الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

امتيازات الإدارة الضريبية في إطار ضريبة الدخل

بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

أوس جمال مخيبر

إشراف الدكتور

محمد خير العكام

مدّرس في قسم القانون العام

العام الدراسي : ١٤٣٧ هـ . ٢٠١٦م

تألفت لجنة الحكم على الرسالة من السادة الأساتذة :

الدكتور محمد الحلاق

أستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق/ جامعة دمشق عضواً

الدكتور محمد خير العكام

مدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق/ جامعة دمشق عضواً مشرفاً

الدكتورة إنصاف محمد

مدرسة في قسم القانون العام بكلية الحقوق/ جامعة دمشق عضواً



﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آَمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ
دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾



سورة المجادلة - الآية رقم ١١

الإهداء

إلى رمز الرجولة والتضحية

إلى قدوتي في الحياة وبه أزداد افتخاراً أبي

إلى معنى الحب ونبع الحنان

إلى من جُعلت الجنة تحت قدميها أمي

إلى سندي في الحياة

إلى من وقفوا بجانبي وعليهم أعتمد إخوتي

إلى وطني الغالي

إلى أبجدية التاريخ ومهد الحضارة سورية الحبيبة

كلمة شكر وتقدير

أتوجه بالشكر لله تعالى الذي يَسَّرَ لي سبيل العلم، وهيأ لي أسبابه وأمدني بالمعونة لإنجاز هذا العمل.

يطيب لي أن أتقدم بخالص الشكر وعميق الاحترام إلى معلمي وأستاذي الفاضل **الدكتور محمد خير العكام** لما قدمه لي من الإرشادات السديدة والتوجيهات الحكيمة ولما جاد به من وقت ثمين في قراءة هذه الرسالة واستجلاء ثناياها، بآفاق العالِم وصبر المُعلم، فسدد ونصح وأرشد وأعان لإنجاز هذا البحث المتواضع، له مني كل الاحترام والإجلال وبالغ التقدير والعرفان وجزاه الله عز وجل خير الجزاء.

وكذلك أتوجه بخالص شكري وتقديري وعظيم امتناني إلى أستاذي الفاضل **الدكتور محمد الحلاق** أستاذ ورئيس قسم القانون العام بكلية الحقوق في جامعة دمشق، الذي كان لي الشرف أن تتلمذت على يديه في مرحلة الدراسات العليا، وإني إذ أذكر حميد خصاله وجميل سجاياه، فإني أقدر بشكر وامتنان قبوله الاشتراك في الحكم على هذه الرسالة، رغم مشاغله وأعبائه الكثيرة، فله مني كل الشكر والتقدير والامتنان والعرفان وجزاه الله عني خير الجزاء وأدام الله في عمره ومتعه بالصحة والعافية.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري وعظيم امتناني إلى أستاذتي الفاضلة **الدكتورة إنصاف محمد** المدرسة في قسم القانون العام بكلية الحقوق في جامعة دمشق، ونائب عميد كلية الحقوق للشؤون الإدارية والطلاب، لتفضلها بقبول الاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة رغم مشاغلها الكثيرة ومسؤولياتها الجسيمة، فلها مني كل الشكر والتقدير والامتنان.

مقدمة

إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على عاتق هذا الجهاز لدى الحكومة، بدءاً من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد المطرح الضريبي لكل ضريبة ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصفيتها وحسابها وجبايتها، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بها، إلى التصدي لكافة النزاعات الضريبية التي يمكن أن تثور مع المكلف سواء في مرحلة التسوية الإدارية أم في مرحلة النظر في هذه النزاعات أمام القضاء.

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

لذا أصبح موضوع الإدارة الضريبية من المواضيع الإدارية المهمة في العصر الحالي نظراً لأهمية الجانب الإداري وضمان كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها.

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

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية لا يُستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات المهمة للسياسة المالية والاقتصادية للدولة، فضلاً عما تحققه من أهداف في مختلف المجالات، فإنّ الإدارة الضريبية تسعى إلى نشر كافة القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع، بما في ذلك

القرارات اللائحية والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، والهادفة في مجملها إلى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات المنوطة بهم، لما لذلك من أثر في تحصيل أفضل إيرادات ممكنة لدعم الموازنة العامة.

إن العلاقة التي تجمع بين دافع الضريبة (المكلف) والإدارة الضريبية تسمى العلاقة الضريبية التي تتكون من طرفين هما:
المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف مطالباً بدفع الضريبة المترتبة عليه، والتي ما أن تُعرف قيمتها حتى يصبح مديناً بها تجاه الإدارة الضريبية.

أما الطرف الثاني في هذه العلاقة، والمتمثل بالإدارة الضريبية فهي التي تطالب المكلف بالدفع وتفحص إقراره أو دفاتره وتراقب مدى صحتها، كل ذلك في معرض تنفيذها لالتزاماتها في القوانين الضريبية.

العلاقة الضريبية هي علاقة في إطار القانون العام، تتمتع الإدارة الضريبية بموجبها بمجموعة من امتيازات السلطة العامة كي تتمكن من القيام بواجباتها في تقدير وتحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بموجب القوانين من أجل تمويل النفقات العامة التي تمكّن الدولة من القيام بالواجبات التي وجدت من أجلها، لذا يعد المكلف هو الطرف الضعيف في هذه العلاقة، لأنه يكون دائماً ملتزماً ومطالباً بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، وإذا ما توانى أو أخل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يقوم بدفع ما استحق عليه من ضرائب، أما الإدارة

الضريبية فهي الطرف الذي يتمتع بامتيازات السلطة العامة لكونها المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، بما تمتلكه من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد.

لذلك فإن مفهوم الإدارة الضريبية يمكن استخلاصه من بعض مواد قوانين فرض الضرائب والوظائف المنوطة بهذه الإدارة من أجل تنفيذ هذه القوانين، حيث يشار إليها بأنها الجهة المخولة بتنفيذ أحكام قانون ضريبة ما، بحيث تلقى على عاتقها عملية تحصيل الضرائب وجبايتها، كما يقع على عاتقها نشر الوعي الضريبي وعملية التخطيط والتنظيم الضريبي، وهذه الوظائف باتت مقسمة في سورية بين وزارة المالية ومديرياتها في المحافظات والهيئة العامة للضرائب والرسوم التي أنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٧.

عند الحديث عن واقع العملية الضريبية، يلاحظ بأنها تواجه العديد من المشكلات والمصاعب في معظم دول العالم، ومن ذلك النفور العام من الضرائب بسبب ارتفاع معدلاتها، وأحياناً تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها، وعدم الشفافية في الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً من حيث التأهيل والتدريب والخبرات، كذلك ضعف الإعلام الضريبي، أضف إلى ذلك غياب الوعي الضريبية لدى المجتمع، وغياب الرغبة عند جزء من كوادر الإدارة الضريبية في تحديث الإجراءات والنظم، هذا فضلاً عن عدم امتثال المكلفين والتزامهم بصورة جدية.

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

كما أسلفنا مما تقدم أن من أهم المواضيع الضريبية وأكثرها حساسية، تحسين علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، من خلال توضيح حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية، حيث إن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة وكيفية تحصيلها وجبايتها يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب أو ربطها، بل تتعلق بنسبة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب، وهذا بدوره يتوقف على قيام الإدارة الضريبية بالتزاماتها وعلى حسن استخدامها للسلطات الممنوحة لها من قبل المشرع من أجل تحقيق هذا الهدف.

أولاً: المشكلة

لقد منح القانون الضريبي"وكما ذكرنا سابقاً" الإدارة الضريبية امتيازات وضمانات للتحقق من الواقعة المنشئة للدخل من جهة، ولتحصيل الضريبة ورعاية مصالح الخزينة من جهة أخرى، وليس معنى ذلك أن

القانون الضريبي يمنح الإدارة الضريبية سلطات واسعة ومطلقة تتحكم بموجبها بالمكلفين.

فهذا لا يعني أبداً أن هذه الامتيازات ليس لها حدود وأهداف ولا بد من أن تستخدم ضمنها ومن أجل تحقيق تلك الأهداف، بل إن المقصود منها مجرد منح الإدارة الضريبية امتيازات محددة بأهداف يتوجب على الإدارة الضريبية العمل من خلالها أو مراعاتها للوصل إلى تطبيق القانون الضريبي والتي يتعطل القيام بها لو تم مساواتها في المعاملة مع الإفراد وجردناها من هذه الامتيازات، وإذا كانت الإدارة الضريبية وهي تسعى في سبيل تحقيق النفع العام والمحافظة على حقوق الخزينة إلى استعمال وسائل وامتيازات تجعلها في موقف غير متساوي مع المكلفين، فان ذلك لا يعني إطلاقاً إهدار حقوق المكلفين أو الاعتداء عليها، وعلى الرغم من تعارض المصالح بين كل من المكلف والإدارة الضريبية في هذا المجال فإن المشرّع يحرص على كفالة حقوق المكلف وينبغي عليه إيجاد التوازن بين هذه الحقوق وتلك الامتيازات بين كل من المكلف والإدارة الضريبية.

ثانياً: أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من زاوية مساس الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية بحقوق المكلفين وحرياتهم من جهة، وبالذمة المالية والسمعة المهنية من جهة أخرى، لذلك يحاول هذا البحث بيان الضوابط والشروط التي يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بها أثناء قيامها باستعمال الامتيازات المقررة لها.

تستطيع الإدارة الضريبية أن تفرض وتحدد مقدار دين الضريبة وفق المعلومات المتوفرة لمراقب الدخل مع عدم الأخذ ما يقدمه المكلف من إقرار عن دخله في حالات معينة، كما وتملك الإدارة الضريبية بواسطة موظفيها الدخول إلى مكان عمل المكلف وأن تطلع على كل ما تراه مفيداً

في معرفة حقيقة دخل المكلف، وتذهب بعض التشريعات إلى منح الإدارة الضريبية حق ضبط السجلات والدفاتر التجارية، كما ويجوز للإدارة الضريبية أن تحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة لغايات ضمان تحصيل دين الضريبة في أسرع وقت ممكن، وهي في سبيل ذلك يمكن أيضاً أن تمنع المكلف من السفر رعايةً لمصالح الخزينة.

