قبول الدوائر المالية للإقرار لا يعفيها من تنظيم تقرير مفصل يبين الأسباب المختلفة التي حملتها على قبول الأرباح الواردة في تصريح المكلف كأساس لطرح الضريبة، وعلى أن يبين أن القيود الحسابية المبرزة كاملة ومنظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية وأنَّ معدل الأرباح المصرح بها يتناسب مع فعالية المكلف^٣.

وحبذا لو خطا المشرع السوري خطى نظيره المصري من حيث النص صراحة على القبول المبدئي للإقرار الضريبي المحقق لشروطه القانونية كما هو، فالنهج الذي اتبعه المشرع المصري أثبت فعاليته بتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، واعتبار المكلف صادقاً ما لم يثبت

^١ راجع المادة /٢٤/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماتها التنفيذية.

^٢ راجع بهذا الشأن فقرة الأشخاص المعنوية العامة الملزمة بتقديم الإقرار المذكورة في الفصل السابق.

^٣ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٦.

العكس، فكان له الأثر العميق على التزام المكلفين، وبحسب إحصائيات قامت بها الإدارة الضريبية في مصر على مجموعة من المكلفين بشأن مميزات القانون الضريبي رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ الجديد، أشاروا إلى أن أهم ميزة فيه هي الاعتراف المبني بالإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف^١.

الفرع الثاني

تعديل الإقرار الضريبي

أعطت التشريعات الضريبية المقارنة سلطة تقديرية للإدارة الضريبية في تعديل الإقرار أو رفضه إذا ما ثبت لها وجود خلل أو نقص فيه أو أنه غير مطابق للواقع الحقيقي للمكلف، وهذه السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الضريبية هي سلطة مصدرها القانون بنصوص التشريع الضريبي ذاته.

ففي مصر نجد أنَّ المادة ٩٠/ من القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ أعطت الإدارة الضريبية حق التصحيح والتعديل بناء على اكتشافها لمستندات أو بيانات تستدعي ذلك التعديل أو تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة.

وعند قيام الإدارة الضريبية بتعديل الإقرار فإنها تقوم بإخطار المكلف بذلك التعديل، ويكون للمكلف بعد ذلك مدة ثلاثين يوماً حتى يرد على ذلك التعديل، وإلا أصبح الربط نهائياً، وفي حال موافقته على التعديل، حينها تربط الإدارة الضريبية بمقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن وواجب الأداء. أما إذا لم يوافق المكلف على ذلك التعديل وقام بالطعن ضمن مهلة الثلاثين يوماً، فإنّه

^١ بحسب استطلاع قام به مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار في مصر سنة ٢٠٠٦.

يصار إلى إحالة الخلاف إلى لجنة داخلية تدعى لجنة التصنيف، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ طعنه بالتعديل، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً وإذا لم يتم التوصل إلى تلك التسوية تقوم الإدارة الضريبية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في الخلاف^١، فإذا انقضت تلك المدة دون قيامها بإحالة الخلاف للجنة الطعن المختصة كان للمكلف أن يعرض الأمر كتابة لرئيس اللجنة والذي ينبغي عليه أن يحدد جلسة للنظر بذلك الخلاف خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه^٢. ويكون لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الطعن في قرار اللجنة المختصة بنظر الخلاف أمام محكمة ابتدائية منعقدة بهيئة تجارية^٣.

ولكن هل نستطيع القول بأن تلك السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في التعديل مطلقة دون حدود أو ضوابط ؟

بلا شك حين منح القانون تلك السلطة للإدارة الضريبية كانت غايته إعطاء الحق لها بإجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الربح الضريبي^٤، ولم يشأ أن يجعلها دون ضوابط أو حدود، بل رسم القانون الضريبي الطريق للإدارة الضريبية عند استعمالها لتلك السلطة ضمن حالات

^١ راجع المواد /١٢٠-١٢١/ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تشكيلها واختصاصها.

^٢ المادة /١١٩/ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٣ المادة /١٢٣/ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٤ عرفات صدام سرحان، دور اجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠١٠ م، ص ١١١.

معينة وألزمها بإتباع بعض الإجراءات وضمن مدد زمنية محددة، ومن تلك الضوابط على سبيل المثال لا الحصر:

١- للإدارة الضريبية حق استخدام تلك السلطة في حالات معينة ومحددة بدقة في القانون الضريبي، كعدم تقديم المكلف للبيانات والمستندات التي تطلبها منه أو يتطلبها القانون الضريبي ذاته^١، أو في حال حصول الإدارة الضريبية لمستندات وبيانات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة^٢.

٢- إنَّ عبء الإثبات يكون على الإدارة الضريبية في حال كان المكلف قد التزم بتقديم إقرار مستند لدفاتر منتظمة من حيث الشكل ووفقاً لمبادئ المحاسبة وراعى المدد والواجبات المنصوص عليها في القانون الضريبي، أي إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في القانون الضريبي والتزام المواعيد المنصوصة فيه^٣.

٣- ليس للإدارة الضريبية أن تتنصل من تطبيق كتبها الدورية ومنشوراتها بحجة أن العبرة في تقدير الأرباح هي بتقدير الأرباح الحقيقية التي حصل عليها المكلف بالفعل، فهي إن فعلت ذلك فقد كالت بمكيالين مع أنه من أهم

^١ راجع المادة /٩٠/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ راجع الفقرة الثالثة من المادة /٩٠/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٣ المقصود المادتين (٨٣ و ٨٤) وهي المواد المتعلقة بمراعاة وتنظيم مواعيد تقديم الإقرار الضريبي راجع أيضاً الطعون قضاء النقض في الطعن رقم ١٠١٨ لسنة ٥٧ ق جلسة ١٩٩٤/٣/٧، قضاء النقض في الطعن رقم ٤٩٤ لسنة ٧٣ ق، جلسة ٢٠٠٥/٦/٢٨، أشار إليهم: رمضان صديق الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٩٢.

قواعد الضريبة المساواة بين المكلفين ومعاملتهم معاملة واحدة إذا تساوت حالتهم^١.

٤- لا يمكن استناد الإدارة الضريبية في سلطتها بالتقدير إلى ما يسمع أو يقرأ في الصحف عن قيام مكلف ما بعمل معين لتقدير أرباح هذا العمل، طالما لم يثبت هذا العمل بدليل معقول، حيث لا يكفي القول الخالي من الدليل أو القول المرسل بغير تحديد لتقدير الضريبة^٢.

٥- يتوجب على الإدارة الضريبية حين قيامها بالتعديل وتصحيح الإقرار التقيد بإجراءات معينة كوجوب إخطار المكلف بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتلك التعديلات التي يتم الربط وفقها وذلك بنموذج مخصص لذلك^٣، ومن المقرر في قضاء النقض المصري " أن الإجراءات المنظمةة لربط الضريبة من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام ورتب المشرع على مخالفتها البطلان، وتقضي به المحكمة من تلقاء نفسها ويجوز التمسك بذلك البطلان في أية حالة تكون عليها، فهي إجراءات ومواعيد

^١ حكم محكمة شبين الكوم، القضية رقم ٣٤٧ لسنة ٤٥ ق، راجع: كمال الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية، مرجع سابق، ص ٢٥٣.

^٢ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٩٣. راجع أيضاً حكم محكمة استئناف المنصورة رقم ١٢١ تجاري، لسنة ٢ ق، كمال الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية، الجزء السادس، شركة استانداد للطباعة، القاهرة ١٩٥٢ م، ص ١٨٧.

^٣ وهو النموذج رقم ١٩/، راجع المادة ١١٥/ من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها حتى يتسنى للممول حق الاعتراض والطعن خلال ثلاثين يوماً من تسليمه ذاك النموذج^١.

٦- كما قيد القانون الضريبي سلطة الإدارة الضريبية في التصحيح والتعديل بمدة محددة، لضرورة استقرار المركز الضريبي للمكلف، فحددت المادة ٩١/ من القانون الضريبي المصري تلك المدة بخمس سنوات من انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار أو ست سنوات فيما إذا كان المكلف متهرباً من الضريبة.

٧- كما حدّ القضاء من إطلاق العنان للإدارة الضريبية بعدم الاعتراف بالإقرار المقدم من المكلف والتقدير كيف تشاء، حين حكمت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية أحد مواد القانون الضريبي السابق رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١ (وهي المادة ٣٨ الفقرة الثانية منها) فيما تضمنته من أن يكون للإدارة الضريبية عدم الاعتراف بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير وذلك دون وضع ضوابط أو معايير لهذا التقدير، وفق ما جاء في منطوقه: " أن منح المشرع مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتراف بالإقرار واللجوء إلى تحديد أرباحه الخاضعة للضريبة بطريق التقدير الجزافي دون سند لديها من الأوراق والقرائن، هو ما قد يؤدي إلى انتفاء تحقق التقدير الحقيقي لوعاء الضريبة المفروضة وإمكانية حصول الشطط في هذا التقدير ليجاوز أرباح الممول الفعلية... فضلاً عن أن ذلك التقدير الجزافي الذي

^١ الطعن رقم ٣٤٧٦ سنة قضائية ٦٢ مكتب فني ٤٥ تاريخ الجلسة ١٠ / ١ / ١٩٩٤. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق ص ٢٧٢.

تقرضه المصلحة دون أدنى دليل وبغير ضمانات تكون كافلة لتقدير المقدرة التكاليفية للممولين تقديراً يصادم توقع الممولين المشروع، ويباغت حياتهم عاصفاً بمقدراتهم حاكماً لكذب إقراراتهم فلا يكون مقدار الضريبة الملزمين بأدائها معروفاً لهم قبل استحقاقها، ولا عبؤها ماثلاً في أذهانهم عند سابق تعاملاتهم الأمر الذي يؤدي إلى إهدار أسس وقواعد العدالة الاجتماعية على نحو يخالف حكم الدستور.. ويؤكد ذلك عزوف المشرع عن أسلوب التقدير الجزافي عند إصداره لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥^١.

وجاء في حكم آخر " لا يصح لمصلحة الضرائب أن تبني تقديراتها على دوافع حسية ذاتية عرضة للتغيير والتبديل في أي وقت ومن لحظة إلى أخرى أو على عوامل ليس فيها مراعاة لمعاملة مختلف الممولين على قدم المساواة"^٢.

هذا وقد أيدت محكمة النقض المصرية بأن رفض البيانات الواردة في الإقرار يجب أن يكون لأسباب جدية ومسوعة ومن ذلك القرار رقم ١٢٦/ الصادر في ٣ مايو عام ١٩٥١ والذي جاء فيه " متى كانت المصلحة لم

^١ حكم المحكمة الدستورية العليا، قضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية، ٢٠٠٥ م. حكم منشور على الرابط التالي: <http://www.aliahmedali.com> /قسم-القوانين-والقرارات-الوزارية-والأحكام-القضائية-١٩/أحكام-عدم-الدستورية/.

^٢ حكم محكمة المنصورة المختلطة في القضية رقم ١١٥ لسنة ٧١ قضائية الصادر في ٢٩ يونيو سنة ١٩٨٤ م.

تطمئن إلى صحة البيانات الواردة في دفاتر الممول لأسباب سائغة، فإنها تكون على صواب في عدم اتخاذها أساساً لتقدير الضريبة^١.

أما في سورية فإننا نجد بأن التشريع الضريبي أعطى الدوائر المالية الصلاحية في تعديل الإقرار الضريبي إن هي ارتأت ذلك، ويعتبر ذلك التعديل جزءاً متمماً للإقرار بموجب محضر ضبط يجري توقيعه من الطرفين أصولاً بعد الاتفاق على التعديل^٢، ولها أن تقوم في سبيل ذلك بالطلب من المكلفين أو من الإدارات أو المؤسسات العامة وجهات القطاع العام المعلومات والوثائق وكل ما من شأنه المساعدة في التثبت من معلومات الإقرار^٣.

وإن سلطة الدوائر المالية بتعديل الإقرار يجب أن تكون مسببة بالأسس التي بنيت عليها في التكليف، كما أنه للمكلف الحق في الحصول على نسخة كاملة من تقرير المراقب والتعديلات التي أدخلتها، وإن مخالفة الإدارة المالية بتزويد المكلف بنسخة كاملة عن هذا التقرير لا يخرج عن كونه تعسفاً في استعمال السلطة^٤.

ويكون للمكلف مهلة ثلاثين يوماً لتقديم اعتراضه تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تبليغه قرار التكليف المؤقت^٥، أما إذا لم يعترض أو إذا اعترض بعد

^١ مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦ م، ص ٣٥.

^٢ راجع التعليمات التنفيذية للمادة ٢٤/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٣ راجع التعليمات التنفيذية للمادة ٢٥/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٤ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٧.

^٥ راجع المادة ٢٨/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

انقضاء المهل، فحينئذ تعرض تلك التكاليف على لجنة الإدارة المالية^١، وذلك إما لتثبيت التكاليف أو زيادته، لأن اللجنة تمثل الدوائر المالية ولا تمثل المكلف.

وفي حال اعتراض المكلف ضمن المهل القانونية فإن لجنة الطعن تبتّ بذلك الاعتراض بالتثبيت أو التخفيض أو الزيادة، ويتوجب تعليل قراراتها تعليلًا واضحاً ومؤيداً بالحجج والأرقام وأسباب تثبيت الأرباح وأن تتخذ لكل تكليف قراراً يربط بإضبارة المكلف^٢، ويحق بعدها الاعتراض على قرار لجنة الطعن أو قرار لجنة الإدارة المالية أمام لجنة إعادة النظر^٣، والتي لها سلطة البتّ بقرارات معللة قطعية لا تقبل طرائق المراجعة بما فيها مراجعة القضاء الإداري إلا في حالات محددة في القانون الضريبي^٤. وهي بهذه الصفة لا يمكن النظر إليها كونهما لجنة إدارية بل هي فعلاً " محكمة إدارية عليا " أو بعبارة أخرى هي محكمة النقض في القضايا الإدارية وهذا يعني من الناحية القانونية أن ليس للدوائر المالية أن تصدر إلى لجنة إعادة النظر تعليمات في شأن القيام

^١ تتكون من: مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية.

^٢ راجع الفقرة ب/ من المادة ٦١/ من المرسوم رقم ١٦٨٤/ لعام ١٩٧٧ ملاك وزارة المالية في سورية.

^٣ تتكون من: معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات رئيساً، قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل عضواً، أحد المديرين في الإدارة المركزية عضواً، ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير عضواً، خبير يختاره وزير المالية.