ثالثاً: أهداف البحث:

تتلخص أهداف البحث حول النقاط الآتية:

١-تحديد طبيعة امتيازات الإدارة الضريبية وبيان حدودها ومدى حقها في اللجوء إليها.

٢-يمكن لهذا البحث أن يعين المكلفين في فهم ما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات.

٣- يساعد هذا البحث الإدارة الضريبية في معرفة حقوقها وواجباتها وذلك حتى يتم المحافظة على حقوق المكلفين التي كفلها القانون من جهة، وحتى لا تكون تصرفاتها قابلة للبطلان من قبل القضاء من جهة أخرى، وذلك كله في إطار ضريبة الدخل دون غيرها من الضرائب.

رابعاً: منهجية البحث:

سنتناول موضوع البحث من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي في وصف امتيازات الإدارة الضريبية في إطار ضريبة الدخل ومعرفة ضوابطها وأهدافها، إضافة إلى المنهج المقارن من خلال مقارنة قانون ضريبة الدخل في سورية مع قانون ضريبة الدخل المصري.

خامساً: الصعوبات التي واجهت الباحث:

١-ندرة المراجع والكتب المتعلقة بموضوع البحث وصعوبة الحصول عليها.

٢- الصعوبات والعراقيل وضيق الوقت في الحصول على المعلومات.

سادساً: خطة البحث:

تم تقسيم البحث وفق الخطة الآتية:

مقدمة:

الفصل الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في تقدير مطرح الضريبة

المبحث الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في المراجعة والتدقيق وتوقيع العقوبات

المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في التكليف بالضريبة

المبحث الثالث: اللجان الإدارية المختصة بنظر النزاعات الضريبية

الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

المبحث الأول: الطبيعة القانونية لدين الضريبة ونظم التحصيل

المبحث الثاني: خصائص دين الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيله

خاتمة:

الفصل الأول

امتيازات الإدارة الضريبية في تقدير مطرح الضريبة

يعود فرض الضرائب إلى أقدم العصور التاريخية، فقد وجدت الضرائب مع انقسام المجتمع إلى طبقتين طبقة تملك وأخرى لا تملك، ثم مع ظهور الدولة (السلطة العامة) حيث يرى بعضهم أن الضريبة تمثل جوهر الدولة اقتصادياً، وقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، ولكن مع هذا التطور لدور الضريبة في المجتمع ، كان لابد من تطوير الإدارات الضريبية من أجل أن تكون قادرة على تنفيذ قوانين فرض الضريبة وعلى المساعدة في تطوير هذه القوانين وذلك من أجل تحقيق أهداف الضريبة[1].

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

---

١)**ثراء ريا، العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص: ١.

يقصد بالمطرح الضريبي المادة أو المال الخاضع للضريبة ويمكن القول إن مطرح الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة، أو بعبارة أخرى هو ما يخضع للضريبة.

إن قيام الإدارة الضريبية بتقدير المطرح الضريبي للمكلفين بدقة من الأهمية بمكان، لأن المغالاة أو التقصير بالتقدير تكون آثاره سلبية سواء على الإدارة الضريبية أم المكلف، فالمغالاة في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي أكثر مما يفرضه القانون على المكلفين بدون مبرر، أو بما يزيد عن قدرتهم على دفع الضرائب مما يؤدي بهم إلى التهرب والغش الضريبي أو توقف المكلف عن استمرار النشاط الخاضع للضريبة، ومن ناحية أخرى فإن التقصير في هذا التقدير يضيع على الخزينة العامة فرصة الحصول على الإيرادات الضريبية المتوجبة بموجب نصوص القانون.

يقصد بتصفية الضريبة (ربط) تحديد مبلغها الذي يجب على المكلف دفعه، وتحديد هذا المبلغ يتم أولاً بتقدير مطرح الضريبة، وثانياً بتطبيق معدلها على المادة الخاضعة للضريبة، واختيار أسلوب تقدير المطرح له أهميته الخاصة، إذ يتوقف عليه إلى حد كبير الحكم على عدالة النظام الضريبي وفعاليته[1].

---

١)**د. دراز وآخرون، دراسات في النظم الضريبية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٥، ص:٤٤.

إن اختيار مطرح الضريبة يكون من خلال بحث المشرّع عن المطارح التي ينبغي أن تفرض عليها الضريبة وتقديرها تقديراً دقيقاً لكي تصل إلى الأساس العادل الذي يجب فرض الضريبة بناءً عليه، وهذا البحث يتم بطريقتين، إما عن طريق الإدارة نفسها بواسطة تقدير العناصر الضريبية بناء على المظاهر والعلامات الخارجية للمطرح الخاضع للضريبة، أو عن طريق المكلف نفسه بواسطة الإقرار الضريبي الذي يقدمه للإدارة محدداً فيه العناصر التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة[1].

تتجه التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلى إعطاء الإدارة الضريبية سلطات ووسائل تجاه المكلفين كي تمكنها من القيام بوظائفها في تقدير مطرح الضريبة بشكل أكثر فعالية لضمان حقوق الخزينة العامة، ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم المصادر التي تلجأ إليه الإدارة الضريبة أساساً في تقديرها لمطرح الضريبة.

على الرغم من اتجاه التشريعات الضريبية إلى منح المكلف فرصة الإفصاح عن دخله بإرادته؛ وفقاً لما يتطلبه القانون بموجب إقرار يقدمه إلى الإدارة الضريبية، إلا أنه تبقى لهذه الإدارة سلطة فحص هذا الإقرار للتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه والتأكد من مدى مطابقتها للحقيقة والواقع.

---

١) **د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص:٥٥.

إذا تبين عدم دقة المعلومات الواردة فيه، وجب على الإدارة الضريبية تعديل الإقرار في الجزء المشكوك في صحته، أما إذا كان الإقرار غير صحيح كلياً، فينبغي في هذه الحالة رفضه وعدم الأخذ به ويتم التقدير وفق المعلومات المتوفرة لدى مراقب الدخل.

لكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرارات، ولكي تستطيع أن تؤسس الفرض الضريبي بشكل عادل ومطابق للواقع فإنها يجب أن تتمتع بسلطة الفحص والرقابة.

في ضوء ما تقدم، تتفرع دراستنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في المراجعة والتدقيق وتوقيع العقوبات.

المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في التكليف بالضريبة.

المبحث الثالث: اللجان الإدارية المختصة بنظر النزاعات الضريبية.

المبحث الأول

امتيازات الإدارة الضريبية في المراجعة والتدقيق وتوقيع العقوبات

تملك الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات تجاه المكلفين، إذ أناط المشرع بها ممارسة هذه السلطات لتكون قادرة على تملّك الأدوات اللازمة للقيام بوظيفتها الرئيسة المتمثلة بضمان حقوق الخزينة العامة، فلكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرارات.

ولكي تستطيع أن تؤسس الفرض الضريبي بشكل عادل ومطابق للواقع فإنها يجب أن تتمتع بسلطة المراجعة والتدقيق، كذلك فإن سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات هي سلطة مقررة لمتابعة تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة، وفيما يأتي سوف نتناول هذه السلطات في المطالب التالية:

المطلب الأول

سلطة المراجعة والتدقيق

تفرض غالبية الضرائب على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفون بملئها بمعرفتهم، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه الإقرارات.

من هنا جاء حق الإدارة وسلطتها في مراجعة وتدقيق كل عناصر المطرح الضريبي للمكلف، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة، ولا بد من التذكير بأن عملية فرض الضرائب هي عملية فردية، تعتمد على دخل أو أرباح شخصية، أو مركز عائلي أو إدارة خاصة بمشروع معين، ويقع على المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بمركزه الاقتصادي والمهني والعائلي، وعليه تقديم جميع المسوغات والأسانيد التي تطلبها الإدارة[1].

ليس من حق المكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية لأنه ملزم بتقديم ما يكون ضرورياً لفرض الضريبة استناداً إلى مبدأ مكافحة التهرب الضريبي[2].

---

١)**د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، جامعة الكويت، الكويت، الطبعة الاولى، ١٩٩٩، ص:٢٥٤ وما بعدها.

٢)**ثراء ريا**، مرجع سبق ذكره، ص:١٤٢.

مع ذلك يجوز للمكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية عن أية بيانات لا تتصل بفرض الضريبة لأن إصرارها على هذه البيانات يمثل تدخلاً في الحياة الخاصة للمكلف.

الفرع الأول

الحق في الإطلاع

أولاً- ماهية الحق في الإطلاع:

تمتلك الإدارة الضريبية عدة امتيازات في مواجهة الغير، وهذه الامتيازات قد تتمخض عن واجب يقع على الغير مثل واجب الإبلاغ، وقد تتمخض عن حق للإدارة الضريبية مثل حق الإطلاع، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون وبصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، كما هو الحال بالنسبة للأشخاص ذوي الصفات المعينة، كالتجار أو أصحاب بعض المهن غير التجارية والمزارعين والإدارات والمشروعات العامة ومؤسسات أو هيئات مراقبة بواسطة السلطة الإدارية[1].

قد جاء النص على هذا الحق في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٥٧/ لعام ١٩٨١ وذلك في المادة الثانية منه، حيث ألزم بعض

---

١) **د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:١٢٤.

الجهات بتمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضابطة العدلية حق الإطلاع على ما يريدون من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضرائب المقررة [1].

قد أعطى المشرع الضريبي الإدارة الضريبية حق الإطلاع على الدفاتر والوثائق والأوراق الخاصة بالمكلف والتي تمكنها من تحديد دين الضريبة تحديداً دقيقاً، دون أن يحتج المكلف بسرية هذه الوثائق، لأنه من المفترض أن تكون الإدارة الضريبية أمينة على ما تتطلع عليه من أسرار[2]، فيكون واجباً عليها في هذا الصدد عدم تسريب مضمون تلك الوثائق إلى الغير بحيث يمكن أن يضار المكلف من ذلك تحت طائلة مساءلتها على ذلك، كما وضع القانون الضريبي نفسه الجزاءات والعقوبات على كل من يعرقل استخدام الإدارة الضريبية لحق الإطلاع سواء بالامتناع أم بإتلاف الأوراق والمستندات.

١- في سورية:

جاء في الفقرة /أ/ من المادة /٦/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ الصادر بتاريخ ٢٠٠٣/١١/١٨ أنه:

---

١) **د. محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول الإدارة الضريبية**، القاهرة ، مكتبة الإشعاع القانونية، الطبعة الأولى ١٩٩٨، ص:٢٠٤.

٢) **د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٩٩، ص:٨٦.

(يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الإطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف)، كما ألزم القانون الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشترك بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي[1]، فضلاً عن التزام جهات القطاع العام والتعاوني والمشترك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها[2].

كما ألزمت المادة /٧/ من القانون السابق أن يجري الإطلاع والتدقيق على تلك البيانات والوثائق من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين أما بالنسبة لاختصاص في فحص الأوراق والبيانات المتحصلة من قبل موظفي المالية، فقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /١١/ من القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه:

---

١)الفقرة /ب/ من المادة السادسة من القانون الاستعلام الضريبي رقم /٢٥/لعام٢٠٠٣ .

٢) الفقرة /ج/ من المادة السادسة من القانون الاستعلام الضريبي رقم /٢٥/لعام ٢٠٠٣ .

(يقوم قسم الواردات أو الدخل حسب الحال في مديريات المالية بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط (ضبط المخالفة) وتتخذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط وفي حال كون المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح عن السنة الجارية التي تم فيها تنظيم ضبط المخالفة فيمكن تمديد الفترة المذكورة إلى سنتين كحد أقصى).

كما يحق لموظفي الدوائر المالية الإطلاع على سجل الموظفين والمستخدمين والتحقق من صحة عدد العمال والأجور المصرح عنها والمنافع العينية والنقدية وخلافها.

لا يحق لهم أن يطلبوا إلى المكلف اطلاعهم على قيوده المحاسبية الأخرى غير السجل المذكور، إذ أن تلك القيود تدقق لطرح الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق مضمون المادة /٢٤/ الواردة في الباب الأول من نظام الضريبة على الدخل وليس في الباب الثاني نص يجيز لمراقبي الضريبة على الرواتب والأجور الإطلاع على مختلف القيود لتحقيق هذه الضريبة غير السجل المذكور[١].

أشارت الفقرة/أ/ من المادة/١٠٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (يخول الموظفون الماليون المفوضون

---

١)**رفيق الإختيار**، **الضريبة على الدخل**، المطبعة الجديدة، الجزء الثاني، دمشق، ١٩٦٣، ص:٧.

بالإطلاع على قيود المكلفين ومختلف وثائقهم وأوراقهم كلما إقتضت أعمال التدقيق أو طرح الضرائب ذلك).

عن حجب حق الإطلاع على مراقبي الضريبة على الرواتب والأجور، فإنه يفرض على مراقبي الضريبة على الأرباح تبادل المعلومات مع زملائهم حول الأجور والرواتب والمكافآت والمنافع وخلافها مما يدفعه المكلفون الذين يتولون تدقيق أعمالهم، وعلى هذا في حال تنزيل صاحب العمل من نتائج أعمالهم مبالغ دفعها إلى أشخاص يعملون لحسابه، و لم يقدم بياناً لطرح الضريبة على الرواتب والأجور عليها، أو في حال ظهور فرق بين المبالغ الجاري تنزيلها والمبالغ المصرح عنها يجب أن تضاف هذه المبالغ أو الفروق مبدئياً إلى أرباحه الصافية، وإذا ما أثبت المكلف صاحب العمل فيما بعد صرفه هذه المبالغ فعلاً طبقت بشأنها غرامة مقطوعة قدرها /١٠/ بالمائة من الضريبة المكتومة أو من الزيادة الطارئة وتساوي الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف وتفرض هذه الغرامة بموجب المادة /٥٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣عندما نصت على أنه:

(في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها يغرم بغرامة مقطوعة قدرها /١٠/ بالمائة من الضريبة المكتومة أو من الزيادة الطارئة وتساوي الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف).

٢- **في مصر:**

جاء في نص المادة /١٣٤/ من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم /١٥٧/ لعام ١٩٨١ على أنه:

(يجوز للنيابة العامة أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية)[١].

وبالتالي فإن المشرع جعل ممارسة الإدارة الضريبية لحق الإطلاع جوازياً للنيابة العامة وليس وجوبياً عليها، ويرجع إلى أنه من الجائز أن تكون الدعوى المطلوب الإطلاع عليها من الدعاوى التي لا يجوز لمصلحة الضرائب الإطلاع عليها لسريتها، ففي هذه الحالة للنيابة العامة وحدها ممارسة سلطة تقديرية في طلب الإطلاع على أوراق ووثائق هذه الدعوى التي قد تفيد في كشف رقم أعمال المكلف.

إلا أن الملفت للنظر أن قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ ذهب أبعد من ذلك بكثير واستفاض بشرح حق الإدارة في الإطلاع على وثائق وبيانات المكلف الضريبية، والتي أفرد لها الباب الرابع من القانون المشار إليه، حيث فرضت المادة /٩٥/ منه على المكلف: (استقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة).

---

١) **د. محمد محمد عبد اللطيف**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٨.

كما أوجبت المادة /٩٦/ من القانون نفسه على الممول توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها.

يعتبر من أهم ما ذكره القانون المصري ما تضمنته المادة /٩٧/ منه وفيما يأتي نصها:

(لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة).

أما فيما يتعلق بعدم قدرة المكلف على رفض إطلاع الإدارة على وثائقه ومستنداته فقد ذهب المشرع المصري في القانون الجديد لعام ٢٠٠٥ إلى أبعد من ذلك، وأوجب على النيابة العامة إعطاء الأمر لجهاز الكسب غير مشروع الإطلاع على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه مصلحة الضرائب من فحص أو ربط أو تحصيل للضرائب المقررة بهذا القانون[١]، فضلاً عن منح وزير المالية في المادة /٩٩/ منه الحق في أن يطلب من رئيس محكمة الاستئناف إطلاع العاملين بمصلحة الضرائب أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات

---

١) المادة /٩٨/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام٢٠٠٥.

العملاء وودائعهم وخزائنهم، كما ويلتزم المكلفون و كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من المكلفين بأن يقدموا إلى من لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وغيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات، وذلك كي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من المكلفين، ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي مصلحة الضرائب المشار إليهم من الإطلاع على هذه الوثائق، على أن يتم هذا الإطلاع بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق.

أضاف قانون ضريبة الدخل المصري الجديد مادة لم يُشر إليها في القانون المصري القديم والخاص بضريبة الدخل، حيث ألزم موظفي الإدارة الضريبية بمراعاة سرية المهنة في مادته رقم /١٠١/ والتي نصت على أنه:

(كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة، ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرّح بها قانوناً ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات

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

نستنتج أن المشرع المصري أعطى حق الإطلاع للإدارة الضريبية على جميع المستندات والدفاتر الخاصة بالمكلف سواء ما كان لديه أم لدى الجهات الحكومية الخاصة وخول بذلك أيضاً موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبط القضائي، كما ألزم المشرع المصري النيابة العامة في الإطلاع على أوراق ووثائق الدعاوى المدنية أو الجنائية التي قد تفيد في كشف رقم أعمال المكلف، كما أعطى هذا الحق لرئيس محكمة الاستئناف بطلب من وزير المالية.

بينما المشرع السوري منح هذا الحق في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، للموظفين الماليين المفوضين بالإطلاع على قيود المكلفين ووثائقهم وأوراقهم كلما اقتضت أعمال التدقيق ذلك وقد تم النص على تطبيق الحكم ذاته على جهات القطاع العام.

لقد فرض كل من المشرع السوري والمصري ممارسة حق الإطلاع خلال ساعات عمل المكلفين وخلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم، وليس في وقت عمل الموظف المختص والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق المصلحة العامة.

إن المشرع المصري أوجب أن يجري الإطلاع في مكان وجود الأوراق والمستندات، أي يتوجب على موظف الإدارة الضريبية الذي يمارس حق الإطلاع أن ينتقل حيث توجد الأوراق والمستندات سواء أكان ذلك في مقر المنشأة أم في مكان آخر خصص لوجودها فيه أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق.

أما موقف المشرع السوري فقد جاء موافقاً لموقف المشرع المصري وذلك بما ورد في قانون التهرب الضريبي، من أن الإطلاع والتحري يجب أن يتم في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين.

بالنسبة لالتزامات المكلفين والجهات ذات العلاقة، فقد ذكر المشرع المصري صراحة بأن يلتزم المكلف باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضابطة العدلية وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.

أما قد المشرع السوري منح الإطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكاليف بالضرائب والرسوم للعاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الذين يتمتعون بصفة الضابطة العدلية في معرض تطبيق القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

ثانياً- الطبيعة القانونية لحق الإطلاع:

ذهب غالبية الفقهاء إلى اعتبار حق الإطلاع من (حقوق الاستدلال) التي مُنحت لبعض الموظفين في مجالات معينة تخولهم الحصول على بيانات معينة أو الإطلاع على ملفات خاصة بأنواع معينة من المهن وذلك بغرض تمكينهم من أداء وظائفهم المكلفين بها بمقتضى قوانينهم الضريبية الخاصة[١].

فضلاً عن أن الفقه المالي الراجح يعتبر حق الإطلاع سلطة

---

١) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٠٨.

من سلطات الاستدلال خلافاً لرأي ينظر إلى حق الإطلاع على أنه نوع خاص من الإجراءات له بعض صفات التفتيش، وعليه يمكن التقرير بأن ضباط الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم في مصر يملكون هذا الحق استناداً لكونهم من مأموري الضابطة العدلية باعتبار أن حق الإطلاع ما هو إلا سلطة من سلطات الاستدلال لديهم والتي مُنحت أصلاً لموظفي الضرائب ممّن يحملون هذه الصفة حتى يساعدهم ذلك في عملهم أثناء تنفيذهم لقانون الضرائب[1].