^٤ وهي الحالات التي نصت عليها المادة ٣٧/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة، إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه، إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون، إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطياً أحد الطرفين، إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم.

بمهمتها، ولا أن توجهها توجيهاً معيناً أو أن تفرض عليها رأياً في قضية معينة معروضة عليها، ومن ثم يجوز للجنة إعادة النظر أن لا تنقيد بالتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ما لم تكن هذه التعليمات مستندة إلى نص قانوني، فلو رأت الدوائر المالية مثلاً أن بعض النفقات لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل فليس هناك ما يمنع اللجنة من أن تخالف هذا الرأي وأن تعد تلك النفقات من الأعباء القابلة للتنزيل^١.

وفي رأينا كان هذا محل انتقاد وذلك لأنه ستكون حينئذ قد أخلت الإدارة الضريبية بمبدأ المساواة في التعامل بين المكلفين حين يحق للجنة تلك مخالفة التعليمات العامة والعمل على تقرير حالة كل تكليف على حده.

المطلب الثاني

تصحيح الإقرار الضريبي أو رفضه

قد يحدث وأن يقدم المكلف إقراره الضريبي بشكل ناقص دون أن يكون لديه أية نية للتهرب، فيعد حينئذ بأنه قد أخل بواجب الصدق في ذلك الإقرار. وإن ذلك الإخلال له العديد من الصور، فقد يكون دور المكلف سلبياً بأن يذكر رقماً صحيحاً لأرباحه ولكنه يقتصر على جزء من نشاطه كأن يتجر في الحرير والقطن فيذكر في إقراره أرباحه من القطن ويكون إقراره غير صحيح، وقد يمعن في هذا الكذب فيؤيده بأوراق كاذبة من عنده^٢. ومن الطبيعي ألا يتساوى

^١ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٢ -

٤٤٣.

^٢ أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ١٣.

المكلفين المخلّين بذلك الواجب بدرجة واحدة، فالذي يزور أرباحه ليس كالذي يخطأ خطأ مادي بسيط أو كالذي يغفل عن توقيع المحاسب القانوني. سنتحدث عن ذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: تصحيح الإقرار الضريبي.

الفرع الثاني: رفض الإقرار الضريبي.

الفرع الأول

تصحيح الإقرار الضريبي

في حال قدم المكلف إقراراً ضريبياً ناقصاً دون أن يكون لديه أي نية للتهرب، يكون للإدارة الضريبية عندئذ سلطة الاعتداد بالإقرار، كما يكون لها سلطة تصحيحه بالشكل الذي يجعله يعكس الواقع الحقيقي للمكلف. ويتجلى ذلك النوع من النقص ضمن صورتين، في حال كان النقص ناجماً عن خطأ مادي، أو إغفال توقيع المحاسب القانوني، لندرسهما تباعاً:

أولاً: الخطأ المادي:

نصت جميع التشريعات الضريبية المقارنة على جواز تصحيح الخطأ المادي دون أن يترتب عليه أي جزاء وذلك لانقضاء نية التهرب، فالمشرع الضريبي في مصر لم يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية. ولكنه اشترط أن يقدم المكلف إقراراً ضريبياً معدلاً للخطأ أو السهو ذاك

خلال فترة تقادم دين الضريبة^١، وأن لا يكون المكلف قد استخدم أحد الطرق التي يعد فيها متهرباً من الضريبة^٢. وقد اعتبر المشرع أيضاً أن قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار بمثابة الإقرار الأصلي^٣.

وكان ذلك محل انتقاد الفقه المصري، فالنص القانوني أثار بعض الالتباس والغموض، ولم يعط الجواب الكافي لبعض التساؤلات، فكيف يجوز للمكلف تصحيح الإقرار خلال فترة تقادم دين الضريبة أي خلال مدة خمس سنوات من تاريخ استحقاق الضريبة، ثم يعتد القانون بالإقرار المعدل إذا قدمه المكلف خلال ثلاثين يوماً فقط من تاريخ تقديم الإقرار الأصلي؟ وهل يعني ذلك أن المكلف الذي يبادر بتعديل إقراره بعد ثلاثين يوماً من الميعاد الأصلي لتاريخ تقديم الإقرار وقبل تقادم الدين الضريبي لا قيمة له، أو لا أثر له؟ أو يعد مخالفة أو جريمة جنائية؟ وإذا كان الأمر كذلك فما جدوى أن يعدل المكلف الإقرار الذي يكتشف خطأ أو سهواً وقع فيه بعد مضي الثلاثين يوماً المشار إليها؟ وإزاء تلك الأسئلة كان للفقه المصري رأيه، لو أن المشرع سمح بتعديل أو

^١ راجع المادة ٩١/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، والتي حددته بخمس سنوات.

^٢ راجع المادة ١٣٣/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، والمادة ١١٢/ من اللائحة التنفيذية منه.

^٣ راجع المادة ٨٧/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

تصحيح الإقرار خلال الفترة التالية من تاريخ تقديم الإقرار إلى اليوم السابق على خضوع هذا الإقرار للفحص أو إجراءات ربط الضريبة^١.

كما يكون للإدارة الضريبية سلطة تصحيح خطأها أيضاً، فنصت المادة /٩٣/ من القانون الضريبي المصري النافذ، على جواز تصحيح الإدارة الضريبية للخطأ المادي والحسابي سواء أكان ذلك التصحيح بناء على طلب المكلف أم من تلقاء ذاتها مالم يكن الربط نهائياً، هذا وقد حددت اللائحة التنفيذية المقصود بالخطأ المادي وهو ورود النتيجة مخالفة للحيثيات، وعرفت أنها الأخطاء في نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية ويعد في حكم الخطأ المادي الحالات التي نصت عليها المادة /١٢٤/ من القانون، وهي:

- ١- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.
- ٢- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.
- ٣- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- ٤- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.
- ٥- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
- ٦- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على المكلف.
- ٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
- ٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٧٦.

- ٩- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.
- ١٠- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.
- ١١- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

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

وبالنسبة لتصحيح الربط النهائي يتم بناء على طلب يقدمه المكلف إذا كان أساس الربط تقديرات الإدارة الضريبية أو طبقاً لقرار لجنة الطعن ويجب أن يقدم المكلف الطلب خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً^١.

أما في سورية فإنّ المشرع الضريبي أجاز للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكاليف بسند تحقق إضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقيين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة صدور سند تحقق التكاليف^٢، وذلك من تلقاء الدوائر المالية أو بناء على طلب من المكلف ذاته. وأجازت الدفع بالاعتراض أمامها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف الإنذار الإجرائي بالدفع.

^١ سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ٦٠٢.

^٢ راجع المادة ١١١/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعليماتها التنفيذية.

ثانياً: عدم اعتماد الإقرار من المحاسب القانوني:

إنّ عدم توقيع الإقرار الضريبي من المحاسب القانوني في القانون المصري رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ الملغى لم يكن معاقباً عليه، إلا أنّ المشرع المصري في القانون الحالي النافذ - رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ - وضع شروطاً لوجوب توقيع المحاسب على الإقرار الضريبي وذلك بمقتضى الفقرة الثالثة من المادة /٨٣/ منه، وهي:

١- أن يعد الإقرار محاسب مستقل، أو محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، وليس المحاسب الذي يعمل تابعاً لصاحب المنشأة، وفي هذه الحالة يجب على المحاسب المستقل التوقيع على الإقرار وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

٢- أن يكون الإقرار خاصاً بشركات الأموال والجمعيات التعاونية أياً كان رقم أعمالها.

٣- أن يتجاوز رقم أعمال الفرد أو شركة الأشخاص مبلغ مليوني جنيه سنوياً^١.

ولم يعتبر المشرع المصري جريمة عدم اعتماد الإقرار من محاسب قانوني كباقي جرائم التهرب والتي عددها في المادة /١٣٣/ من القانون /٩١/ لأنها لا تتضمن نية التهرب كبقية الجرائم تلك.

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٦٨.

وهي جريمة قد تنتهي صلاحاً وذلك متى قام المكلف بسداد المبالغ المستحقة عليه مع تعويض مقداره ألفاً جنيهِ^١، مع تشديد الغرامة لعشرة آلاف جنيهِ في حال العود الى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات^٢.

أما في سورية فقد اشترط القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على مكلفي الأرباح الحقيقية والمعددين بالمادة الثانية منه بوجوب اعتماد إقراراتهم الضريبية من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة باستثناء بعض المكلفين المعددين بالمادة ١٧/ منه، وتعليماتها التنفيذية والمعدلة بالمادة ٩/ من المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦، وهم:

- ١- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.
- ٢- المخلصون الجمركيون .
- ٣- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- ٤- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- ٥- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
- ٦- المكلفين الذين لا يوجد لديهم ميزانية أو حساب أرباح وخسائر.
- ٧- أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر.

^١ وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، طبعة ٢٠١٠، يونايتد للإصدارات القانونية، ٢٠١٠ م، ص ١٢٧.

^٢ راجع الفقرة الثالثة من المادة ١٣٥/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

فالبيانات المالية والضريبية لا تعتبر معتمدة بصورة قانونية إلا إذا جرى اعتمادها من قبل محاسب قانوني^١، فإذا ما تقدم المكلف بإقرار غير معتمد من محاسب قانوني مجاز^٢، فإنه يتعين على الدوائر المالية إنذاره للامتثال لأحكام القانون خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فإذا امتثل المكلف تفرض بحقه غرامة عدم الاعتماد بواقع (٥%) من الضريبة، أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالإقرار غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد إقرار وقدرها (١٠%) من الضريبة. على أنه إذا قام المكلف باعتماد إقراره من قبل محاسب قانوني وقدمه للدوائر المالية قبل تبليغه أي إنذار فلا تسري بحقه غرامة عدم اعتماد الإقرار.

وينبغي الإشارة إلى أن عدم الاعتماد بالإقرار غير المعتمد من محاسب قانوني لا يعني ذلك إهمال هذا الإقرار وكأنه غير موجود بل يتوجب التدقيق بموجبه مع مقارنة المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية على ما ورد في الإقرار والقيود، فإذا وجدت فعالية مخفاة يجري تطبيق أحكام القانون على هذه الواقعة^٣.

^١ راجع المادة ٤٥/ من القانون رقم ٣٣/ عام ٢٠٠٩ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة في سورية.
^٢ جاءت كلمة "معتمدة" في التعليمات التنفيذية للمادة ١٧/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت مع بيان لرأيه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف.
^٣ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٠.

ومع ذلك أعطى القانون الضريبي الحق للدوائر المالية بالتكليف المباشر بحق المكلف في حال اقتضت الضرورة ذلك، وفي ضوء المعلومات المتوفرة لديها وفي ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

الفرع الثاني

رفض الإقرار الضريبي

يتجلى هذا الرفض حين يتعمد المكلف التهرب من واجباته الضريبية المنصوص عليها بالقوانين الضريبية وتتوافر لديه النية للإخلال بواجب الصدق، فكان من الطبيعي ألا يعامل عندئذ المكلف الذي تعمد التهرب كالمكلف الذي يخطئ دون سابق نية للتهرب. لنسلط الضوء على تلك الحالة في الدول المقارنة:

أولاً: مصر:

ففي مصر حدد المشرع الضريبي المصري الحالات التي يعتبر فيها المكلف متهرباً من الضريبة وهي بحسب المادة /١٣٣/ من القانون/٩١/ باستعمال إحدى الطرق الآتية:

١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

٣- الإلتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الإدارة الضريبية بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

٦- عدم إصدار الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة /٧٨/ من القانون أو اصطناع أو تغيير فواتير البيع أو الشراء أو غيرها من المستندات لإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر^١.

العقوبة في التشريع المصري:

وتشمل العقوبة كلاً من مقدم الإقرار والمحاسب القانوني الذي اعتمده

على الشكل التالي:

١- عقوبة مقدم الإقرار: اعتبر المشرع المصري جريمة التهرب من أداء الضريبة بالطرق المنصوص عليها في المادة /١٣٣/ من القانون /٩١/ سالفة

^١ مضافة بالقانون رقم /٧٣/ لسنة ٢٠١٠ المعدل لقانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة

البيان من الجنب، وعقوبتها الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز الخمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حال العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً، بعد أن كانت هذه الجريمة في قانون الضرائب على الدخل الملغى - المادتان /١٧٨-١٨١/ من القانون /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ - من الجنايات وعقوبتها السجن والتعويض^١.

وفي حال نقص مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي، فإنه يصار إلى معاقبة المخل بعقوبة غرامة يختلف مقدارها باختلاف المبلغ المنقوص، وذلك بحسب المادة /١٣٦/ على الشكل الآتي:

- أ- ٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠٪ إلى ٢٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً.
 - ب- ١٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠٪ إلى ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً.
 - ج- ٨٠٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً.
- وقد اعتبرت جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة^٢.

٢- عقوبة المحاسب القانوني: لم تعد عقوبة المحاسب القانوني الذي يساعد على التهرب من خلال التوقيع على إقرارات غير صحيحة بإخفائهم بعض

^١ لمزيد من الاطلاع: ماهر عبد الواحد، الكتاب الدوري رقم ٧/ بشأن تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٥ م.

^٢ راجع المادة /١٣٣/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

الوقائع التي يعلمونها أثناء تأديتهم لمهامهم من الجنايات، كما كانت تنص المادة /١٨٠/ من القانون /١٥٧/ لعام ١٩٨١، بل أصبحت بموجب القانون /٩١/ الحالي والمعمول به في مصر من الجرح. فنصت المادة /١٣٢/ منه: " يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

- أ- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف.
- ب- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً ".

كما يعتبر المحاسب القانوني شريكاً للمكلف في جريمة التهرب الضريبي، فقد نصت المادة /١٣٤/ من القانون ذاته على أنه " يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها ".

وقد أصاب المشرع الضريبي المصري في التخفيف من العقوبة على المحاسب المخل^١، لأن ذلك لا يستدعي التركيز على معاقبة غير المخاطب بفرض الضريبة والذين هم المكلفين أساساً، ومن جهة أخرى التخفيف من تغليظ العقوبة السابقة يسهم في تخفيف العبء عنه وتفعيل دور المحاسبة بروح جديدة مفادها إعادة الثقة والتواصل بين الإدارة الضريبية وكل من المكلفين ومراقبي الحسابات^٢.

ثانياً: سورية:

عرف القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ التهرب الضريبي في سورية: بأنه كل فعل يتضمن مخالفة الأحكام القانونية وعدم القيام بالواجبات الملقاة على عاتق المكلفين والتي تحول دون الوصول للمطارح الضريبية، بقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم كلياً أو جزئياً، سواء تم ذلك من قبل المكلف بالذات أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً (أمر إداري أو وكالة عامة أو خاصة أو أي وثيقة خطية موثقة أصولاً)^٣.

^١ لم يقتصر القانون الضريبي المصري السابق على المعاقبة بالسجن وإنما أضاف عليها تأدية ما يعادل ثلاثة أمثال ما لا يؤد من الضرائب المستحقة في حال الحكم بالإدانة في جرائم التهرب الضريبي والمساعدة في ارتكاب الجرائم واعتماد المحاسب على غير الحقيقة، واعتبر المشرع جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخرقة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب العامة وتفقد الثقة والاعتبار وتتنطبق هذه القوانين على الفاعل الأصلي والشريك من المحاسبين وغيرهم، راجع مصطفى رشدي شريحة التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، مرجع سابق ص٧٤٦.

^٢ أحمد عبد الرحمن مبارك، مراقبي الحسابات في مصر حقوق وواجبات، مرجع سابق، ص ١٤.

^٣ المادة ٢/ من قانون التهرب الضريبي السوري رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

وقد أوضحت التعليمات التنفيذية لهذه المادة عدة شروط حتى تعتبر الواقعة من واقعات التهرب الضريبي:

١- يجب أن تكون موثقة وتعتمد على وثائق ومستندات ثابتة وليس لمجرد الشك والتقدير.

٢- توفر نية وقصد التهرب من دفع الضرائب والتي تعتبر أساساً في توصيف واقعة التهرب الضريبي، وهكذا فإنّ عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية وقيامهم بها فيما بعد بمبادرتهم لا يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي، ويكتفى بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب والرسوم النافذة انطلاقاً من أنّ القيام بهذه الواجبات ولو بشكل متأخر ينفي عنهم توفر نية وقصد التهرب من دفع الضرائب.

العقوبة في التشريع السوري:

عاقب المشرع السوري كلاً من المكلف مقدم الإقرار وكذلك المحاسب القانوني على الشكل الآتي:

١- عقوبة مقدم الإقرار: أفرد المشرع السوري لكل فعل من أفعال التهرب الضريبي عقوبة خاصة تتراوح شدتها بحسب أسلوب التهرب الذي اتبعه المكلف، فعاقبت المادة /٣١/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ المكلف الذي يرفض تقديم المستندات والقيود أو الذي لم يبرز القيود المحاسبية المطلوبة بربط إداري مباشر على ضوء المعلومات وفعاليته بشرط ألا يقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة إضافة لغرامة قدرها ٥٠% من الضريبة المقررة عن سنة التكليف، هذا في حال عدم امتثاله للإنذار المبلغ به خلال /١٥/ يوم.

وفي حال قيام المكلف بإخفاء نشاطٍ يترتب عليه ربح فإنه يكون عرضةً للتقدير المباشر إضافة لغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم.

أما إذا استخدم المكلف أساليب احتيالية للتهرب الضريبي كتضمين دفاتره معلومات غير صحيحة أو تزوير وما إلى ذلك فإنه يصار إلى تشديد العقوبة بإحالاته للقضاء وذلك بقرار من وزير المالية ومعاقبته بالحبس لمدة شهر واحد وحرمانه من إجازات التصدير والاستيراد وتجميد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة، فضلاً عن مضاعفة العقوبة في حال التكرار وذلك بمقتضى المادة /١٩/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/.

هذا وفي حال تم ضبط واقعة التهرب الضريبي من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من وزير المالية، يصار حينئذٍ إلى تطبيق العقوبات الواردة في المادة الثامنة من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وهي " الحبس لمدة شهر وغرامة قدرها (٢٠٠%) من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكلفة أو جزء التكلفة محل التهرب حسب الحال وتضاعف العقوبة في حال التكرار". ويجب تنظيم محضر ضبط قانوني بذلك.

وهنا برأينا كان محل انتقاد لسياسة العقوبات المتبعة في سورية، حيث أن تعدد القوانين والجهات التي تفرض هذه العقوبات قد يؤدي إلى تعقيدات كثيرة وعدم المساواة في المعاملة الضريبية في الكثير من الأحيان بالنسبة للمكلفين، فنجد أنه يوجد مكلفين يتم ضبطهم من قبل أجهزة مكافحة التهرب

وتتطبق عليهم عقوبات مشددة، وبنفس الوقت قد نجد مكلفين لديهم نفس نية التهرب وأسلوب التهرب إلا أنهم لا يعاقبون بتلك العقوبة المشددة فقط لأنه لم يتم ضبطهم من قبل تلك الأجهزة. لذلك كان من الأفضل بمكان لو توحدت أجهزة مكافحة التهرب الضريبي مع الإدارة الضريبية، أو العمل على التنسيق بينهما، وهذا ما كان مقررًا حين نص النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على إنشاء دائرة تسمى بدائرة مكافحة التهرب الضريبي والتي من اختصاصاتها التنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بمكافحة حالات التهرب الضريبي تلك^١، ومع ذلك لم تنشئ تلك الدائرة إلى الآن في هيئة الضرائب السورية.

وبصدور المرسوم رقم /٦٤/ لعام ٢٠١٠ عمل على نقل الاختصاصات الضريبية من وزارة المالية إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم باستثناء ما يتعلق بالاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب منه، مما زاد في الفصل بين الإدارة الضريبية ومديرية الاستعلام الضريبي التي بقيت تتبع وزارة المالية^٢.

وحبذا لو تم توحيد الجهات التي تتعلق بالعمل الضريبي ومراقبته تحت إشراف الإدارة الضريبية كما هو معمول في جميع الإدارات الضريبية الحديثة وكذلك توحيد التشريعات الضريبية التي تعاقب على التهرب حتى

^١ راجع النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بالقرار رقم ١/ق.و تاريخ ٢٠١١/١/٣ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم ١/ مكرر تاريخ ٢٠١١/١/٣ ص ٤٧.

^٢ راجع المادة ١/ من المرسوم رقم /٦٤/ لعام ٢٠١٠، المعدل لقانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية.

تكون سياسة العقاب أوضح بالنسبة للمكلفين مما يساهم في تحقيق عدالة أكبر.

٢- عقوبة المحاسب القانوني: نظم القانون رقم ٣٣/ الصادر عام ٢٠٠٩ مهنة المحاسبة في سورية، وأوضح في المادة ٤٥/ منه واجبات المحاسب القانوني، والتي كانت من أبرزها: وجوب عدم اعتماد أي إقرار ضريبي يعتقد بأنه يحتوي على بيانات خاطئة، أو مضللة، أو يحتوي على بيانات أو معلومات أعدت بإهمال أو دون معرفة حقيقية، أو يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة، ويؤدي هذا الحذف أو الإخفاء إلى تضليل الدوائر المالية، وجعل القانون المذكور المحاسب المخالف لتلك الواجبات عرضة للإحالة إلى لجنة التأديب، والتي من اختصاصها، تنبيه وإنذار المحاسب خطياً أو الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات، وقد تصل العقوبة إلى إلغاء رخصة مزاوله مهنة المحاسبة^١، إضافة إلى إمكانية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي، وذلك بقرار من وزير المالية^٢.

^١ راجع المادة ٩٢/ من القانون رقم ٣٣/ عام ٢٠٠٩ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة في سورية.

^٢ راجع الفقرة ب/ من المادة ١٧/ من القانون الضريبي السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

المبحث الثاني

آثار الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

لا تقتصر الآثار القانونية على تقديم الإقرار الضريبي فقط، وإنما كذلك تترتب على عدم تقديمه، والتي سنسلط الضوء عليها ضمن المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: آثار تقديم الإقرار الضريبي.

المطلب الثاني: آثار عدم تقديم الإقرار الضريبي.

المطلب الأول

آثار تقديم الإقرار الضريبي

تترتب العديد من الآثار عند تقديم المكلف لإقراره الضريبي والتي من شأنها أن تؤثر على المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما سنرى ضمن الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للمكلف.

الفرع الثاني: آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية.

الفرع الأول

آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للمكلف

إنّ لتقديم الإقرار الضريبي آثاراً عديدة تخص المكلف، يعدّ أهمها:

١- الالتزام بالسداد:

تبدأ العمليات الضريبية بالإقرار الضريبي ثم تنتهي بدفع الضريبة والواقع أنّ الالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وضروري بالنسبة للدولة، حتى تستطيع أن يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق العام. والالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق المكلف وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة بأن تقوم بتحصيل الضريبة^١.

ففي مصر ألزمت المادة /٨٤/ من القانون الضريبي المكلف بأن يقوم بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه، بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة.

وفي حالة زيادة الضرائب والخصومات والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة، فإن مبلغ الزيادة لا يرد للمكلف إذا كانت في ذمته مستحقات ضريبية عن سنوات سابقة، بل تستخدم هذه الزيادة في تسوية هذه المستحقات أما إذا لم تكن في ذمة المكلف مستحقات ضريبية مدنية للإدارة الضريبية الضرائب فإنّ المكلف يكون بالخيار بين أمرين:

الأول: أن يطلب كتابة استبقاء هذه المبالغ في يد الإدارة الضريبية لاستخدامها في سداد أية مستحقات ضريبية تكون عليه في المستقبل.

^١ رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٣.

الثاني: أن لا يقدم هذا الطلب مما يلزم الإدارة الضريبية بردّ الزيادة إليه دون إبطاء^١.

أما في سورية فقد نصت الفقرة / د / من المادة / ١٤ / من القانون الضريبي / ٢٤ / وتعليماتها التنفيذية، بأنه يتوجب على المكلفين بأن يدفعوا إلى الخزينة الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في الإقرار خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم الإقرار المبحوث عنه في المادة / ١٣ / من هذا القانون وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة^٢.

وفي حال تقديم المكلف لإقراره بعد المدة القانونية المحددة بالمادة / ١٣ / من هذا القانون، فإن مهلة الثلاثين يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم الإقرار وتسجيله في الديوان^٣.

وقد ألزم المشرع السوري في بعض الحالات الخاصة السداد تزامناً مع الإقرار الضريبي المقدم كما فعل مع مستثمري المنشآت السياحية الذين ألزمهم بتسديد الضريبة فور تقديم الإقرار^٤.

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٧٦.

^٢ راجع التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ١٦/٣/٢٠٠٤.

^٣ فؤاد بازرباشي، موسوعة قوانين الضرائب والرسوم المالية في الجمهورية العربية السورية وتعديلاتها لغاية ٢٠٠٩/١٢/٣١ وتعليماتها التنفيذية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، بلا دار نشر، دمشق ٢٠١٠ م، ص ١٦١.

^٤ المادة / ٧ / من المرسوم التشريعي رقم / ٥١ / لعام ٢٠٠٦.

كما أجاز للدوائر المالية فرض سلفة على المكلفين خلال سنة ممارسة الأعمال ضماناً لحقوق الخزينة، على أن يسوى حساب السلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية، وقد جاء بقرار وزير المالية قواعد وضوابط هذه السلفة على الشكل التالي " يتم استيفاء سلفة على ضريبة الدخل من قبل الأمانات الجمركية المختصة عند تخلص البضاعة المستوردة وفق القيمة المحددة في البيان الجمركي "، وإنّ مبلغ السلفة ينزل فيما بعد من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في الإقرار الضريبي وفي حال تجاوزت السلفة الضريبة على الأرباح المصرح بها أو كانت النتيجة خسارة بموجب الإقرار المذكور فيؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكليف الدرجة القطعية^١.

كما ورد في المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ جواز اعتبار السلف المسددة ضريبة نهائية بقرار يصدر عن وزير المالية.

وكان لا بد لنا من الإشارة إلى عدة ملاحظات بخصوص عملية السداد:

أ- الممول ودافع الضريبة:

قد يختلف الممول عن دافع الضريبة كما ذكرنا من قبل، حيث تفرض الضريبة على ممول معين ويتم دفعها بواسطة شخص آخر يسمى في هذه الحالة المكلف بالضريبة، ومثال هذه الحالة نجدها في الضريبة على الدخل حيث نظام تحصيل الضريبة من المنبع، وفيه تفرض الضريبة على الممول

^١ راجع قرار وزير المالية رقم ٢٢٢٦ تاريخ ٢٧/٨/٢٠٠٥ المتعلق بقواعد وضوابط السلفة.

ولكن الذي يلتزم بدفعها هو شخص آخر، يقوم بخصمها مباشرة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، كما نصت عليه المواد (٥٦ - ٥٧ - ٥٨) من القانون /٩١/ المصري النافذ. كمثّل ما يقوم به رب العمل باستقطاع الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور وتوريدها ضمن مدة محددة أيضاً، ففي مصر نصت المادة /١٤/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة .. أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به ". وطبقاً لنص المادة /١٦/ " إذا كان صاحب العمل أو الملزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة"^١.

وقد أكد القضاء المصري على قبول الوفاء ممن ينوب عن المكلف قانوناً، حيث أكدته حكم محكمة القضاء الإداري المصري التي اعتبرت بأن الوفاء سواء تمّ من قبل المكلف أو من ينوب عنه يعتبر مبرئاً لزمة المدين^٢.

^١ عبد الله الصعيد، قانون الضريبة على الدخل في مصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠٦ م، ص ٨٣-٨٤.

^٢ حكم محكمة القضاء الإداري في القضية رقم ٣٧ لسنة ٣ قضائية.

وفي سورية نصت الفقرة /ب/ من المادة /٧٧/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على إلزام الجهات المحددة بالمادة /٧٥/ وضمن المهلة المحددة بها على أن يدفعوا للخزينة العامة جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين. أي أن المشرع السوري اتبع طريقة الحجز من المنبع فيما يتعلق بضريبة الرواتب والأجور حيث ألزم " الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة باقتطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة الضريبية القائمة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه بالرغم من عدم وجود نصوص صريحة في القوانين الضريبية تجيز الاتفاق على حلول شخص ما بالدفع محل المكلف المدين الأصلي بدين الضريبة، إلا أنه ليس هناك أي ينص يمنع ذلك، ولكن ينبغي التنويه إلى الذاتية الخاصة للقانون الضريبي عن الأحوال العامة العادية التي تعطي سلطة الدائن للحال الذي قام بالوفاء، فلا يتصور هنا أن تعطي سلطة و ضمانات الإدارة الضريبية للحال محل المدين تجاه المدين الأصلي وذلك لأن تلك الامتيازات أعطيت للإدارة الضريبية بوصفها المصلحة العامة التي ترفد الخزينة العامة للدولة والتي يحكم علاقاتها القانون العام. وفي جميع الأحوال يمكن القول: أن ما يهم الخزنة العامة هو أن تسدد الضريبة من قبل المكلف، فإذا ما عقد اتفاق يتحمل بموجبه شخص آخر دفع الضريبة فإنه لا

يمنع الإدارة الضريبية بالمطالبة بالدين قبل المكلف الأصلي إذ لم يوف الحال بموجب الاتفاق بما تعهد به^١.