ذلك وفقاً لقرار وزير العدل، الذي كلفهم بتنفيذ قانون الضرائب بمقتضى الدستور وبمقتضى قانون هيئة الشرطة رقم/١٠٩/ الصادر سنة ١٩٧١[2].

ثالثاً- حدود ممارسة الحق في الإطلاع:

الواقع أن الحق في الإطلاع المخول للإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن أن يُمارس بشكل كيفي، إنما هو محدد بعدة شروط لعل أهمها:

١- بالنسبة للهدف من الإطلاع ينبغي أن يكون فقط بقصد معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة ذات الفائدة في الربط الضريبي.

٢- بالنسبة للموظفين المختصين بالإطلاع ينبغي أن يكونوا من درجات معينة وأن يكونوا من الأشخاص ذوي الحكمة والديبلوماسية في التعامل.

---

١) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٠٠.

٢) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٠٩.

٣ـ على الموظف المختص بالإطلاع أن يرسل إخطاراً إلى المكلف وتحدد فيه طبيعة تدخله حتى يتجنب أي تفسير خطأ من جانب المكلفين وبصفة خاصة عدم الخلط بين هذا الإطلاع وبين الاستقصاء أو التحقيق الحسابي.

٤ـ ينبغي أن يكون الإطلاع في موقع العمل نفسه، وبالنسبة للمشاريع أو الشركات فإن المقصود طبعاً هو مقر الإدارة وبصفة أكثر تحديداً يجب أن يمارس حق الإطلاع في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق والبيانات المطلوبة.

٥ـ ينبغي أن تكون ممارسة حق الإطلاع في أوقات العمل الطبيعية وليس في أوقات خارجة عن هذه المواعيد.

٦ـ يجب أن يكون هذا الحق محدداً بمدة معينة، بمعنى أن الوثائق أو البيانات أو المستندات التي يمكن ممارسة حق الإطلاع عليها لا يمكن الاحتفاظ بها إلى ما لا نهاية وإنما يتم تحديد مدة معينة كحد أقصى للاحتفاظ بها[١].

هذا ولم يتم تحديد مدة معينة للقيام بهذا الحق، لا في القانون المصري ولا في القانون السوري.

مثل هذا الحق الذي أعطي لمراقبي الدخل بأن يقوموا بتدقيق

---

١) **د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص: ١٢٦ وما بعدها.

حسابات المكلف أو غيره ممن لهم علاقة به، شُرّع لتمكين الدوائر المالية من معرفة الأرباح الحقيقية الخاضعة للتكليف، لذا فإنه لا يجوز العمل على إساءة استعمال هذا الحق والتمسك به لأغراض لا تتعلق بفرض الضريبة على الدخل، ومدة هذا الحق تختلف من مكلف لآخر وذلك حسب حجم عمله حيث الحاجة في الشركات الكبرى إلى وقت أطول قياساً إلى المكلف الذي لا يملك سوى مصدر دخل واحد يتمكن الموظف من خلاله من حصر تكليفه ومراجعة بياناته في وقت أقل وأقصر بكثير مما عليه الحال مع المكلف المرتبط بعدة شركات.

الفرع الثاني

الحق في الاستيضاح والتبرير والفحص الدقيق وتفتيش المسكن.

أولاً- الحق في الاستيضاح والتبرير:

هو عبارة عن حق الإدارة الضريبية في الاستعلام والاستيضاح وطلب التبريرات لبيانات ووثائق معينة تراها ضرورية لعملية تقدير المطرح الضريبي، فمع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفون أصبح من الممكن ممارسة هذا الحق على المستوى الوطني إلى جانب ممارسته على مستوى دولي يمتد إلى نشاطات المكلفين في خارج الحدود[1].

---

١) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢١٤.

١-في سورية:

جاء في قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ بأن: (الدوائر المالية توجه إنذاراً للمكلف بالامتثال لتقديم البيان مع المستندات المتعلقة ببيانه خلال مدة معينة، فإذا لم يمتثل تطبق عليه أحكام المادة /٢٥/ المعدلة بموجب الفقرة /آ/ من المادة /١٢/ من القانون /٢١/ لعام ١٩٨١ حيث يكلف بضعف أعلى رقم سنوي للأرباح التي اتخذت أساساً لتكليف المكلف بضريبة الدخل خلال الخمس سنوات الأخيرة بالنسبة لتكاليف عام ١٩٨١ أو ما بعد)[١].

حيث يجب تلبية الطلب من قبل المكلفين بضريبة الدخل للإطلاع على قيودهم ودفاترهم ولو سبق لهم أن رفضوا إبرازها وذلك في أية مرحلة من مراحل التكليف[٢].

يتم تدقيق بيان المكلف من قبل مراقب الدخل المختص الذي يعمل على التأكد من مطابقة البيان للوقائع والمستندات، وللمراقب أن يطلب من المكلف فواتير البيع والشراء وكافة المستندات التي تؤكد صحة البيان، وله الاستطلاع وجمع المعلومات من كافة المصادر لمساعدته على التأكد من صحة البيان والوثائق ومطابقتها للواقع والقانون، لينتهي إلى القناعة

---

١) **محمد نذير سنان، الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل**، نقابة المحامين، فرع دمشق ، الطبعة الأولى ٢٠٠١، ص:٤٨٣.

٢) بلاغ وزارة المالية رقم ٨٢/ب/٢٤ -١١/٧/ ١٩٥٤ _ ٨١٢.

بصحة البيان أو أنه ناقص ومشوّه وفيه تلاعب وتحايل وذلك كله من أجل تحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون، وبعد ذلك ينظم مراقب الدخل عند إنجاز مهمته في التدقيق تقريراً عن نتائج فحصه لبيان ودفاتر مستندات المكلّف يبين فيه مدى صحة ما ورد فيه من الحسابات ثم يحيل هذا التقرير إلى موظف آخر يسمى (المدقق) وهو مراقب قديم أكثر خبرة في مجال ضريبة الدخل، ويبين المدقق مطالبته ويبت رئيس الدائرة بما جاء في تقرير المراقب ومطالعة المدقق في حال ظهور خلاف بينهما[1].

أما قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ للعام ٢٠٠٣ فقد نص في الفقرة /أ/ من المادة/١٨/على أن:

(إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة المنصوص عليها /٦/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق في المواد /١٤ و١٥ و٢٣ / منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال /١٥/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود وتقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف

---

١) **محمد نذير سنان**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٨٥.

بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل /٥٠%/ من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح).

يمكن ملاحظة أن قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ قد أوجب توجيه إنذار للمكلف إذا لم يبرز القيود المحاسبية أو رفض تقديم المستندات والوثائق الواجب تقديمها إلى الدوائر المالية، أما إذا لم يمتثل خلال مهلة خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح التي كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وبذلك يوافق نصوص قانون ضريبة الدخل السابق رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، ونلاحظ أن قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ قد فرض غرامة على المكلف تعادل /٥٠%/ من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح وهذه الغرامة لم يتم النص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩.

٢-في مصر:

نجد أن المادة /١٥٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٨٧/ لعام ١٩٩٣ تنص على أنه:

(إذا تبين لمصلحة الضرائب من فحص الإقرار المنصوص عليه في المادة /١٣١/ من هذا القانون أنه قد طرأت زيادة على ثروة الممول وزوجه وأولاده القصّر وأن هذه الزيادة مضافاً إليها المصاريف المناسبة له ولأسرته طوال الخمس سنوات تفوق ما سبق الربط على الممول وما حققه من أرباح فعلية لأوجه نشاطه التي تم الربط عليها بفئات حكمية أو ثابتة وفق أحكام هذا القانون وعجز عن إثبات مصدر هذه الزيادة يكون لمصلحة الضرائب الحق في ربط الضريبة عليه أو إجراء ربط إضافي إذا كان الممول يخضع لأكثر من ضريبة نوعية وتوزع الزيادة على السنوات السابقة على سنة تقديم آخر إقرار ثروة تثبت فيه هذه الزيادة).

إلا أن القانون المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ توسع أكثر في موضوع ربط الضريبة وذلك في المواد /٩٠-٩٣/ حيث لم يقتصر الحديث عن موضوع زيادة ثروة الممول بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما اعتمد الربط التقديري للضريبة، وذلك في حالة عدم توافر أية بيانات أو عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو المستندات التي تؤيد هذا الإقرار، أو في حالة قام الممول بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخذ إجراءات من شأنها إلحاق الضرر بتحصيل الضريبة.

كما أنه من الممكن أن يتم ربط الضريبة على شخص ويثبت بعدها أن هذا الشخص يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات.

ممـا سـبق يمكـن القـول إنـه:

ألزم المشرع السوري الدوائر المالية بأن تقوم بتدقيق البيانات التي يقدمها المكلف إليها ولها أن تتحقق من ذوي العلاقة إذا وجدت أي غموض أو لبس في البيانات، وبذات الوقت ألزمها المشرع بوجوب عدم إعطاء المكلف أية إيضاحات يطلبها عن قرار فرض الضريبة عليه.

بالنسبة لقانون ضريبة الدخل المصري رقم/٩١/ لعام ٢٠٠٥ فيمكن القول إن المشرع ألزم الدوائر المالية بأن تقوم بتدقيق البيانات التي يقدمها الممول إليها ولها أن تتحقق من ذوي العلاقة إذا وجدت أي غموض أو لبس في البيانات وبذات الوقت ألزمها المشرع بوجوب عدم إعطاء الممول أية إيضاحات يطلبها عن قرار فرض الضريبة عليه.

ثانياً- الحق في المراجعة والتدقيق:

يعني حق الإدارة في التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي وذلك بمطابقة بياناته مع العناصر الخارجية[1]، وهو قد يكون وفقاً لطبيعة الحال إما فحص أو تدقيق الحسابات، والفحص الدقيق يتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف مجبراً وملزماً على مسكها، وإما بالحالات الضريبية الشخصية.

---

١)**د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:١٢٩.