ب- دين الضريبة لا يتوقف على إرادة المكلف وإقراره:

عندما تتحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة طبقاً لأحكام القانون الضريبي، فإنه يصبح لدين الضريبة كيان قانوني، دون أن يتوقف هذا الكيان على إرادة المكلف، فقد ألزم القانون الضريبي المكلف بتقديم الإقرار الضريبي الذي يبين فيه المكلف نتيجة نشاطه، وهذا الإقرار المقدم من المكلف للإدارة الضريبية لا يعتد به إلا في حدود مطابقة هذا الإقرار للحقيقة ولواقع الأمر ضمن حدود الواقعة القانونية التي أنشأت ذلك الدين.

ومن حيث المبدأ دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو المكلف بإقراره المقدم عنه بل ينشأ منذ اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المحددة في القوانين الضريبية، وبمجرد تحقق تلك الواقعة يصبح المكلف مدينًا بمبلغ الضريبة^٢. فمثلاً تستحق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إذا ما

^١ حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ١٦٦.

^٢ ثار الخلاف حول موعد بدء سريان التقادم بالنسبة لدين الضريبة: فيرى البعض أن التقادم يبدأ من تاريخ ثبوت الواقعة المنشأة للضريبة وهي ختام السنة المالية للمكلف، ورأى آخرون أن التقادم يبدأ من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار، ذلك أن دين الضريبة لا يمكن المطالبة به قبل هذا التاريخ، وذهب فريق ثالث إلى القول بأن التقادم يبدأ من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لسداد الضريبة من واقع الإقرار، وهذا ما نؤيده بدورنا لأن المطالبة بالضريبة غير ممكنة قبل هذا الأجل وأحسن العمل المشرع السوري حين حدد موعد بدء سريان التقادم بالنسبة لحقوق الخزينة من الضرائب والرسوم اعتباراً من التاريخ الذي يصبح فيه التكاليف مستحق الأداء، إذ نصت المادة ٢٧/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٦ " لا تسقط حقوق الدولة

تحققت الواقعة المنشئة لها وهي تحقق أرباح صافية للمنشأة في نهاية سنتها المالية تتجاوز الإعفاءات المقررة قانوناً وبمجرد تحقق هذه الواقعة ألزم المشرع المكلفين بتقديم إقرارات تبين أرباحهم المختلفة^١.

وكما رأينا سابقاً بأن الإقرار الضريبي هو مجرد وسيلة كاشفة للدين الضريبي وليست منشئة له، وهو ما يقودنا إلى القول تبعاً: بأن دين الضريبة لا يتوقف على إجراءات ربطه أو صدور قرار من الإدارة الضريبية بربطه وإنما يتوقف على الواقعة المنشئة له، وهذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في قرار لها " بأنّ دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة القانونية المنشئة له طبقاً للقانون أما واردات الضريبة فهي أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة ولا تعتبر مصدراً للالتزام بالضريبة أو شرطاً لتكونه"^٢.

من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع"، وأوضحت المادة ٣١/ من القانون الضريبي رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بأن تصبح التكاليف مستحقة الأداء بانقضاء المهل المنصوص عليها في المادة ١٣/ منه، والتي حددت بدورها موعداً للسداد بانقضاء ثلاثين يوماً تلي تاريخ مهلة تقديم البيان الضريبي. لمزيد من الاطلاع راجع: أحمد ثابت عويضة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية- مصدر الالتزام بالوفاء- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٥٨ م، ص ٣١٦. وأيضاً راجع تعليمات الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية رقم ٧٧٧٨/ تاريخ ٢٠/١٠/٢٠١٣ م.

^١ عبد الحميد شواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف بالاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٩٠ م ص ٦١.

^٢ أمجد نبيه لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، ٢٠٠٦ م، ص ١٥٥.

ج- تمديد مهل تقديم الإقرار الضريبي لا يؤجل الدفع:

يتم سداد الضريبة المستحقة بكاملها في الحالات التي لا يستخدم فيها طرق خصم المصدر أو نظام السلفيات المسبقة مع تقديم الإقرار الضريبي، في حين يرفق مع الإقرار الضريبي رصيد الضريبة المستحقة في حالة كون المكلف دفع سلفيات أو خصم مصدر أو دفع الاثنين معاً.

وتكون مرحلة دفع الضريبة هي نفس مرحلة تقديم الإقرار الضريبي إذ يجب أن يرفق مبلغ الضريبة والإقرار معاً، ولكن تعمل معظم الدول على منح مرحلة لدفع الضريبة المستحقة عن السنة الضريبية المنتهية أو لتسوية فروق الضريبة المستحقة، وتصل هذه المرحلة إلى أربعة أشهر، ولا يسمح بتمديداتها إلا في حالات خاصة بحسب ما تنص عليه التشريعات الضريبية، والتي قد تصل إلى ستة شهور بعد نهاية السنة، كما هو الحال في قانون الضريبة الأميركي حيث يجب دفع ٩٠% من قيمة الضريبة المتوقعة لحظة طلب تأجيل فترة تقديم الإقرار الضريبي^١، أما في سورية وفي الأحوال التي أجاز فيها المشرع تغيير مهلة تقديم الإقرار، فإنه تبعاً لتغير المهلة التي يمكن التسديد ضمنها، كما في حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم الإقرار، فإن مهلة الثلاثين يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في الإقرار تبدأ من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة تقديم الإقرار المحددة.

على عكس المشرع المصري الذي لم يترك لتمديد موعد تقديم الإقرار أثراً على موعد السداد، فقد اشترط في الأحوال العامة، على سداد مبلغ الضريبة

^١ أمجد نبيه لباد، حماية المال العام ودين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٦٤.

المقدرة من قبل المكلف في نفس الوقت الذي يقدم به المكلف طلب تمديد ميعاد تقديم الإقرار وكشروط على الموافقة على ذلك الطلب المذكور.

٢- نقل عبء الإثبات:

إنَّ أهمَّ أثر لالتزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي بموعده وضمن شروطه القانونية، هو نقل عبء إثبات عدم صحته للإدارة الضريبية، فقد ربط المشرع المصري بالإقرار قرينة الصحة مادام مستنداً لدفاتر ومستندات نظامية ومن ثم فانتظام الدفاتر وتوافر المستندات ليس إلا قرينة على صحة هذه الدفاتر، ولكنها قرينة قابلة لإثبات العكس، ويقع على الإدارة الضريبية إثبات عدم أمانة الدفاتر^١، ومن شأن ذلك تحويل عبء إثبات عدم صحة الإقرار على الإدارة الضريبية، ففي مصر نصت المادة /١٢٩/ من القانون الضريبي رقم /٩١/ النافذ: " ... يقع على المصلحة عبء الإثبات في حالة عدم الاعتراف بالإقرار إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين ٨٣-٨٤ "، وهي المواد التي تتعلق بمراعاة وتنظيم مواعيد تقديم الإقرار الضريبي^٢.

أي إذا قدم الإقرار ضمن المواعيد المنصوص عليها في التشريع الضريبي، وكذلك إذا كان الإقرار مستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة أو مبادئ محاسبية منبثقة عنها، وكذلك استناده لدفاتر

^١ عبد الحميد شواربي، الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٤.

^٢ أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق ص ٣١٣.

يلتزم المكلفين بإمسакها بحسب طبيعة نشاطاتهم الحرفية أو المهنية أو الصناعية أو التجارية^١.

ويمكن تعريف الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية بالغرض من هذه الدفاتر وهو أن تكون دليلاً كتابياً لعمليات المكلف الحقيقية التي قام بها وحجة قوية على صحة أرباح المكلف الظاهرة بها، فالدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية إذن هي الدفاتر الحسابية التي تقف بمفردها للتدليل على صحة أعمال المكلف. أو بمعنى آخر هي الدفاتر التي تقنع رجل الضرائب بذاتها بصحة نتيجة أعمال المنشأة بدون حاجة إلى إثبات آخر أو أي دليل خارجي^٢.

وهناك شروط رئيسية لابد من توافرها لكي يمكن الحكم على الدفاتر بأنها منتظمة هي وهذه الشروط:

- ١- أن تكون الدفاتر ممسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها.
- ٢- أن تكون الدفاتر مؤيدة في كل حالة بمستندات محفوظة بطريقة منتظمة^٣.
- ٣- أن تكفل لموظفي الإدارة الضريبية المختصين التحقق من نتائج أعمال المكلف.
- ٤- أن تكون المستندات حقيقية وغير مزورة، أي أن تكون جميع القيود أمينة^٤.

^١ راجع القرار الوزاري المصري رقم /٤١٤/ لسنة ٢٠٠٩، والذي حدد ثلاث فئات لنوع الدفاتر والسجلات التي يلتزم بها أصحاب كل فئة.

^٢ محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، الطبعة الأولى، ١٩٥٠ م، ص ٥٤.

^٣ راجع حكم استئناف القاهرة، السنة ٦١ جلسة ٢٥/٤/١٩٦٣.

^٤ محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٤.

٥- أن تتوفر في الدفاتر مجموعة من الشروط الشكلية بحيث تكون الدفاتر خالية من أي فراغ أو كشط أو تحشية فيما دون بها^١.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإدارة الضريبية ملزمة باعتماد ما يقدمه المكلف لها من حسابات ومستندات وسجلات ودفاتر أيًا كانت مادام أنها تحظى بالصدق والدقة في مندرجاتها. ومن جانب آخر يكون للإدارة الضريبية أن ترفض دفاتر وسجلات المكلف إذا انتفت فيه جوانب الصدق والدقة وبالتالي تقدر الإدارة الضريبية دخل المكلف حسب قناعتها إدارياً.

وخلاصة القول: إن الدفاتر التجارية وبما ورد فيها من معلومات يمكن أن تتخذ أساساً للتقدير إذا ما استوفت شروطها الموضوعية والشكلية، وأباححت الإدارة الضريبية لذاتها الخروج عنها وعدم الالتزام بها في حال كان العكس^٢.

ويتوجب على الإدارة الضريبية عند الخروج عن تلك الدفاتر أن تبني على أسباب موضوعية تمس أمانة هذه الدفاتر ومن تلك الأسباب كما أوضحت تعليمات الإدارة الضريبية في مصر:

١- عدم قيد بعض العمليات والتي قد تؤثر على نتائج نشاط المنشأة.

٢- التلاعب في الجرد كقيد البضاعة بأقل من قيمتها.

٣- عدم وجود مستندات مؤيدة لنتيجة عمليات المنشأة.

٤- عدم وجود نظام للضبط الداخلي وذلك بحسب طبيعة عمل المنشأة.

^١ خالد عبد الرحمن قطيني، محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

^٢ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، مرجع سابق، ص ١٤٦.

٥- انخفاض معدل إجمالي الربح إلا إذا كانت هناك ظروف تستدعي ذلك الانخفاض.

٦- عدم وجود حسابات أصولية منتظمة من شأنها إثارة الشك لدى مأمور التقدير في حجم الأرباح.

٧- وجود عيوب شكلية بالدفاتر كعدم تسلسل قيد أو كشط أو شطب وكان لها تأثير على نتائج أعمال المنشأة^١.

ولكن نجد هنا أن عبء الإثبات ينقلب على الإدارة الضريبية في حال عدم الأخذ بتلك الدفاتر. أما في حال كانت تلك الدفاتر غير منتظمة وفقاً لمعايير المحاسبة فإن عبء الإثبات عندئذ يبقى على المكلف ذاته في حال لم تأخذ بها الإدارة الضريبية.

بينما ينتقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية في حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتراف به من قبلها إذا كان الإقرار مستوفياً للنواحي الشكلية التي ذكرناها سابقاً^٢، وجاءت أحكام القضاء مؤكدة لذلك حينما أوجبت أن يكون هناك دليل قاطع على مخالفة المكلفين بتقريرهم للحقيقة، ومن ذلك ما قضت به

^١ مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني مرجع سابق، ص ٣٥.

^٢ لاحظ أن وزير المالية المصري قام بإضافة مواد جديدة إلى اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ م، بالقرار رقم ٧٧٨/ لسنة ٢٠١٠ م، وجعل بموجبها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية حتى في حال وجدت أن الفواتير غير مطابقة لإجمالي الدخل عند قيامها بعملية الفحص فأوجب عليها البحث عن دلائل أخرى لإقرار أو نفي التهرب الضريبي، كأن تحصل على إقرارات من مستفيدي الخدمة تثبت دفع مبالغ غير ثابتة في الفواتير، لمزيد من الاطلاع يرجى مراجعة المادة ٩٩/ مكرر (٤) منه.

محكمة النقض المصرية: " لما كان الحكم المطعون فيه أيد الحكم المستأنف الذي خلص إلى خلو الأوراق من دليل قاطع على مخالفة المطعون ضدهم للحقيقة بتقديمهم إقراراً غير مطابق لها وكان هذا الذي خلص إليه الحكم سائغاً"^١.

كما نص القضاء المصري مراراً بإتقال كاهل الإدارة الضريبية بعبء الإثبات، كما في حال مزاوله المكلف للنشاط الذي تدعي الإدارة الضريبية بخضوعه للضريبة، من دون أن يعفيها من ذلك أنها مكلفة بتطبيق قاعدة عمومية الضريبة، كونها يجب أن تثبت مزاوله المكلف للنشاط وتحقق مصدر الدخل بدليل صريح وقاطع وليس بمجرد استنتاج أو استدلال من قرائن أخرى، ومنها قضاءه: " المقرر في قضاء هذه المحكمة أن عبء إثبات مزاوله الممول لنشاط معين يقع على عاتق مصلحة الضرائب "^٢.

بل إن القضاء المصري قد قطع الطريق أمام الإدارة الضريبية إذا ما أدعت أن إثبات مزاوله المكلف للنشاط الخاضع للضريبة يستحيل إثباته لأي سبب^٣، ومن ذلك ما قضى به: " استحالة إثبات مزاوله الممول للنشاط مع

^١ الطعن رقم ٢٤٤ لسنة ٦٧ ق جلسة ١٣ مارس سنة ٢٠٠٨ م.