بالنسبة لفحص وتدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها لمشروع ما ومطابقتها أو مجابهتها بغرض فحص ورقابة الإقرارات المقدمة في مطرح الضرائب المختلفة الواجبة بمقتضى ممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل[1].

١-في سورية:

فيما يتعلق بهذا الحق تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك.

يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوار المالية وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبول الجهاز المركزي للرقابة المالية[2].

عند قبول الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة

---

١)**د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:١٣٠.

٢) المادة/٢٤/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

على الأسس المصرح بها وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق.

يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توعز بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطائها يعاقب بغرامة نقدية قدرها /٥٠٠٠/ ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة[١].

منح المشرع الدوائر المالية صلاحية التدقيق والتحقيق والتفتيش و الإطلاع على قيود المكلفين ومستنداتهم وكل أمر من شأنه أن يغيّر في فرض ضريبة دخلهم وتحقيق العدالة في هذا المجال، تحت طائلة فرض غرامة على المكلف تعادل مثلي فرق الضريبة بين أرباحه المصرّح عنها والأرباح القطعية التي تصل إلى الدوائر المالية[٢].

إضافة إلى فرض عقوبة الحبس بحقه في حال ثبوت اتباعه الأساليب

---

١)المادة/٢٤/ قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)الفقرة /ب/ من المادة/١٨/ قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الاحتيالية بقصد التهرب من الضريبة[1].

٢-في مصر:

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ نجد أن المادة /٩٤/ منه أوجبت على مصلحة الضرائب: (فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عيّنة يصدر قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة لقواعد ومعايير تحديدها).

كما أنه أضاف شرطاً لم يكن موجوداً في القانون المصري السابق وذلك في المادة /٩٥/ منه حيث جاء فيها ما يلي:

(لا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص).

مما يسبق يمكن القول أن المشرع السوري منح الإدارة الضريبة سلطة التدقيق والتحقيق والتفتيش والإطلاع على إقرارات المكلفين ومستنداتهم، وبالمقابل المشرع المصري منح مصلحة الضرائب فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عيّنة، والمشرع السوري كان أقسى من المشرع المصري عندما فرض غرامة على المكلف وعقوبة الحبس بحقه.

---

١)الفقرة /أ/ من المادة/١٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ثالثاً- الحق في تفتيش المسكن

يعد هذا الحق من أخطر حقوق الإدارة الضريبية، حيث يعطيها حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم، كما هو الحال في الدستور السوري الدائم لعام ٢٠١٢ الذي أشار في المادة/٣٦/ على ضمانات مهمة فيما يتعلق بدخول وتفتيش الأماكن والمساكن حيث نصت على أنه:

(- للحياة الخاصة حرمة يحميها القانون.

-المساكن مصونة لا يجوز دخولها أو تفتيشها إلا بأمر من الجهة القضائية المختصة وفي الأحوال المبينة في القانون).

وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود.

١- في سورية:

بموجب المادة /٧/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، لا يجوز زيارة بيوت السكن أو إجراء التحريات فيها ما لم تكن هناك معلومات أكيدة وموثقة بأن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة عمله من خلالها ووجود وثائق أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهرب الضريبي، على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساساً في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة

على القيام بمهمة التفتيش، وذلك كون المتعارف عليه أن التحريات يجب أن تتم في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين.

(أما إذا دلت التحريات أو الإخباريات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة العمل المعتادة فلا يجوز البدء بالمهمة قبل أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان وبناءً على طلب معلل من مدير الاستعلام الضريبي أو من مدير المالية، وفي هذه الحالة يجب إبراز إذن النيابة العامة للمكلف للإطلاع عليه قبل القيام بعملية التفتيش)[1].

وهنا لا بد من توضيح المقصود بأماكن العمل المعتادة للمكلفين، إذ أن المقصود في ذلك كافة أماكن العمل سواء الإدارية منها أم الإنتاجية أم المستودعات ويتم اختيار المكان الذي يرغب العاملون المكلفون بالمهمة بزيارته من قبلهم ويُبلّغ المكلف لتسهيل المهمة.

٢ـ في مصر:

في الحقيقة إن هذا الحق غير معروف في المجال الضريبي في مصر، كما هو الحال في سورية.

إن أعطى القانون لمصلحة الضرائب حق دخول وتفتيش مكان عمل الممول إلا أنه لم يرد نص يجيز لمصلحة الضرائب الحق في دخول مساكن الممولين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق تحت رقابة

---

١)البند/٣/ من الفقرة /ج/ من المادة/٧/ من قانون الاستعلام الضريبي رقم/٢٥/ لعام٢٠٠٣.

القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود[1].

أما فيما يتعلق بضمانات دخول وتفتيش الأماكن في القانون الضريبي المصري القديم والحالي لم يذكر هذا الحق ولكن تضمن الدستور المصري ضمانات مهمة عند دخول المساكن، فالمادة /٤٤/ منه نصت على الآتي:

(للمساكن حرمة فلا يجوز دخولها ولا تفتيشها إلا بأمر قضائي مسبب وفقاً لأحكام القانون)[2].

وهذا الحكم يعتبر تطبيقاً سليماً للمادة /٤٤/ من الدستور، ويؤدي إلى كفالة حرمة المسكن، وإحاطة تفتيشهُ بضمانات التدخل القضائي.

يمكن ملاحظة أن كلاً من الدستور السوري والدستور المصري قد جعلا مساكن وبيوت المكلفين مصونة ولا يجوز دخولها أو تفتيشها إلا بأمر قضائي مسبب ومن الجهة القضائية المختصة وفقاً للأحكام المبينة في القانون.

---

١)**د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢١٥.

٢)**د. محمد محمد عبد اللطيف**، مرجع سبق ذكره، ص:٢١٤ وما بعدها، إستناداً إلى هذا النص قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة /٤٧/ من قانون تفتيش منزل المتهمين.

المطلب الثاني

سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

فرض المشرع الضريبي جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون ويعطّل الوصول إلى تقدير المطرح الضريبي وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة، ذلك لتعويض الخزانة العامة عن الأضرار التي تلحقها نتيجة عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة في قوانين فرضها[1].

فتلجأ السلطات الضريبية إلى الحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع وحسبما يخولها القانون الضريبي إلى فرض أساليب وإجراءات لإجبار المكلفين على القيام بواجباتهم الضريبية و دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن القيام بها في المواعيد المحددة قانوناً.

تشمل الجزاءات: الغرامات والحبس أو إحدى هذه العقوبات، وقد تلحق هذه العقوبات بالعاملين المتقاعسين في أداء وظيفتهم في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى التهرب الضريبي[2]، ومع ذلك كله يجب أن تكون

---

١) **د.محمد خير العكام، الإدارة الضريبية**، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، سورية، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص: ٤٩٤.

٢) لمزيد من التفاصيل أنظر نصوص المواد/٨-٩-١٠/ من القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سورية.

هذه الجزاءات متناسبة مع فداحة وجسامة الخطأ أو الفعل المرتكب ويجب أن يكون هذا التناسب ظاهراً بين الجريمة والعقوبة[١].

إن الجزاءات والعقوبات في مجال القانون الضريبي تكتسب أهمية قصوى وخصوصية معينة ذلك لأنها تتعلق بمصالح الخزانة العامة لأن كل مخالفة لقواعد فرض الضريبة ترتكب بواسطة أحد المكلفين إنما تسبب ضرراً للمجتمع بأثره (بمعنى أن كل المواطنين بما فيهم المكلفين أنفسهم) حيث إن تهرب المكلفين من أداء الضرائب يتسبب في ضياع الأموال العامة على الدولة التي تحتاجها من أجل الإنفاق على الأعباء العامة والتي يمكن أن يستفيد منها جميع الأفراد بما فيهم المكلفين أنفسهم[٢].

بالنسبة إلى العقوبات المالية فإنها تتمثل في الغرامات أو فوائد التأخير أو الزيادة الإضافية على مبالغ الضريبة المقررة أو قد تكون المصادرة إضافة إلى الغرامات والحبس (كما هو الحال في التهرب من دفع الرسوم الجمركية والجرائم الجمركية عموماً).

أما العقوبات السالبة للحرية فقد تكون السجن، وهذه العقوبات كثيرة ومتنوعة في قوانين فرض الضرائب نستعرض أهمها فيما يلي:

---

١) **د. محمد محمد عبد اللطيف**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٢٨.

٢)لذلك إعتبرت الجريمة الضريبية جزء من الجرائم الاقتصادية في الدول التي وضعت قوانين للعقوبات الاقتصادية ، كما هو الحال في سورية.

الفرع الأول

العقوبات المتعلقة بالإقرار الضريبي

إن الغاية من تحديد موعد لتقديم الإقرار بعد مدة من إنتهاء السنة المالية هي ضرورة محاسبية، فلا يمكن إنجاز عملية ربط وتحقق دون معرفة المطرح الضريبي وهذا المطرح لا يمكن معرفته دون التدقيق في تلك العمليات التي تطلب وقتاً في العرف التجاري من شهر إلى ثلاثة أشهر حسب طبيعة عمل المكلف أو طبيعة المهنة التي يمارسها، لتكون الضريبة المحددة في تاريخ دفعها متناسبة والربح الذي حققه المكلف بدقة، حيث إن الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في موعده المحدد قانوناً يؤدي إلى التأخير في إنجاز التكليف الضريبي مما يؤخر بدوره من تحصيل الضريبة، لذلك فقد وضع المشرع عقوبات على عدم تقديمه أو التأخير في تقديمه عن الموعد الذي يحدده المشرع، ومعظم التشريعات الضريبية تنص على عقوبات مالية وأحياناً عقوبات جزائية في حالة التأخر أو التخلف عن تقديمه.