^٢ الطعن رقم ١٩٥٥ سنة قضائية ٦٠ مكتب فني ٤٨ تاريخ الجلسة ٢٦ / ١٩٩٧. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٢٦.

^٣ علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً وقضائياً وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح جامعة ذي قار، العراق، ٢٠١١، ص ٣٤.

شركات القطاع الخاص لوقوعه عادة بعقود شفوية لا يدفع عبء الإثبات عن مصلحة الضرائب^١.

وهذا ما وجدناه في التشريع الضريبي السوري حين حدد المشرع السوري في المادة السادسة من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بأنه على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج الحقيقة، فالغاية من مسك الدفاتر تلك هو أن تكون دليلاً كتابياً لعمليات المكلف الحقيقة التي قام بها وحجة قوية على صحة أرباحه المدونة بها^٢.

ف نجد أنّ المشرع السوري وبغاياته من الحجة تلك لم يفرد مواداً خاصة فيمن يقع عليه عبء الإثبات كما فعل المشرع المصري الذي كان سباقاً إلى التطوير الضريبي في التقدير الذاتي وتعميق الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكان من الأفضل النص صراحة على مواد قانونية توضح عملية الإثبات تلك والتي تتجه للأخذ بصحة الإقرار الضريبي المقدم من حيث المبدأ بحيث يقع عليها هي عبء الإثبات في حال قيامها بتعديله أو تصحيحه.

وقد دار نقاش حول مدى حجة الإقرار الضريبي في الإثبات^٣، فقد اعتبر البعض بأن الإقرار الضريبي يتمتع بجميع خصائص الإقرار، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أنّ

^١ الطعن رقم ٤٩٤ لسنة ٧٣ ق - جلسة ٢٠٠٥/٦/٢٨. راجع: أشرف محمد خير، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٢٦.

^٢ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤١٧.

^٣ راجع في هذا الشأن: علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً وقضاءً وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح، مرجع سابق، ص ٣٧.

المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته تجاه الخزينة، ويتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل، ويكون معبراً عما فيه كإقرار مكتوب، وهو أيضاً إقرار إخباري وليس إنشائي بوجود حق قديم سابق لتقديم الإقرار، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاماً بنص القانون ولا يحتاج لقبول الإدارة الضريبية وإنما يرتد بردها، وعلى ما سبق فإن إقرار المكلف بحجم العبء الضريبي، يعد التزاماً بما في ذمته تجاه الخزينة، وهذا ما قرره القضاء الأردني في حكم لمحكمة التمييز بأنّ حكم الإقرار الوارد في كشف التقدير الذاتي هو كأى إقرار صادر ملزم للمقر وفق القواعد والأسس المبينة في قانون البيانات الأردني^١، هذا من جهة، ومن جهة أخرى كيف البعض الإقرار الضريبي على أنه بمثابة مستند رسمي فالأسناد الرسمية تعرّف على أنها هي التي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقاً للقواعد القانونية وفي حدود سلطته واختصاصاته ما تم على يديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن^٢. ومن هذا التعريف اعتبر البعض أنّ الإقرار الضريبي الذي يصادق عليه موظف المالية هو مستند رسمي، وبما أنه لا يتم أمام القضاء فقد اعتبر بمثابة مستند رسمي غير قضائي، وجرى عليه القواعد العامة في الإثبات. أي هو حجة على الناس كافة بما دون فيها من أفعال مادية قام بها الموظف العام في حدود مهمته أو وقعت من ذوي الشأن في حضوره وذلك ما لم يثبت تزويرها بالطرق المقررة

^١ سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، دمشق، ٢٠٠٦، ص ٨-٩.

^٢ المادة ٥/ من قانون البيانات السوري رقم ٣٥٩/ لعام ١٩٤٧.

قانوناً، وما ورد على لسان ذوي الشأن من بيانات فيعتبر صحيحاً حتى يقوم الدليل على ما يخالفه^١.

وإننا لا نؤيد ذلك القول على الإطلاق، وذلك للاعتبارات التالية:

أ- القول بأن الإقرار الضريبي مستند رسمي لأنه صادق عليه موظف المالية فقط لا يجوز، وذلك لأن المصادقة هنا ليست لإعطائه الصفة الرسمية وإنما فقط لإثبات تاريخ استلام الإقرار الضريبي، كما أن الإقرار يعده المكلف بشكل مستقل وليس أمام موظف المالية.

ب- القول بأن الإقرار الضريبي مستند رسمي، يوجب عندئذ أن يكون حجة على الكافة، وهو لا ينطبق في الواقع على الإقرار الضريبي، وذلك لأنه لا يعدو أن يكون حجة على المكلف، وباستطاعة الإدارة الضريبية الأخذ بها أو لا بعد فحص الإقرار، وهو قابل لإثبات عدم صحته من المكلف أيضاً من خلال السماح له بسحبه وتعديله والرجوع عنه ضمن المهل القانونية الصحيحة.

ج- عدم إمكانية اعتبار الإقرار حجة على الغير، وذلك تطبيقاً للقواعد العامة التي تقول بأنه لا يجوز للمرء أن يصطنع دليلاً على نفسه^٢.

د- القول بأنه يهدف لترتيب التزام في غير محله، لأن هدفه الكشف عن نشاط المكلف الخاضع للضريبة بما فيها الأرباح والإعفاءات وصولاً للربح الصافي الخاضع للضريبة، وليس هدفه ترتيب التزام هو أصلاً مكلف به بحكم القانون.

^١ المادة ٦/ من قانون البيانات السوري رقم ٣٥٩/ لعام ١٩٤٧.

^٢ علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً وقضائياً وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح مرجع سابق، ص ٣٧.

الفرع الثاني

آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية

إنّ الهدف الأساسي للإدارة الضريبية من عملية تقديم الإقرار الضريبي إليها، هو ربط الضريبة وتحصيلها، لذا أعطى القانون الضريبي الإدارة الضريبية السلطات الكافية لقيامها بعملية الربط والتحصيل تلك، مع إعطاء المكلفين بالمقابل الضمانات اللازمة لاستقرار مراكزهم القانونية أمام الإدارة الضريبية فكان الإقرار الضريبي سنداً للتنفيذ بيد الإدارة الضريبية من جهة ويتحول إلى تكليف قطعي بمرور مدة معينة من جهة أخرى، لندرس هذين الأثرين ضمن الفقرات التالية:

١- تحول الإقرار الضريبي إلى سند للتنفيذ:

نظراً لأهمية الضرائب في تمويل الخزينة العامة للدولة وما تشكّله علاقة المكلف بالإدارة الضريبية من حيث هي علاقة تربط دائن ومدين لشخص عام ممثلاً بالإدارة الضريبية، اعتبر الدين الضريبي ديناً ممتازاً في التشريعات الضريبية^١، فعمدت إلى توقيع جزاءات على مخالفة واجب سداد ذلك الدين وأحاطته بضمانات عديدة للوفاء به، سواء أكانت ضمانات مسبقة كنظام الخصم والتحصيل من المنبع والدفعات المقدمة والسلف، أو كانت ضمانات جزائية في حال عدم السداد في النهاية ضمن المواعيد المحددة في القوانين

^١ راجع المادة ١٠٢/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبية، وكانت تلك العقوبات تتدرج وتتنوع بحسب نوع المخالفة من فوائد وغرامات وسجن وحتى فرض الحجز التنفيذي إن اقتضى ذلك.

ف نجد أنّ المشرع المصري فرض على المكلف المخالف مقابل تأخير على ما يجاوز مائتي جنيه وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهااء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي. وكذلك يستحق ذلك المقابل ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد، مع ملاحظة أنه يحسب 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 ٢٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه^١. كما عاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية وتضاعف هذه الغرامة في العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات^٢.

أما المشرع السوري فقد فرض فائدة سنوية عن المبالغ غير المدفوعة بمعدل ٧% تبدأ من اليوم التالي لنهاية المهلة المنصوص عليها لتقديم الإقرار وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية بمبلغ الضريبة. وقد حدد المشرع السوري حداً لتلك الفائدة بـ ١٤% في

^١ راجع المادة /١١٠/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ راجع المادة /١٣٥/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

حال تقديم الإقرار الضريبي ضمن المهل المنصوص عليها في القانون الضريبي. أما في حال تأخر المكلف بتقديم إقراره فتحسب الفائدة عن الفترة السابقة لتقديم الإقرار مهما بلغت ويضاف إليها فائدة ٧% سنوياً بعد تاريخ تقديم الإقرار على ألا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة ٢١%^١.

وتفرض أيضاً غرامة قدرها ١٠% من الضريبة محل الفائدة المذكورة سابقاً، في حال لم يدفع بها ضمن مهلة استحقاق تكاليف الضريبة على الدخل والسلف المستحقة، وغرامة قدرها ١٠% سنوياً في حال عدم سدادها في سنة استحقاقها، مع تحديد الحد الأقصى للغرامة المذكورة بـ ٣٠% من أصل التكاليف بما فيها جميع الإضافات^٢.

وإمعاناً من التشريعات الضريبية لحماية حقوق الخزينة العامة، فقد نصت على جواز فرض حجز تنفيذي من قبل الإدارة الضريبية على أموال المكلف، حيث أعطت المادة /١٠٤/ من القانون الضريبي المصري النافذ رقم /٩١/ الحق للإدارة الضريبية في توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من ضرائب من واقع إقرارات المكلف إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية.

فنظراً لأهمية دين الضريبة وضرورة تحصيله بأسرع ما يمكن وبأقل قدر من الجهد والوقت وعدم تهرب المدين، فقد عمد المشرع المصري إلى اعتبار الإقرار الضريبي نفسه هو سند التنفيذ الجبري، ويكون الإقرار الضريبي

^١ راجع المادة /٣١/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٢ راجع المادة /١٠٧/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ذاته معادلاً لقوة السند التنفيذي الذي يجوز التنفيذ به^١، دون حاجة إلى إصدار تنبيه بذلك من قبل الإدارة الضريبية^٢.

أما بالنسبة للمشرع السوري لم ينص صراحة بتحول الإقرار الضريبي إلى سند للتنفيذ وإعطائه قوة السند ذاك، وإنما نصّ على إلقاء الحجز التنفيذي على المتخلفين عن الدفع بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم إنذار الدفع من قبل الدوائر المالية، وذلك بقرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة، وإذا ما قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع فيها تهرب أموال المكلف أو إخفاؤها فهنا يمكن إلقاء الحجز بدون ذلك الإنذار^٣.

وحبذا لو خطا المشرع السوري خطا نظيره المصري من اعتبار الإقرار الضريبي نفسه السند التنفيذي للحجز صراحة بنص القانون ذاته، وذلك لسرعة التحصيل وعدم هدر الوقت وصولاً إلى عدم ضياع حقوق الخزينة.

٢- تحول الإقرار الضريبي إلى تكليف قطعي:

لم تترك التشريعات الضريبية المدة مفتوحة أمام الإدارة الضريبية من أجل معالجة الإقرار وصولاً للتكليف النهائي وربط الضريبة، وذلك حفاظاً على حقوق المكلفين ومقدرتهم على معرفة ما يترتب عليهم من ضرائب ضمن مدد محددة ومعينة ينبغي على الإدارة الضريبية مراعاتها، فاستقرار المركز القانوني

^١ رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٧٦.

^٢ لمزيد من الاطلاع: أحلام الشيخ علي، نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الإيراد حالات في التشريع الضريبي المقارن، رسالة ماجستير، مركز انفو للعلوم التقنية، ص ١٦١.

^٣ راجع المادة ٨/ من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦ م.

للمكلف هو أمر جوهري في إصلاح العلاقة مع المكلف وتعزيز الثقة من خلال ضمان حقه في الأمان واستقرار مركزه القانوني، فنجد أن المادة /٩١/ من القانون الضريبي المصري رقم /٩١/ النافذ لم تترك للإدارة الضريبية إجراء وتعديل الربط في أي وقت ويمدد مفتوحة كيف تشاء، وإنما نصت على ضرورة إجراء أو تعديل الربط خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية المحددة له، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة، وبانقضاء تلك المدة ينقلب الإقرار المقدم من المكلف إلى إقرار نهائي لا يجوز للإدارة الضريبية تعديله حينها.

أما في سورية فإنّ الفقرة /هـ/ من المادة /٣١/ من القانون الضريبي /٢٤/ النافذ أعطت الدوائر المالية مهلة خمس سنوات فقط لتقوم بإجراءات التكاليف الضريبية تبدأ هذه المهلة من تاريخ تقديم المكلف إقراره الضريبي ضمن المهل القانونية المحددة لتقديم الإقرار، وإن لم تقم الدوائر المالية بإجراءات التكاليف الضريبية ضمن المهلة تلك، فإنّ النتائج الواردة في الإقرار تصبح قطعية بحق الدوائر المالية بحيث لا يعود بإمكانها اتخاذ أي إجراء تجاه المكلف أو مطالبته بأي فوائد أو غرامات أو غيرها ويصبح التكاليف عندئذ غير قابل لأي طريقة من طرق الطعن أو المراجعة^١.

ونستنتج من ذلك أنّ هذا الحكم يقتصر تطبيقه على الإقرارات الضريبية المقدمة ضمن المهل القانونية المحددة بالقانون الضريبي، والمقصود بالبدء

^١ راجع تعليمات المادة /٣١/ من القانون الضريبي السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

بإجراءات التكاليف الضريبي هو أن يكون التكاليف قد وصل إلى مرحلة التكاليف المؤقت وتم تبليغه للمكلف قبل انقضاء الخمس سنوات المشار إليها سابقاً.

وفي ظل الظروف الطارئة في سورية، وحرصاً من المشرع الضريبي على عدم إضاعة أي حق من حقوق الخزينة العامة للدولة، وتمكين الدوائر المالية من دراسة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين دراسة دقيقة وموضوعية في ظل تلك الظروف، فقد تم صدور المرسوم /١٧/ لعام ٢٠١٣ والذي قام بتعديل الفقرة /هـ/ من المادة /٣١/ من القانون الضريبي رقم /٢٤/ وذلك بإعطاء الحق لوزير المالية بتمديد الفترة التي يتوجب دراسة الإقرار الضريبي خلالها سنة فسنة على أن لا يتجاوز هذا التمديد الخمس سنوات وبدون أي فوائد أو غرامات ويكون قرار الوزير بالتمديد، غير قابل لأي طريق من طرق الطعن^١.

المطلب الثاني

آثار عدم تقديم الإقرار الضريبي

يترتب على تقديم الإقرار الضريبي نتائج هامة قمنا بدراستها في المطلب السابق، ونستطيع بالمقابل أن نستنتج آثار عدم تقديم الإقرار من خلال المقابلة بمزايا تقديمه، فعلى سبيل المثال إن تقديم الإقرار الضريبي بموعده وضمن شروطه القانونية من شأنه أن يلزم الإدارة الضريبية بالقبول المبدئي للإقرار، ويترتب عليها عبء إثبات عدم صحته في حال ارتياها بالإقرار

^١ راجع الأسباب الموجبة للمادة الثالثة منه.

وبالمقابل نستطيع القول: بأنّ عدم تقديم الإقرار يسقط تلك الميزة من المكلف ويتيح للإدارة الضريبية قيامها بالربط المباشر بضوء المعلومات المتوافرة لديها ويقع عندئذ على المكلف عبء إثبات عدم صحة الربط.

وقد كان أهم أثر لعدم تقديم الإقرار الضريبي هو تشديد العقوبة المحددة في التشريعات الضريبية المقارنة، التي لم تساو على الإطلاق بين من يقدم الإقرار الضريبي ولو كان ناقصاً مع من لم يقدمه على الإطلاق، لذلك سنعمد على كشف طبيعة ذلك الإخلال وأثره بالعقوبة تلك، وكذلك كيفية دفع المكلف لأثر ذلك الإخلال ضمن الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار وأثرها في العقوبة.
الفرع الثاني: الدفوع المقدمة للحد من أثر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار.

الفرع الأول

طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار وأثرها في العقوبة

سنسلط في هذا الفرع الضوء على ماهية جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وانعكاسها على مدى عقوبة ذلك الإخلال.

١ - طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار:

يعدّ عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد مسبقاً في التشريعات الضريبية جريمة يعاقب عليها القانون. وهي من الجرائم ذات الطابع السلبي، لأنها تتخذ نشاطاً سلبياً يتمثل في عدم قيام المكلف بعمل إيجابي يفرضه عليه القانون الضريبي وهو تقديم الإقرار.

وقد جرى اعتبار هذه الجريمة على أنها جريمة مستمرة لأنها جرائم ترك مستمر تتجدد في كل وقت بإرادة الجاني^١. وهو ما رآه البعض، فقد اعتبروا أنّ الامتناع عن تقديم الإقرار جريمة مستمرة باعتبار أنّ الالتزام مازال مستمراً، فإذا ما أدركته سنة تالية اتصل هذا الالتزام بالأول وتتابع حالة الاستمرار التي بدأت منذ الإخلال الأول، بحيث يعتبر الإخلال في كل سنة حلقة متصلة في حركة جنائية واحدة وصورة من صور الاستمرار في جريمة مستمرة موضوعها الامتناع عن تقديم الإقرار وفاعلها شخص واحد والحق المعتدى عليه هو حق الخزانة^٢. وقد أيدت محكمة النقض المصرية سابقاً ذلك الرأي واستقرت على أنّ "عدم تقديم الإقرار جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي تنشأها إرادة المتهم أو تتدخل في تجديدها..^٣".

ولكن تصدى فقه مضاد لتلك النظرة من خلال التأكيد على أنّ واقعة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي هي جريمة وقتية، وهو الرأي السليم الذي نؤيده لأن المشرع وقد فرض الإقرار في كل سنة مالية قد اعتبر الإخلال به جريمة مستقلة عن الإخلال الذي يحدث في سنة بعدها، فهناك اختلاف في الركن المادي لكل من الجريمتين، ففي الأول الامتناع عن تقديم الإقرار عن

^١ أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ١٠.

^٢ كما جرى تأييد ذلك في الأمر العسكري الصادر رقم ٣٦١ سنة ١٩٤٣، راجع أيضاً: أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ١٠-١١.

^٣ حكم نقض ٣٩٧ لسنة ٢٦ ق جلسة ١٩٥٦/٦/٥، راجع: وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٨٣.

النشاط الحاصل خلال هذه السنة، وفي الثانية عن النشاط الحاصل فيها، فإذا تعددت السنوات تعددت الجرائم لأنها جرائم مستقلة^١.

٢- أثر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار:

أقرت القوانين الضريبية المقارنة عقوبات على المكلف المخل الملتزم بتقديم الإقرار الضريبي على نحو يوازن بين مصلحة المكلف في عدم الإسراف في العقاب على ما يجاوز القصد منه، وبين مصلحة الدولة في أن تكون العقوبة رادعة ترهب المخالفين وغيرهم، وتحفظ للخزانة العامة حقوقها الضريبية.

ففي الولايات المتحدة الأميركية، وكنتيجة لتوازن عملية عقوبة عدم تقديم الإقرار في موعده وعدم السداد، تقرر عقوبة غرامة لكل منهما بمعدل ٥% عن كل شهر تأخير عن تقديم الإقرار و ٠.٥% عن كل شهر تأخير عن السداد بما لا يتجاوز غرامة كل منهما عن ٢٥% من مبلغ الضريبة^٢، مع ملاحظة أنه عند حساب مبلغ الغرامة لكليهما يتم حلول غرامة عدم السداد مكان غرامة عدم تقديم الإقرار عند حساب الأخيرة وكمثال على ذلك إذا كان مبلغ الضريبة المطلوب سداؤه يبلغ ستة آلاف دولار، وتأخر /٣٩/ يوم عن السداد، فإنّ مبلغ الغرامة واجبة السداد يكون /٦٠٠/ دولار فقط، بحيث أنه تحسب غرامة عدم التقديم ٥% من مبلغ الضريبة عن شهرين لتبلغ /٦٠٠/ دولار، كما تحسب غرامة عدم السداد ٠.٥% عن شهرين لتبلغ /٦٠/ دولار

^١ أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مرجع سابق، ص ١١.

^٢ What Are the IRS Penalties for Not Filing a Tax Return or Not Paying?

IRS E.file provider, USA, p5.

ولكن هنا نلاحظ أن مبلغ الغرامة لا يكون /٦٦٠/ دولار، وإنما يتم تخفيض غرامة عدم التقديم بمقدار غرامة عدم التسديد لتبلغ /٥٤٠/ دولار لأنها تحل محلها في ذلك الشهرين، ومن ثم يتم جمع غرامة عدم التقديم بعد تخفيضها مع غرامة عدم التسديد لتبلغ /٦٠٠/ دولار^١.

وقدّر خبراء حجم المبالغ الضائعة على خزينة الدولة في مصر بسبب عدم تقديم المكلفين لإقراراتهم الضريبية بنحو /١٠٠/ مليار جنيه سنوياً، بحيث أن نظم المعلومات في الإدارة الضريبية المصرية تبين بأن عدد المكلفين المسجلين بها يصل إلى /١٠/ ملايين مكلف لم يقدم منهم الإقرار سوى ٢.٥ مليون مكلف أي بنسبة ٢٥% فقط^٢.

لذلك نجد بأن المشرع المصري قد شدّد كثيراً في إحاطة ذلك الإخلال بالعقوبة المناسبة، فنجد أنه قد أفرد في الباب السابع الخاص من القانون الضريبي /٩١/ النافذ، مادة خاصة بتلك الجريمة وهي المادة /١٣٥/ والتي نصت على عقوبة غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وفي حال العود لتلك الجريمة خلال ثلاث سنوات تضاعف الغرامة. كما يكون المكلف المخل بالتزام تقديم الإقرار عرضة للربط الإداري المباشر وفق أية بيانات متاحة والذي تكلمنا عن ضوابطه مسبقاً وذلك وفقاً للمادة /٩٠/ منه. هذا في حال كان المكلف ملزماً بتقديم الإقرار بنص المادة /٨٢/ من القانون نفسه. لأن

^١ Rose Jeff, What's happen if you don't file your tax return, March 7 2013, p4.

^٢ بحسب موقع الإهرام الرقمي.

هناك مكلفين معفيين من ذلك الالتزام بموجب تلك المادة والتي لا تستوجب العقوبة تلك حينئذ وذلك في ثلاث حالات:

- ١- إذا اقتصر دخل المكلف على المرتبات وما في حكمها.
- ٢- إذا اقتصر دخل المكلف على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي دخله الذي يحققه المكلف المقيم خلال السنة.
- ٣- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي دخله الذي يحققه المكلف المقيم خلال السنة^١.

وحسم بذلك الخلاف الدائر حول المكلف الذي ليس لديه دفاتر وسجلات، من خلال إلزام الجميع الذين لا تنطبق عليهم تلك الشروط على تقديم الإقرار الضريبي. ففي السابق أصدرت الدائرة المدنية والتجارية بمحكمة النقض المصرية حكماً يقضي بأن المكلفين الذين ليست لديهم دفاتر وسجلات لا توقع عليهم الجزاءات المقررة إذا لم يقدموا إقراراتهم الضريبية في موعدها انطلاقاً من أن القانون نصّ على وجوب تقديم الإقرار للمكلف الذي يمتلك دفاتر وسجلات تحدد مقدار أرباحه وخسائره في إقراره الضريبي وأوضحت المحكمة بأنه لا محل لتطبيق الجزاء على المكلف لأن ظروفه المالية غير مستقرة وأفترض فيه عدم معرفته بما يجب أن تطلبه الإدارة الضريبية نظراً لسوء حالته المادية وندرة موارده، وعدم تحميله أعباء فوق طاقته نظراً لتلك

^١ راجع المادتين ٨٢-٧/ من القانون الضريبي المصري رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥.

الظروف^١. إلا أنَّ قضاء النقض عاد وتدارك ذلك الحكم من خلال النص على الجزاء على المكلف الذي لم يقدم إقراره الضريبي في الميعاد سواء كان هذا المكلف لديه دفاتر ومستندات أم لا فالجزاء المالي المنصوص عليه في القانون الضريبي يطبق على جميع المكلفين سواء من يمسك دفاتر وسجلات أو لا يمسكها طالما لم يقدم الإقرار الضريبي في الميعاد^٢.

ولا بد من الإشارة إلى أنه قد انتقد البعض في مصر ما جاء في المادة /١٣٥/ من القانون الضريبي رقم /٩١/ عبارة " الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي "، وثار الجدل في لفظ الامتناع، حيث أنَّ قصور العبارة من لفظ "في الموعد المحدد" جعل من تقديم الإقرار بعد الموعد - شريطة أن يكون ذلك قبل الفحص - مخالفة ولا عقوبة^٣، وحبذا لو ترك ما كان قد صيغ في القانون السابق له رقم /١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ من إضافة عبارة " في الموعد المحدد " لدرء الجدل ذاك.

ومن جهة أخرى بيّن قضاء النقض المصري أنَّ " التزام تقديم الإقرار يبقى مستمراً بالرغم من انقضاء ميعاده بدون تقديم من قبل الممول، ويستمر ما قام حق مصلحة الضرائب في تقدير أرباحه، ويظل هذا الحق قائماً إلى حين

^١ مورييس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، ١٩٩٩ م ص ٦٧٦.

^٢ الطعن رقم ٢٥٢ لسنة ٧٤ ق جلسة ١٣ / ١٢ / ٢٠٠٧ م. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٢.

^٣ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية ٢٠٠٧ م، ص ٧٩٣.

انقضاء الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم مالم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول على الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائياً^١.

وللإدارة الضريبية أن تقوم بربط تقديري للضريبة إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، ويكون له الطعن على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار بالربط على النموذج ١٩/٢، وإلا أصبح الربط نهائياً^٢.

أما في سورية فقد نص قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤/ على مكلفي فئة الأرباح الحقيقية وجوب تقديم الإقرار ضمن مهل محددة في المواد (١٣- ١٥- ٢٣)، وهي لغاية ٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة وكبار المكلفين، ولغاية ٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين^٤.

وفي حال المخالفة لذلك الالتزام تقوم الإدارة الضريبية وبموجب المادة ١٨/ منه بتبليغ المكلف إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون بتقديم الإقرار، وإن لم يمثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه ذلك الإنذار، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠% منها لعدم تقديم الإقرار الضريبي ضمن مدة الإنذار أو تقدم به بعد تلك المدة وتخفيض إلى ١٠% في حال امتثال المكلف للإنذار أو تقدم بذلك الإقرار بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار، مع فرض

^١ طعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣١ ق جلسة ١٩٦٢/٤/١٠ س ١٣ ص ٣٢٥.

^٢ لاحظ الفرق بين النموذج ١٩ والنموذج ١٨ من الإخطار.

^٣ عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ١٦.

^٤ استناداً للتعديل الوارد في الفقرة أ/ من المادة ٢/ من المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

فائدة سنوية بمعدل ٧% عن الفترة السابقة لتقديم الإقرار مهما بلغت، مضافاً إليها فائدة بمعدل ٧% بعد تاريخ تقديم الإقرار على ألا تتجاوز ٢١%^١. والجدير بالذكر أن المشرع السوري أعطى الحق للدوائر المالية اللجوء إلى التقدير المباشر في حالة امتناع المكلف عن تقديم إقراره ضمن المهل القانونية لتقديم الإقرار وبعد إنذاره^٢.

وفي النهاية لابد من الإشارة إلى تأثير عدم التزام المكلف بتقديم الإقرار من جهة عبء الإثبات ففي تلك الحالة تجري الإدارة الضريبية التقدير الإداري فيستوجب عندئذٍ على المكلف إثبات عكس ما ورد في التقدير، وبخاصة أن المشرع لم يوجب على الإدارة الضريبية جمع المعلومات وإثباتها كما فعل في الحالة التي يقدم فيها المكلف إقراره، فضلاً عن كون المكلف يعدّ مخالفاً لواجباته الضريبية وحينها يمكن استعمال نقل عبء الإثبات عليه كوسيلة مهمة للتمييز في المركز القانوني بين المكلف المخالف لواجباته الضريبية من جهة ومركز المكلف الذي التزم بأحكام القانون وتقدم بإقراره الضريبي لكنه رفض^٣.

^١ راجع التعليمات التنفيذية للمادة ٣١/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

^٢ محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٨.

^٣ علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً وقضائياً وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح مرجع سابق، ص ٢٩.