أولاً ـ حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي:

إن إمتناع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي يرتب عليه جزاءات محددة وفقاً لنصوص قانون ضريبة الدخل السوري والمصري:

١-في سورية :

أ ـ ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية:

يعتبر عدم التقيد بتقديم الإقرار وفق نموذج البيان الضريبي الصادر من وزير المالية في ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية فعلاً مستوجباً للتغريم حيث يترتب على الإدارة الضريبية إبلاغ المكلف بضرورة تقديم الإقرار الضريبي خلال مدة محددة، وتختلف العقوبة التي تفرض على المكلف تبعاً لامتثاله للإنذار، وتوقيت هذا الامتثال إن حدث وذلك وفق ما يلي[1]:

– امتثال المكلف للإنذار الموجه إليه خلال المهلة الإضافية المحددة ضمن الإنذار:

– إن قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي خلال المدة الإضافية المحددة بخمسة عشر يوم، يرتب على الدوائر المالية قبول هذا الإقرار ولكن مع فرض غرامة بنسبة ١٠ % من الضريبة المترتبة عليه، وتفرض هذه الغرامة أيضاً في حال قدم المكلف إقراره الضريبي بعد انتهاء المدة الأصلية لتقديم البيان الضريبي ولكن قبل تبلغه الإنذار أصولاً.

– امتثال المكلف للإنذار الموجه إليه بعد انتهاء المهلة الإضافية المحددة ضمن الإنذار:

إذا امتثل المكلف للإنذار الموجه، ولكن قام بتقديم الإقرار بعد انتهاء

---

١) نص الفقرة الأولى من المادة/١٨/ قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣:(مع مراعاة أحكام المادة /١٧/ إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة /ضمن المهلة المحددة/ البيان المنصوص عليه في المواد /١٣/ و/١٥/و/٢٣/ منه يبلغ إنذاراً بالإمتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامه قدرها/٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى /١٠/ بالمائة إذا إمتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار).

المهلة الإضافية المحددة ضمن التبليغ بخمسة عشر يوم، تقوم الدوائر المالية بإضافة غرامة إلى الضريبة المترتبة عليه قدرها / ٢٠ / % منها لعدم تقديم البيان.

إن مجرد تأخر المكلف عن تقديم بيانه الضريبي عن المهل المحددة في المادة /١٣/من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يرتب على المكلف فائدة تحسب عن الفترة السابقة لتقديم بيانه مهما بلغت هذه الفترة ثم تضاف إليها فائدة بمعدل ٧ % سنوياً بعد تاريخ تقديم البيان الضريبي على ألا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة٢١% من الضريبة المترتبة عدا الفائدة المترتبة على الفترة السابقة بتاريخ تقديم البيان الضريبي[١].

---

١) أوردت التعليمات التنفيذية لتلك المادة مثال لتوضيح حساب الفائدة في هذه الحالة وفق ما يلي: مكلف لم يتقدم ببيانه السنوي ضمن المهلة المحددة في المادة / ١٣ / من هذا القانون وبعد خمس سنوات من مضي المدة تقدم بالبيان صرح بموجبه أرباح سنوية نتج عنها ضريبة قدرها ٥٠٠٠٠ ل.س ، وبعد مضي أربع سنوات من تاريخ تقديم بيانه بتت اللجان الضريبية بتكليفه فقدرت ضريبته بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ل.س وفي هذه الحالة تحسب الفوائد المستحقة عليه كما يلي : تحسب فائدة ضريبة البيان البالغة / ٥٠٠٠٠ ل.س /عن مدة الخمس سنوات السابقة لتاريخ تسجيل بيانه بواقع ٧ %سنوياً أي ما يعادل ٣٥% من الضريبة وتستوفى هذه الفائدة خلال مدة تسديد ضريبة البيان الضريبي.

كما تحسب فائدة عن فرق الضريبة بين المبلغ المصرح عنه في البيان وما أقرته اللجان الضريبية والبالغ ١٠٠٠٠٠ ل.س بواقع ٣٥ % عن الفترة السابقة لتقديم البيان تحسب فائدة عن فرق الضريبة البالغ ١٠٠٠٠٠ ل.س عن الفترة اللاحقة لتقديم البيان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه البت بالتكليف من قبل لجنة الفرض أو الإدارة المالية بمعدل /٧ %/ سنوياً على ألا يزيد مجموع الفائدة في هذه الحالة عن / ٢١ /% من الضريبة أي عن فترة ثلاث سنوات فقط وبذلك يكون مجموع الفوائد المترتبة على المكلف – موضوع المثال- تمثل مجموع ما تم إحتسابه بالبنود الثلاثة السابقة.

ب ـ ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع:

أشارت المادة /٥٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على الآتي:

(في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها، يغرم بغرامة مقطوعة قدرها١٠% من الضريبة المكتومة[١]، أو من الزيادة الطارئة وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف).

يقصد بذلك التاريخ زيارة اللجنة أو تقديم البيان أيهما أسبق.

حيث نصت المادة /٥٧/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه:

(يصدر وزير المالية قراراً بإلزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعالياتهم يحدد القرار المذكور نوع البيانات والجداول والقيود ويغرم المخالف بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة السنوية عن سنة واحدة).

إن هذه الغرامة المنصوص عليها في المادة /٥٧/ تعد أشد وأقسى من الغرامة المنصوص عليها في المادة /٥٤/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

---

١) تعتبر من الضريبة المكتومة تأخر المكلف عن تقديم البيان المطلوب في البند /١/ من الفقرة /أ/ من المادة /٥١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وفق المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، راجع التعليمات التنفيذية للمادة /٥٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ج–ضريبة الرواتب والأجور:

قد يحدث أحياناً أن يرفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه في المادة /٧٥/ [١].

إن المادة /٧٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أشارت على أنه: (على الجهات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون:

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

١–جميع البيانات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون.

٢–مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون.

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

---

١)نصت المادة /٧٥ /من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام٢٠٠٣: (يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافأة أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الإستخدام: أ.هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء إستخدامهم وتاريخ إنتهاء خدماتهم أو إنقطاعهم عن العمل. ب.مقدار الدخل غير الصافي المعرف في المادة ٧٠ من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم. ج. بيان التبديلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم).

أشارت المادة/٧٨/ في فقرتها الأولى على أنه: (إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه في المادة /٧٤/ حين الطلب وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو أنه يقدم القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/ يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون): وهنا يمكن التمييز بين الحالات التالية:

الحالة الأولى: إذا امتثل صاحب العمل للإنذار خلال مدة الخمسة عشر يوماً وقدم القائمة المنصوص عنها في المادة /٧٧/ فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة تعادل ١٠% من الضريبة المتحققة على العاملين، كما تطبق الغرامة نفسها في حال قيام المكلف بتقديم القائمة المحددة في الفقرة /أ/ من المادة /٧٧/ من تلقاء نفسه بعد المدة القانونية، وقبل تبلغه إنذاراً أصولاً بذلك من قبل الدوائر المالية المختصة.

الحالة الثانية: تقدم المكلف بالقائمة المنصوص عليها بعد مضي الخمسة عشر يوماً فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة مالية تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة على العاملين[١].

الحالة الثالثة: لم يمتثل المكلف(صاحب العمل) نهائياً للإنذار، ففي هذه الحالة يجب على الدوائر المالية تكليفه تكليفاً مباشراً ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة.

كما نصت الفقرة /ب/ من المادة /٧٨/ أنه في حال قيام صاحب العمل بتقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة فيعاقب شخصياً بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة على الجزء المكتوم.

تعتبر القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل إلى ارتكاب خطأ

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة/٧٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

مقصود أو غير مقصود في التصريح عن مقدار الراتب أو الأجر أو المكافآت وخلافها المدفوعة إلى العاملين لديه، وكذلك في بيان أوضاع العاملين لديه في تحديد تاريخ مباشرة العامل وتاريخ انفكاكه، وكذلك تواريخ التبدلات التي طرأت على وضع كل من عماله وكذلك تعتبر القائمة غير كاملة إذا لم يذكر صاحب العمل عاملاً أو عدداً من العمال، الذين يعملون لحسابه أو عن ذكر بعض المبالغ المدفوعة لهم[1].

علماً إذا ضبطت هذه الواقعة من قبل العاملين في مجال الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، فيكتفي عندها بغرامات وعقوبات القانون / ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

يمكن ملاحظة أنه يحق لصاحب العمل تقديم بيان لاحق وذلك قبل قيام الدوائر المالية بإصدار التكاليف بالفرق بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله، يتضمن تصحيحاً للقائمة غير الصحيحة وغير الكاملة المقدمة سابقاً من قبله وتتم معالجة البيان اللاحق وفق ما يلي:

-إذا تم تقديم البيان اللاحق وتسديد الضريبة المترتبة بموجبة ضمن المدة القانونية المحددة في المادة /٧٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ فإن صاحب العمل لا يخضع لغرامة عدم تقديم البيان والجزاء لتأخير الدفع.

-إذا تم تقديم البيان اللاحق وتم تسديد الضريبة الناتجة عنه بعد المدة القانونية المحددة بالمادة /٧٧/ من القانون/٢٤/ لعام٢٠٠٣ فإنه لا يخضع لغرامة عدم تقديم البيان في حال كون البيان الأولي قدم ضمن

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة/٧٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

المدة القانونية، ويخضع فقط لجزاء تأخير الدفع المحددة في المادة /١٠٧/[1] من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

– إذا تم تقديم البيان اللاحق وتسديد الضريبة للبيان الأولي المقدم أساساً بعد المدة القانونية فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم البيان وجزاء تأخير الدفع حسب ما هو منصوص عنه في المادة /١٠٧/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (وفي جميع الحالات المذكورة سابقاً تعتبر غرامة غير شخصية، أي أنها لا تتناول المكلف الأصلي العامل وإنما تصيب صاحب العمل). إن هذا الالتزام يكون على صاحب العمل وليس على مستحق الضريبة.

٢–في مصر:

وفقاً للمشرع المصري غالباً ما تكون هذه العقوبة عبارة عن زيادة إضافية مقطوعة من مقدار الضريبة، حيث ألزم الممول وفقاً لأحكام المادة /٩٢/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ والذي لم يقدم الإقرار في الميعاد القانوني المحدد بتسديد مبلغ إضافي يعادل (٢٠ %) من قيمة الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي، ويخفض هذا المبلغ إلى النصف إذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة إلى لجان الطعن مع سداد غرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز

---

١)المادة /١٠٧/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (أ–تخضع تكاليف الضريبة على الدخل والسلف المستحقة وفق أحكام المواد /١٤و١٥و٢٣و٦٤و٧٧و٨٠و٨٨و٩٦/ من هذا القانون لغرامة قدرها ١٠% إذا لم تدفع ضمن مهلة الإستحقاق المنصوص عليها في المواد المذكورة أو في المواد المعطوفة عليها.

ب–تفرض غرامة قدرها ١٠%سنوياً من تكاليف ضريبة الدخل المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون(بما فيها جميع الإضافات) غير المسددة في سنة إستحقاقها.

ج–يحدد الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في هذه المادة ٣٠% من أصل التكاليف بما فيها جميع الإضافات).

خمسمائة جنيهاً وتضاعف الغرامة في حال العودة خلال ثلاث سنوات[1].

إلا أن قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ جاء أقسى من سابقه ذلك لأنه أعطى الحق للمصلحة مباشرة بإيقاع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة سند التنفيذ[2]، والمادة /١١٠/ من القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ ذكرت أنه يستحق المكلف المتخلف هنا أيضاً غرامة مقابل التأخير ما يجاوز مائتي جنيهاً مما لم يؤدِ من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها ويحسب مقابل التأخير هذا على أساس سعر الائتمان و الخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه (٢ %)، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، و لا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وفق إستحقاق هذا المقابل.

ثانياً ـ حالة تقديم المكلف لبيانات غير معتمدة:

---

١) **السيد مرسي حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦ ، ص:٣٦٥.

٢)المادة /١٠٤/ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥: (للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ، وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة).

١ـ إن قانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ وفقاً للمادة /١٧/ فرض التزاماً على المكلفين بضريبة أرباح المهن التجارية وغير التجارية والصناعية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بضرورة تقديم بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز قانوناً من غير العاملين بوزارة المالية، حيث تفرض عقوبات بحق المكلف المخالف لهذا الالتزام، وفي حال إخلال المكلف به يترتب على الدوائر المالية إنذاره بالامتثال لأحكام القانون خلال مدة /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه الإخطار و هنا نميز بين حالتين:

أ ـ الحالة الأولى:

إذا امتثل المكلف لحكم القانون وقام بتقديم إقراره الضريبي معتمداً من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فيجب على الدوائر المالية الاعتداد بهذا الإقرار، مع فرض غرامة بنسبة (٥ %) من الضريبة المترتبة عليه.

يطبق هذا الحكم أيضاً بالنسبة للإقرار الضريبي المقدم ضمن المهلة المحددة قانوناً وغير المعتمد من محاسب قانوني ثم تقدم هذا الإقرار معتمد بعد ذلك قبل إنذار المكلف بوجوب اعتمادها لأن الغرامة لعدم اعتماد الإقرار من قبل محاسب قانوني واجبة فور انقضاء تقديم الإقرار[١].

ب ـ الحالة الثانية:

إذا لم يمتثل المكلف للإنذار الموجه إليه خلال الفترة المحددة في الإنذار فلا تعتد الدوائر المالية بالإقرار الضريبي غير المعتمد من قبل محاسب قانوني، وتقوم هذه الدوائر بفرض غرامة عدم اعتماد البيان بواقع

---

١)تعليمات وزارة المالية رقم (١٦/١٦/٢٢٣٨٧) تاريخ ١٩٩٤/٨/٢٤م .

(١٠%) من الضريبة القطعية المترتبة على المكلف التي تقوم بتقديرها هي، أي هنا يحق للدوائر المالية بالإضافة للغرامة المذكورة اللجوء إلى تقدير أرباح المكلف بشكل مباشر وذلك على ضوء ما يتوافر لديها من معلومات وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله، ولا يعني عدم اعتماد البيان من محاسب قانوني إهمال الدوائر المالية لهذا البيان، بل يتوجب على هذه الدوائر إجراء التدقيق بموجب هذا البيان ومقارنة المعلومات التي يتضمنها مع المعلومات المتوافرة لدى الدوائر المالية وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين[١].

وإن مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين تستثنى من اعتماد بياناتهم من محاسب قانوني، ويعتبر توقيع صاحب المكتب باعتباره محاسباً مجازاً، اعتماداً وإذا ما ارتكب مخالفات فإنه يلاحق قضائياً إضافة للعقوبات التي يتعرض لها بصفته مكلفاً[٢].

٢-أما قانون ضريبة الدخل المصري رقم/٩١ / لعام/ ٢٠٠٥ / لم يبين جزاء عدم توقيع الإقرار من قبل محاسب قانوني وكل ما ذكر أنه إذا أعد هذا الإقرار من قبل محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وان الإخلال بهذا الالتزام يؤدي إلى اعتبار

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)التعليمات التنفيذية للمادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الإقرار كأن لم يكن[1]، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيهاً سنوياً.

إلا أن هذا القانون لم يرتب على عدم التوقيع على الإقرار المقدم من قبل شركات الأموال التي تجاوز رقم أعمالها مليوني جنيهاً، اعتبار الإقرار كأن لم يكن[2] .

ثالثاً ـ حالة تقديم المكلف إقراراً ضريباً ناقصاً:

في حال تقديم المكلف لإقراره الضريبي بشكل يخالف الأحكام المنصوص عليها في القانون، تترتب عليه عقوبات تختلف من تشريع لآخر.

١ –في قانون ضريبة الدخل السوري:

تختلف هذه العقوبات من حالة لأخرى، وفق ما يلي:

أ–الحالة الأولى: إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية مع سائر الوثائق والمستندات، وتبين للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، في هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة إضافة إلى تغريمه بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المفروضة على الربح المكتوم، وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بمعدل ٧% بموجب الفقرة

---

١)المادة / ٨٣ / من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

٢)**د. رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة،٢٠٠٧، ص :٢١.

/ب/من المادة /٣١/ من هذا القانون[١]، ومن المفروض أن تكون النشاطات ثابتة وموثقة.

ب-الحالة الثانية: إذا ثبت للإدارة الضريبية أن المحاسبين القانونيين اعتمدوا بيانات ضريبية مخالفة للحقيقة أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي، فتتم بحقهم الملاحقة القضائية بقرار من وزير المالية بناء على تقرير مفصل بالمخالفات المنسوبة إليه من قبل الدوائر المالية وذلك عن كافة جوانب التقصير في أداء واجبه[٢].

ج-الحالة الثالثة: إذا أبرز المكلف تأييداً لبيانه المقدم دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً فهنا تتم إحالة الملف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب الممثل القانوني للمكلف بالحبس لمدة شهر واحد وتضاعف هذه العقوبة في حال تكرار المخالفة[٣].

ولا بد من التمييز بين الواقعات السابقة الذكر والواقعات التي يتم ضبطها من قبل العاملين في مديريات وأقسام الاستعلام ومكافحة التهرب

---

١)الفقرة /ب/ من المادة /٣١/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:(١.تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة /١٣/ من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل/٧/ بالمائة بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية،٢.تحل الغرامة المترتبة بمقتضى المادة/١٠٦/ من هذا القانون محل الفائدة المذكورة في الفقرة السابقة بالنسبة للضريبة المترتبة على مبلغ الأرباح المصرح بها).

٢)الفقرة /ب/ من المادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ م.

٣)المادة /١٩/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/م.

الضريبي بموجب محاضر ضبط خطية يتم تنظيمها حيث تخضع الواقعات الأخيرة لعقوبة الحبس لمدة شهر وغرامات تبلغ ٢٠٠% من قيمة الضريبة، وتضاعف العقوبة في حال التكرار وذلك بموجب قانون مكافحة التهرب الضريبي[١].

أما ضريبة الرواتب والأجور فقد نصت الفقرة /ب/ من المادة /٧٨/ على أنه إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل /٥٠/ بالمائة من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم[٢].

٢-في مصر:

تختلف العقوبات باختلاف المخالفة وفق ما يلي:

أ-إذا كانت المخالفة تتمثل بإدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المفروضة تكون العقوبة مختلفة باختلاف مقدار المبلغ الذي لم يدرج بالإقرار الضريبي وذلك وفقاً للمادة /١٣٦/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥ / م وذلك على النحو التالي:

- ٥ % من الضريبة إذا كان المبلغ الذي لم يتم إدراجه يعادل١٠ %

---

١)المادة /٨/ من القانون رقم/٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي: (خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها ٢٠٠ بالمائة من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب حسب الحال وتضاعف العقوبة في حال التكرار).

٢)كما ذكرنا سابقاً في الصفحة /٤٦/ من هذه الدراسة.

إلى٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

– ١٥% من الضريبة إذا كان المبلغ الذي لم يتم إدراجه يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

–٨٠% من الضريبة إذا كان المبلغ الذي لم يتم إدراجه يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

بذلك يكون المشرع الضريبي المصري قد أخذ بمبدأ اختلاف العقوبة المفروضة على المكلف باختلاف مقدار المبلغ الذي لم يدرجه المكلف في الإقرار الضريبي، وهذا أفضل من المشرع السوري الذي لم يأخذ بهذا المبدأ.

ب ـ وفقاً للمادة /١٣٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥ / م يعتبر المكلف متهرباً من الضريبة إذا قدم إقراره الضريبي أو المستندات المرفقة به بشكل مخالف للحقيقة وفق الأحوال التالية:

– تقديم إقراره السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو على أساس عدم وجود هذه الدفاتر أو الحسابات أو المستندات مع تضمنه بيانات تخالف ما هو ثابت فيها، وكذلك في حال تضمن الإقرار بيانات تخالف ما هو مثبت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات المخفاة، كعدم تضمين الإقرار قروض ممنوحة للمتعاملين بهدف إخفاء الأرباح التي يحصل عليها المكلف من فوائد هذه القروض، أو تضمينه نسب فائدة تختلف عما هو مطابق بالواقع لتخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر.