الفرع الثاني

الدفع المقدمة للحد من أثر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار

تتكون جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي كما بقية الجرائم العادية من ركنين، ركن مادي وركن معنوي، ومن الممكن للمكلف أن يدفع عن نفسه أثر ذلك الإخلال والعقوبات الناجمة عنه بنفي تحقق أركان الجريمة كالتالي:

١ - الدفع بانتفاء الركن المادي:

حيث أن الركن المادي لجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي يتمثل في الامتناع عن عمل إيجابي هو تقديم الإقرار في المواعيد التي حددها القانون. والدفع بانتفاء ذلك الركن لا يثبت عليه الإخلال وبالتالي العقوبة. وهذا ما حكمت به محكمة النقض المصرية التي رأت بأنه " إذا كان المتهم قد أقام دفاعه على أنه قدم الإقرارات موضوع التهمة في مواعيدها المقررة وقد تأيد هذا الدفاع بما شهد به المحاسب الضريبي وبما ظهر من المستندات المقدمة من المتهم للمحكمة - وهو دفاع جوهري - فإنه كان متعيناً على المحكمة أن تسعى إلى تحقيقه بلوغاً لغاية الأمر فيه وتحري مدى صدقه إذ لو ثبت صحته لتغير وجه الرأي في الدعوى أما هي لم تفعل فإنَّ الحكم المطعون فيه يكون قاصراً قصوراً يعيبه ويستوجب نقضه ^١ .

^١ وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٨٩، أيضاً راجع أحكام النقض التي أشار إليها: نقض جنائي جلسة ١٠/٥/١٩٦٥ س ١٦ ص ٤٤٦، والطعن ١٨٩٩ لسنة ٣٦ ق جلسة ١٩٦٧/٢/٧ س ١٨ ص ١٧٨.

وكذلك ما نص عليه قضاء النقض المصري بأحد الطعون، بأن سبب عدم تقديم المكلف للإقرار عن أرباحه التجارية عن سنوات معينة هو أن محله كان مغلقاً أثناءها، ولا يعقل أن يحاكم عن نشاط لم يزاوله أثناء غلق المحل ومن شأنه أن يحط عنه المسؤولية^١.

٢ - الدفع بانتفاء الركن المعنوي:

جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي من الجرائم العمدية التي يكتفي فيها توافر القصد الجنائي العام الذي يتحقق بمجرد وقوع الفعل عن علم وإرادة. فيجب أن يعلم المكلف بالواجب الذي يفرضه عليه القانون وهو تقديم الإقرار الضريبي بنتيجة نشاطه الخاضع للضريبة سواء ربح أو خسارة واتجاه إرادته إلى الامتناع عن ذلك.

ولا يشترط المشرع توافر قصد جنائي خاص، فالجريمة ترتكب بمجرد امتناعه عن تقديم الإقرار في المواعيد حتى ولو لم يكن قصده التهرب^٢ وبالتالي فإن الدفع بانتفاء ذلك الركن لا يتحقق إلا في حالة امتناعه نتيجة القوة القاهرة التي منعه من أداء التزامه في تقديم الإقرار حتى دون أن يكون لإرادته القصد في الإخلال بذلك الالتزام.

^١ عبد الحميد شواربي، الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٠٦، راجع الطعن رقم ٣٩٧ لسنة ٢٦ ق جلسة ١٩٥٦/٦/٥ س ٧ ص ٨٤٨.

^٢ وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٨٧.

كما أكدت ذلك تعليمات وزارة المالية السورية والتي منعت توقيع العقوبات على المكلف الذي حالت القوة القاهرة دون قيامه بواجباته الضريبية^١ ويشترط هنا توافر عناصر القوة القاهرة وشروطها الواردة في القانون المدني السوري والتي تنص على أن الالتزام ينقضي إذا أثبت المدين - المكلف بدين الضريبة هنا - أن الوفاء أصبح مستحيلًا لسبب أجنبي لا يد له فيه^٢.

وفي الختام لا بد من ملاحظة أنّ المشرع الضريبي لم يساو على الإطلاق بين المكلف الذي لم يقدم الإقرار نهائياً وبين المكلف الذي قدمه ولكن بعد الميعاد، فبالرغم من أنّ المشرع أعطى نفس المراكز القانونية لكلا الحالتين من حيث العقوبة، إلا أننا نلاحظ بأنّ للإدارة الضريبية حرية الاعتراف بذلك الإقرار والبناء عليه حين تقوم بربط الضريبة، ولكن ينبغي هنا أن ننوه بأنّ الربط الذي تم على أساس الإقرار المقدم بعد المدة القانونية تمّ لا باعتباره أساساً وإنما كطريقة من طرق التقدير تسترشد بها الإدارة الضريبية كمصدر من مصادر المعلومات الضريبية التي استأنست بها فقط وهو ليس ملزماً، وإلا تكون قد سوت بين الإقرار المقدم في الميعاد والإقرار المقدم بعد الميعاد، وذلك أيضاً ما لم يفعله المشرع ولا يمكن أن ينسب إليه قصده^٣. وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية بحكمها: " وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة أنّ المشرع فرّق في إجراءات ربط الضريبة بين الممولين الذين يقدمون إقرارات بأرباحهم

^١ تعليمات وزارة المالية السورية رقم ٨٤٤٦-١/٢٥ تاريخ ١٩٨٧/٣/٢٥.

^٢ راجع بهذا الشأن: دعاس سليم، نظام الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، مرجع سابق، ص ١٤٠.

^٣ كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مرجع سابق، ص ٤٣.

والممولين الذين لا يقدمون هذه الإقرارات، فأتاح للأولين فرصة تبادل الرأي مع مصلحة الضرائب في شأن ما انطوت عليه إقراراتهم لعلهم إن ينتهوا معها إلى اتفاق تتحسم به المنازعات التي تقوم بين الطرفين بأن أوجب على مصلحة الضرائب إخطارهم بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النموذج ١٨ ضرائب لكي يبدو ما عساه يعنّ لهم من ملاحظات عليها بحيث إذا وافقت المصلحة انحسم النزاع، وإن لم تقتنع أخطرته بهذا الربط وبعناصره على النموذج ١٩ ضرائب^١.

^١ الطعن رقم ٤٠٠٣ لسنة ٦٦ ق جلسة ٢٠٠٣/١/١٣. راجع: أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

الخاتمة

هكذا نكون قد انتهينا من دراستنا التحليلية للإقرار الضريبي، مع مقارنة النقاط الأساسية في التشريعات الضريبية الحديثة. فتوصلنا إلى مجموعة نتائج ملاحظة في تشريعنا الضريبي واضعين أهم المقترحات لتحسينه وإصلاحه.

أولاً: النتائج:

كان أهمها:

١- أثر إجراءات النظام الضريبي على مدى الالتزام بالإقرار الضريبي، فكلما كانت إجراءات الربط بسيطة كلما زاد مدى التزام المكلف وكلما كانت معقدة كلما زادت نسبة التهرب الضريبي، وإنّ ضعف النظام الضريبي السوري واعتماده على نظام الضرائب النوعية أدى إلى تعقيد الإجراءات وتعدد الإقرارات المقدمة بحسب نوعية نشاط المكلف.

٢- عدم مواكبة التشريع الضريبي السوري للتطورات التكنولوجية، بما فيها نظام الإقرار الضريبي الإلكتروني.

٣- كثرة وتعقيد نماذج الإقرار الضريبي السوري.

٤- عدم مواكبة النظام الضريبي في سورية، لتطورات السياسة الضريبية الحديثة، والتي تحض على تحسين العلاقة مع المكلفين، فلا تزال تمارس العمل الجبائي أكثر من العمل الرعائي.

٥- عدم وجود مجتمع ضريبي مثقف، ويتضح ذلك من كثرة حالات التهرب الضريبي.

٦- كثرة عدد موظفي المالية غير المجدية، الذين يتعاملون مع المكلفين وبالأخص مراقبي الدخل، وجلهم غير مؤهلين ولا مدربين.

٧- الحجم الكبير لبيانات الإقرار، مما أدى إلى انعكاس سلبي في نفوس المكلفين وخصوصاً في بيانات الجيل الأول للإقرار السوري الجديد عام ٢٠١١، حيث أن الإقرار القديم السابق له لا يتعدى الأربع صفحات مقابل ٢٧ صفحة لإقرار الجيل الأول السابق الذكر.

٨- اعتماد النظام الضريبي السوري على التفريق بين طائفتين من المكلفين لتقديم الإقرار، وهما كل من الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة ومؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام وكبار المكلفين أما القسم الآخر فهم باقي المكلفين، مما يجعل معاملة بعض الأفراد ضمن الفئة الأولى لأنهم كبار مكلفين وكذلك معاملة بعض الشركات كالتوصية بالأسهم ضمن الفئة الثانية على الرغم أنها شركة أموال ولها حسابات تحتاج إلى مدة أطول كمدة الفئة الأولى.

٩- عدم جواز إعطاء أكثر من مهلة لتمديد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي في التشريع السوري.

١٠- لازال التشريع الضريبي السوري يعمل على مقولة المكلف كاذب حتى يتبين العكس، ويتضح ذلك من التعامل مع المكلف، وكثرة إجراءات

فحصه واللجان المتعددة وصولاً لإصدار التكليف النهائي من قبل الدوائر المالية.

١١- لا تزال سياسة العقوبات الضريبية قاصرة، وتعدد الجهات التي تنص على العقوبات الضريبية وتباينها.

١٢- استقلال مديرية مكافحة التهرب الضريبي عن الإدارة الضريبية في سورية، وعدم تكامل العمل الضريبي مع وزارة المالية.

١٣- عدم وجود نظام حوافز تشجيعية للالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

ثانياً: التوصيات:

بعد أن عرضنا أهم النتائج التي توصلنا فيها بدراستنا هذه للإقرار سنقوم بإيضاح أهم التوصيات التي من الممكن الاستفادة منها في نظامنا الضريبي في سورية:

١- الانتقال بالنظام الضريبي السوري فيما يخص الضرائب المباشرة، من النظام النوعي إلى النظام الموحد مما يساهم في تبسيط إجراءات ربط الضريبة وزيادة التزام المكلف من خلال تقديم إقرار وحيد عن جميع أنشطته، مما يحقق معرفة دقيقة لمدخلاته الخاضعة للضريبة وعدالة الخصم الضريبي أيضاً والتقليل من حالات التهرب.

٢- تعديل القانون الضريبي السوري بما يكفل مواكبة التطورات التكنولوجية وإعداد البرامج الملائمة للوصول إلى تطبيق النظام الضريبي الإلكتروني

والذي أثبت جدواه بمميزات السرعة والسهولة والكفاءة وتقليل النفقات والحد من احتكاك المكلفين المباشر مع موظفي المالية، مما يسهم بتقليل فرص الفساد.

٣- العمل على تبسيط نموذج الإقرار الضريبي، والتقليل من عدد هذه النماذج قدر المستطاع.

٤- العمل على مواكبة تطورات السياسة الضريبية بشأن المعاملة مع المكلفين وتحويل الإدارة الضريبية من الدور الجبائي إلى الدور الرعائي، وتحسين العلاقة مع المكلفين وتحويلهم لزيائن، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز التزامهم بتقديم الإقرار الضريبي.

٥- العمل على توعية المجتمع ضريبياً من خلال حملات إعلانية تهتم بنشر الثقافة الضريبية.

٦- إبعاد الموظفين الفاسدين وغير الكفوئين، من خلال تدريب وإعداد كوادر مهنية قادرة على انجاز التكاليف الضريبية وبالسعة الملائمة.

٧- العمل على تقليص بيانات وحجم الإقرار وخصوصاً بعد تحقيق الغرض من تعديل نماذج الجيل الأول والتي كان التوسع ببياناتها مقصوداً لتكوين قاعدة بيانات عن المكلفين في بداية الإصلاح الضريبي.

٨- إعادة هيكلة القانون الضريبي السوري، بما يضمن التفريق بين مخاطبين اثنين من المكلفين وهما الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين كما فعل شقيقه المصري، مما ينعكس إيجاباً في وضوح المعايير المستند

إليها في الالتزامات الضريبية والتي من بينها التزام تقديم الإقرار الضريبي في موعد محدد، فالأشخاص الاعتباريين هم على الغالب يحتاجون لمدد أطول في مواعيد تقديم الإقرار من الأشخاص الطبيعيين.

٩- تعديل القانون الضريبي السوري بشكل يسمح بإعطاء فرصة ثانية لطلب تمديد موعد تقديم الإقرار الضريبي في حال استدعت الضرورة ذلك.

١٠- تعديل القانون الضريبي بالنص صراحة على قبول الإقرار المقدم من المكلف مبدئياً، بما يضمن توجهات السياسة الضريبية الحديثة في سورية، والتي وجهت بتطبيق التقدير الذاتي واعتبار المكلف صادق مالم يثبت العكس، وعلى الأخص بعد صدور المرسوم/٦٤/ لعام ٢٠١٠ والذي قضى بموجب المادة /١٤/ منه على أن يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين، كخطوة أولية هامة ولازمة ومن شأنها أن تكون وسيلة لتطبيق المبدأ المنصوص عليه في المادة /١٤/ من ميثاق حقوق الإنسان للتعبير بكامل الحرية عن الرغبة في تقبل المساهمة في النفقات العمومية.

١١- العمل على توحيد سياسة العقوبات الضريبية بشكل شفاف وعادل.

١٢- إعادة هيكلة الإدارة الضريبية في سورية بما يكفل توحيد الإجراءات المتبعة من قبل مديرياتها، ودمج مديرية مكافحة التهرب الضريبي فيها والعمل على التنسيق مع وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية

لإعطاء المكلفين حقوقهم وواجباتهم بشكل عادل وصولاً إلى ربط حقيقي وشفاف على المكلف.

١٣- تفعيل نظام الحوافز التشجيعية للمكلفين بالنسبة لالتزام تقديم الإقرار وسداد الضريبة، والنص عليها صراحة ضمن مواد القانون الضريبي السوري، كما فعلت بعض التشريعات الضريبية الحديثة التي شجعت التقدير الذاتي من خلال النص على تنزيلات بنسب محددة للضريبة المستحقة تتراوح ارتفاعاً مع سرعة التزام المكلف بتقديمه الإقرار وسداده للضريبة قبل موعدها القانوني، أسوة بما نص عليه المشرع السوري في الفقرة /ج/ من المادة /١١/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ عام ٢٠٠٦، والتي أجازت لمجلس الوزراء منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية إقرارات واقعية عن نشاطهم حوافز معنوية بناءً على اقتراح من وزير المالية.

١٤- ربط العفو الضريبي بمدى التزام المكلف بتقديمه للإقرار، كما فعل المشرع المصري حين اشترط على المستفيدين من العفو المقرر بالمادة الرابعة من القانون /٩١/ لعام ٢٠٠٥، أن يكونوا قد التزموا بتقديم الإقرار الضريبي مدة ثلاث سنوات متتالية.

قائمة المراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١ - الكتب:

- ١- اسماعيل اسماعيل، نضال عرييد، عبد الرحمن مرعي، محاسبة شركات الأموال، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٨-٢٠٠٩ م.
- ٢- أشرف محمد خيرى، القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ مزيلاً بأهم مبادئ النقض الضريبي، بلا دار نشر، بلا سنة نشر.
- ٣- السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥ م.
- ٤- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧ م.
- ٥- جلال الشافعي، كيف تعد وتقدم إقرارك الضريبي عن الضريبة الموحدة مطبوعات أخبار اليوم، القاهرة، بدون سنة نشر.
- ٦- حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٦٦ م.
- ٧- خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة بنغازي، ١٩٧٥ م.
- ٨- خالد عبد الرحمن قطيني، محمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، جامعة حلب، حلب، ٢٠٠٨ م.

- ٩- دعاس سليم، نظام الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية الطبعة الأولى، مؤسسة حسين عبيد، دمشق، ٢٠٠٢ م.
- ١٠- رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩١ م.
- ١١- رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاصة لمصر، الطبعة الثانية، دار النهضة القاهرة، ٢٠٠٦ م.
- ١٢- رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل، الطبعة الثانية دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ م.
- ١٣- رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
- ١٤- رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
- ١٥- رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل المحاسبة الضريبية، الطبعة الثانية مطبعة الشركة العربية، دمشق، ١٩٦٧-١٩٦٨ م.
- ١٦- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ٢٠٠٠ م.
- ١٧- سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الطبعة الأولى، بلا دار نشر، بلا سنة نشر.

- ١٨- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر عمان، ٢٠٠٦ م.
- ١٩- عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٧٠ م.
- ٢٠- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦-٢٠٠٧ م.
- ٢١- عبد الحميد شواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف بالإسكندرية الإسكندرية، ١٩٩٠ م.
- ٢٢- عبد الفتاح مراد، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة ، دون ناشر، دون سنة نشر.
- ٢٣- عبد الكريم علي السوداني، البناء الضريبي - مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦ م.
- ٢٤- عبد الله الصعيدي، قانون الضريبة على الدخل في مصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ م.
- ٢٥- عرفات صدام سرحان، دور اجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق ٢٠١٠ م.
- ٢٦- عصام الشهابي، أملية التشريع الضريبي، بلا دار نشر، ٢٠١١ م.
- ٢٧- عصام بشور، يونس البطريق، نور الله نور الله، التشريع الضريبي جامعة دمشق، دمشق، ١٩٨٧ م.

٢٨- علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً وقضاءً وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح، جامعة ذي قار، العراق، ٢٠١١ م.

٢٩- فؤاد بازرباشي، موسوعة قوانين الضرائب والرسوم المالية في الجمهورية العربية السورية وتعديلاتها لغاية ٢٠٠٩/١٢/٣١ وتعليماتها التنفيذية الطبعة الأولى، الجزء الأول، بلا دار نشر، دمشق، ٢٠١٠ م.

٣٠- فؤاد توفيق ياسين، أحمد عبد الله درويش، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري، عمان، ١٩٩٦ م.

٣١- قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٥ م.

٣٢- كمال الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية، الجزء الثالث شركة استاندار للطباعة، القاهرة، ١٩٤٩ م.

٣٣- كمال الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية، الجزء السادس شركة استاندار للطباعة، القاهرة، ١٩٥٢ م.

٣٤- ماهر عبد الواحد، الكتاب الدوري رقم ٧/ بشأن تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٥ م.

٣٥- مجموعة M.A.T مؤسسو جمعية نظم المعلومات الضريبية، كيف تكتب إقرارك الضريبي- في كيفية ملء نماذج الإقرار الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ م مع شرح المستشار الضريبي، الطبعة

- الأولى، مجموعة (M.A.T محاسبون قانونيون ومحامون)، القاهرة ٢٠٠٦-٢٠٠٧ م.
- ٣٦- محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، الطبعة الأولى، مطبعة الصومعة، المغرب، ١٩٩٧.
- ٣٧- محمد جليلاتي، نواف فخر، إبراهيم ميدة، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
- ٣٨- محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، الطبعة الأولى، ١٩٥٠ م.
- ٣٩- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية جامعة دمشق، دمشق، ٢٠١٠-٢٠١١ م.
- ٤٠- محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠٠٥ م.
- ٤١- محمد عباس بدوي، أحمد محروس أبو ريه، المحاسبة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠٠٧ م.
- ٤٢- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي، بيروت، ٢٠١٠ م.
- ٤٣- محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٥ م.
- ٤٤- محمود بحيري، محمد حسن الجزيري، الضريبة العامة على الإيراد الطبعة الأولى، مطبعة ميخائيل توماس، عابدين، ١٩٤٩ م.

- ٤٥- محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية الطبعة الأولى، مكتبة الاشعاع الفنية، ١٩٩٨ م.
- ٤٦- مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي - ضرائب الدخل، دار الجامعية، بدون سنة نشر.
- ٤٧- موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، ١٩٩٩ م.
- ٤٨- نضال العرييد، تيسير المصري، رشا حمادة، محاسبة شركات الأشخاص جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٤-٢٠٠٥ م.
- ٤٩- وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، طبعة ٢٠١٠، يونايتد للإصدارات القانونية، ٢٠١٠ م.

٢- الرسائل العلمية:

- ١- ابراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام- دراسة تحليلية وتطبيقية رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨ م.
- ٢- أحمد زياد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٣ م.
- ٣- أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية- مصدر الالتزام بالوفاء- دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية ١٩٥٨م.

- ٤- أحلام الشيخ علي، نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة على الإيراد حالات في التشريع الضريبي المقارن، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، ١٩٩٩ م.
- ٥- أمجد نبيه لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦ م.
- ٦- عدوان معزوز إشتية، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٤ م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، ٢٠٠٨ م.
- ٧- مجدي نبيل شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين ٢٠٠٦ م.
- ٨- محمد ربيع شلاش، الضريبة على التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه جامعة دمشق، دمشق، ٢٠١٠.
- ٩- هشام راضي التاية، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٥ م.

٣- المقالات:

- ١- أحمد ثابت عويضة، جرائم الإخلال بواجب الإقرار، مجلة المحاماة، العدد الأول والثاني، السنة ٢٨، ١٩٤٧-١٩٤٨.

- ٢- أحمد عبد الرحمن مبارك، مراقبي الحسابات في مصر حقوق وواجبات، بلا مكان، بلا تاريخ النشر.
- ٣- أسامة ابراهيم عيد مسلم، دراسة عن دمج مصلحتي الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧ م.
- ٤- رمضان صديق، حق المرأة في عدم التمييز الضريبي لصالح الرجل جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ٢٠١٠.
- ٥- سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكسابية، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢ العدد الثاني، دمشق، ٢٠٠٦.
- ٦- كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، مجلة إدارة قضايا الحكومة، العدد الثاني، السنة العاشرة، القاهرة، ١٩٦٦ م.

٤- دساتير وقوانين ومراسيم وأنظمة:

- ١- دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢.
- ٢- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ م وتعديلاته.
- ٣- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ م.
- ٤- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧/ لعام ١٩٩٣ م. ورقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١ م.
- ٥- قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم ١١٣/ لعام ١٩٨٢ م وتعديلاته.
- ٦- قانون الضريبة على الدخل اليمني رقم ١٧/ لعام ٢٠١٠ م.
- ٧- قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم ٢٨/ لعام ٢٠٠٩.

- ٨- قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم ٥٧/ لعام ١٩٨٥ م وتعديلاته.
- ٩- قانون الضريبة على الدخل الفلسطيني رقم ٨/ لعام ٢٠١١ م.
- ١٠- قانون التهرب الضريبي السوري رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ م.
- ١١- قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٩ م.
- ١٢- قانون الشركات السوري رقم ٢٩/ لعام ٢٠١١ م.
- ١٣- القانون المدني السوري.
- ١٤- القانون المدني المصري.
- ١٥- قانون التوقيع الإلكتروني وخدمات الشبكة السوري رقم ٤/ تاريخ ٢٠٠٩/٢/٢٥ م.
- ١٦- قانون البيانات السوري رقم ٣٥٩/ لعام ١٩٤٧ م.
- ١٧- قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١/ لعام ١٩٥٦ م.
- ١٨- المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لعام ٢٠١٠ م المعدل لقانون إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية.
- ١٩- المرسوم رقم ١٦٨٤/ لعام ١٩٧٧ ملاك وزارة المالية في سورية.
- ٢٠- المرسوم رقم ٩٣/ لعام ١٩٦٧ والمعدل بالمرسوم رقم ٦٤/ لعام ٢٠٠٣، قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية وتعديلاته.
- ٢١- المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٦، القانون المالي الأساسي السوري.
- ٢٢- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بالقرار رقم ١/ق.و تاريخ ٢٠١١/١/٣.
- ٢٣- تعليمات وزارة المالية وهيئة الضرائب في سورية.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1-books:

- 1- Buller Altus, Income tax fundamental, south western cengage learning, Whittinburg, 2009.
- 2- Eiss Elliott, Weltman Barbara, Jack C. Angelo, Francis Carolyn, Your Income Tax 2010, J.K.Lasser institute John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, USA, 2009.
- 3- Kumar Amitabh, Filling your tax return, Tax Payers Information Series-7, Income tax department, New Delhi, 2008.
- 4- Vaillancourt Francois, Prefilled personal income tax returns a comparative analysis of Australia Belgium California Quebec Spain ,Fraser institute, 2011.

2-Articles:

- 1- Bird M.Richard, Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse, National Tax Journal, Vol. LXI, No. 4, Part 2, Canada, 2008.

- 2- Fu Jen Ruei, Farn Cheng Kiang, Chao Wen Pin
Acceptance of electronic tax filing, Information &
Management, 2006.
- 3- Geetha R, Sekar M, E-Filing of Income Tax:
Awareness and Satisfaction level of individual Tax
payers in Coimbatore city, Research Journal of
Management Sciences, Vol. 1, India, 2012.
- 4- Hwang Ching Shyang, A comparative study of tax-filing
methods, Journal of Government Information, 2000.
- 5- Kopczuk Wojciech, Pop-Eleches Cristian, Electronic
Filing Tax Preparers and Participation in the Earned
Income Tax Credit, Columbia University, 2005.
- 6- Rose Jeff, What's happen if you don't file your tax
return, Good Financial Cents, USA, 2013.
- 7- Schwartz Paul, The future of tax privacy, national tax
journal, vol. lxi, no. 4, part2, 2008.

- 8– Wang Yi–Shun, The adoption of electronic tax filing systems: an empirical study, Government Information Quarterly, Taiwan, 2002.
- 9– What Are the IRS Penalties for Not Filing a Tax Return or Not Paying, IRS E.file provider, USA.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
المقدمة.	١
الفصل الأول: الأسس النظرية للإقرار الضريبي.	٩
المبحث الأول: مفهوم الإقرار الضريبي وشروطه.	١١
المطلب الأول: مفهوم الإقرار الضريبي.	١١
الفرع الأول: تعريف الإقرار الضريبي.	١٢
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي.	١٨
المطلب الثاني: شروط الإقرار الضريبي.	٢٥
الفرع الأول: الشروط الشكلية.	٢٦
الفرع الثاني: الشروط الموضوعية.	٤٤
المبحث الثاني: الإقرار الضريبي في ضوء الإصلاحات الضريبية.	٦٢
المطلب الأول: آثار إصلاح الإدارة الضريبية على التعامل مع الإقرار الضريبي.	٦٢
الفرع الأول: الإصلاح الضريبي على الصعيد النفسي.	٦٣
الفرع الثاني: الإصلاح الضريبي على الصعيد المادي.	٧٣
المطلب الثاني: الإصلاح التكنولوجي (الإقرار الضريبي الإلكتروني).	٧٨
الفرع الأول: الإقرار الضريبي الإلكتروني في الدول المقارنة.	٨٠
الفرع الثاني: فاعلية الإصلاح التكنولوجي في سورية.	٨٨

- ٩١ الفصل الثاني: النطاق الشخصي والزمني للإقرار الضريبي في التشريعات المقارنة.
- ٩٣ المبحث الأول: النطاق الشخصي للإقرار الضريبي.
- ٩٧ المطلب الأول: الشخص الطبيعي كمكلف.
- ٩٨ الفرع الأول: الأهلية والإقرار الضريبي.
- ١٠٤ الفرع الثاني: الحالة العائلية والإقرار الضريبي.
- ١١٠ المطلب الثاني: الشخص المعنوي كمكلف.
- ١١٣ الفرع الأول: الأشخاص المعنوية العامة الملزمة بتقديم الإقرار.
- ١١٨ الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاصة الملزمة بتقديم الإقرار.
- ١٢٩ المبحث الثاني: النطاق الزمني للإقرار الضريبي.
- ١٢٩ المطلب الأول: الميعاد الذي يجي أن يقدم خلاله الإقرار الضريبي.
- ١٣٠ الفرع الأول: ميعاد تقديم الإقرار الضريبي.
- ١٣٥ الفرع الثاني: تمديد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي.
- ١٤١ المطلب الثاني: المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي.
- ١٤١ الفرع الأول: مبدأ سنوية الإقرار الضريبي.
- ١٤٧ الفرع الثاني: استثناءات مبدأ سنوية الإقرار الضريبي.
- ١٦٧ الفصل الثالث: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي والآثار المترتبة عليه.
- ١٦٩ المبحث الأول: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار الضريبي.
- ١٦٩ المطلب الأول: قبول الإقرار الضريبي كما هو أو تعديله.
- ١٧٠ الفرع الأول: قبول الإقرار الضريبي.
- ١٧٤ الفرع الثاني: تعديل الإقرار الضريبي.
- ١٨٢ المطلب الثاني : تصحيح الإقرار الضريبي أو رفضه

١٨٣	الفرع الأول: تصحيح الإقرار الضريبي.
١٩٠	الفرع الثاني: رفض الإقرار الضريبي.
١٩٩	المبحث الثاني: آثار الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.
١٩٩	المطلب الأول: آثار تقديم الإقرار الضريبي.
١٩٩	الفرع الأول: آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للمكلف.
٢١٦	الفرع الثاني: آثار تقديم الإقرار الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية.
٢٢١	المطلب الثاني: آثار عدم تقديم الإقرار الضريبي.
٢٢٢	الفرع الأول: طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار وأثرها في العقوبة.
٢٣٠	الفرع الثاني: الدفوع المقدمة للحد من أثر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار.
٢٣٤	الخاتمة.