– تقديم الإقرار مع إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة، وتكون عقوبة هذه الحالات هي غرامة تعادل مثل الضريبة بالإضافة للحبس مدة ستة أشهر حتى خمس سنوات أو إحدى هاتين العقوبتين[1].

وهذه العقوبة التي نص عليها قانون ضريبة الدخل المصري تختلف عما نُص عليه في قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ حيث تقوم بموجبه الإدارة المالية بتقدير الأرباح بصورة مباشرة في حالة إخفاء نشاط أو جزء منه، وتفرض غرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم.

–إذا كانت المخالفة تتمثل بإخفاء المحاسب لوقائع يعلمها:

إن المادة /١٣٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥ أوضحت أن (المحاسب[2]) الذي اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له يعاقب بالحبس وغرامة قدرها عشرة آلاف جنيهاً على ألا تتجاوز مائة ألف جنيهاً أو بأحدهما في حال إخلال المحاسب بواجباته وفق ما يلي:

* إذا قام المحاسب بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته لم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها ومتى كان الكشف عنها ضرورياً لتعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف.

* قام بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية عمله وكانت هذه الوقائع 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 الأرباح،

---

١) مع إعتبار جريمة التهرب هذه جريمة مخلة بالشرف والأمانة، المادة / ١٣٣ / من قانون الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

٢) يشترط أن يكون المحاسب مقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين.

وذلك بهدف تقليل الإيرادات أو زيادة النفقات.

نلاحظ أن العقوبة المتعلقة بالإقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ تختلف باختلاف مقدار المبلغ الذي لم يدرج بالإقرار الضريبي وذلك وفقاً للمادة /١٣٦/ منه.

أما المادة /١٣٣/ فقد نصت على الحالات التي يعتبر فيها المكلف متهرباً من الضريبة إذا قدم إقراره الضريبي أو المستندات المرفقة به بشكل مخالف للحقيقة، والمادة/١٣٢/ أوضحت أن المحاسب الذي يقوم بإخفاء وقائع يعلمها يعاقب بالحبس وبغرامة قدرها عشرة آلاف جنيهاً ولا تتجاوز مائة ألف جنيهاً أو بإحدى هاتين العقوبتين، بينما في سورية تختلف عقوبة تقديم إقرار ضريبي مخالف من حالة لأخرى.

الفرع الثاني

عقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن بعض المطارح الضريبية

تفرض القوانين الضريبية العديد من العقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن المطارح الضريبية.

واقعة عدم تبليغ الإدارة عن تأجير المساكن المفروشة أو البدء بمزاولة النشاط وتغييره أو التوقف عن ممارسته، وقد يصل الجزاء في هذه الحالات إلى الحبس.

أولاً ـ عدم تبليغ الإدارة عن واقعة تأجير المساكن المفروشة:

١ـ في سورية:

حددت الفقرة /ب/ من المادة /١٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الغرامات القانونية التي تقع على المكلف الذي لم يقدم بيانه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، ففي مثل هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه الغرامة محل العقوبة المنصوص عليها في المادة /٣١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

أشار قانون الإيجارات رقم /٢٠/ لعام ٢٠١٥ على حالات الإيجار المفروش في المادة /٣/ منه عندما نصت على أنه:

(تسجل عقود الإيجار لدى الوحدات الإدارية "المحافظة – المدينة – البلدة – البلدية" على أن تتضمن هذه العقود مفصل هوية المتعاقدين وعنوان كل منهما وتوقيعهما أو من يمثلهما قانوناً ومدة الإيجار وبدله وأوصاف المأجور والغاية من التأجير وجميع الشروط المتفق عليها ويستوفى من المؤجر عند التسجيل رسم مقداره ١ بالمئة من بدل الإيجار الشهري على ألا يقل هذا الرسم عن خمسمئة ليرة سورية للعقار السكني وعن ألف ليرة سورية للعقار التجاري أو الصناعي والمكاتب الفنية

والخدمية ويصدر وزير الإدارة المحلية التعليمات التنفيذية لهذا التسجيل).

٢ـ في مصر:

جاءت المادة /٨٥/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٥٧/ لعام **١٩٨١** بإقرار عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز /٥٠٠/ جنيه لمؤجر الشقة المفروشة سواء كان مالكاً أم مستأجراً لها والذي لا يقوم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية لبدء عقد الإيجار ببيان عن الشقق المؤجرة مفروشة وعدد حجراتها وقيمة الإيجار مفروشاً والقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبينة.

إلا أن قانون ضريبة الدخل المصري /٩١/ لعام ٢٠٠٥ لم يشر إلى ذلك وهذا يعني أنه ألغى هذه العقوبة.

ثانياً ـ الإخطار ببدء مزاولة النشاط:

١ـ في سورية:

أشارت المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ على أن:

(تعدل المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم /١٧/ لعام ٢٠١٣ وتعديلاتها المعدلة للمادة رقم /١٧/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والمادة رقم /٥١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بحيث تصبح كما يلي :

على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية :

أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة

ب- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات).

البند /٣/ من المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ أشار إلى أن:

(في حال عدم تقديم البيان الوارد في الفقرة /أ / من البند /١/ من هذه المادة تفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها).

٢ـ في مصر:

قد جاء التزام المكلف بتقديم الإخطار ببدء مزاولة المهنة في المادة/٧٤/من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ التي أشارت على أن:

(يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجاري[١]، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط ويلتزم الممول الذي ينشىء فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأي تغيير متعلق بالنشاط أو بالمنشأة، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ذلك التغيير ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص

---

١)فلا إلزام بالإخطار على ممول الضريبة على المرتبات أو الثروة العقارية.

الاعتبارية على الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسؤول عن الإدارة بحسب الأحوال وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له و الإجراءات التي تتبع في شأنه).

ثالثاً- الإخطار بالتوقف عن مزاولة النشاط

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

١- في سورية:

البند /١/ من المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ المعدلة للمادة رقم /١٧/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والمادة رقم /٥١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أشار إلى أن:

(على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

ج – انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير).

البند /٤/ من المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ المعدلة للمادة رقم /١٧/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام

٢٠٠٦ والمادة رقم /٥١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أشارت إلى أن:

(-على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال ستة أشهر من بدء التوقف للحالات الآتية :

أ – التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف ومهما كانت مدة التوقف.

ب- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف إرادياً.

يتم طي التحقق بقرار من مدير المالية في حالة التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة المنصوص عليها في الفقرة /أ/ المذكورة أعلاه وينظر في طي التحقق جزئياً بنسبة مدة التوقف ، أما في حالة التوقف الإرادي الواردة في الفقرة / ب/ المذكورة أعلاه فينظر بطي التحقق بقرار من مدير المالية عن فترة التوقف التي لا تقل عن ستة أشهر).

٢ـ في مصر:

المادة/٧٩/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم/٩١/ لسنة ٢٠٠٥ أشارت إلى أنه:

(إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط، وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن

العمل، وإلا حُسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ).

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

قد أعطت المادة /٨١/ من القانون نفسه المرونة للممول الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون أو أن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يتجاوز عشرين جنيهاً وعلى المصلحة إجابته على طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب.

الفرع الثالث

عقوبات خاصة بعدم مسك الدفاتر التجارية أو الامتناع عن تقديمها للإدارة الضريبية

أولاً- عدم مسك الدفاتر التجارية:

يعتبر عدم مسك الدفاتر التجارية إخلالاً بالالتزام الضريبي تجاه الإدارة الضريبية يترتب عليه عقوبات محددة، حتى إنه قد يعتبر تهرباً ضريبياً، ويمكن إجمال العقوبات التي تفرض بحق المكلف في حال إخلاله بهذا الالتزام بما يلي:

١-في سورية

أ-في قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

أشارت المادة/٦/ من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ م على أنه: (-على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية.

-يجوز لوزير المالية إصدار قراراً يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة تحديد النتاج الصافية).

يعاقب المكلف في حال توافر الشرطين الآتيين:

- إذا تضمنت الدفاتر المحاسبية المبرزة من قبل المكلف معلومات ثبت

عدم صحتها.

– إذا استعمل في تنظيم الدفاتر المحاسبية أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً.

وعند توافر هذين الشرطين تفرض بحق المكلف العقوبات التالية:

* الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة /١٨/ وهي تتمثل بغرامة قدرها ٢٠% منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى ١٠% إذا امتثل المكلف للإنذار، أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار.

* الحبس لمدة شهر وتضاعف هذه العقوبة في حال تكرار المخالف، وتتم إحالة الملف إلى القضاء بقرار من وزير المالية، وذلك وفقاً للمادة/١٩ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ م.

* الحرمان من إجازات التصدير والاستيراد وتجميد عضويته في غرف التجارة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية[١].

وبما أن إحالة المكلفين المخالفين إلى القضاء لا تتم إلا بقرار من وزير المالية، لذا يتوجب على الدوائر المالية في حال وقوفها على مخالفة تستوجب تطبيق العقوبات المنوه عنها، أن تعد مذكرة عرض مفصلة بالوقائع وأن تضبط جميع المستندات المؤيدة لوقوعها المخالفة وإرسالها إلى الوزارة مشفوعة بكتاب من مدير المالية يبين فيه مطالبته ووجهة نظره في القضية بمغلف مضمون[٢].

ب– في قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي:

وفقاً للقانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي يعتبر من جرائم التهرب الضريبي كل مما يلي:

---

١)المادة /١٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢) التعليمات التنفيذية للمادة /١٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

–عدم مسك المكلف للدفاتر التجارية وامتناعه عن إبرازها عند الطلب، أو إنكارها.

– مسك المكلف قيود غير كاملة لإخفاء إحدى الفعاليات أو أكثر، وفي هذه الحالة يتم تحديد أرباح الجزء المخفي وغير المصرح به، ومن ثم يتم تحديد الضريبة المفروضة عليه، وتفرض العقوبة المقررة على هذا الجزء فقط على أن تطبق على بقية التكليف العقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ م[١].

– عدم حفظ الدفاتر والوثائق لمدة ١٠ سنوات، وإبرازها عند الطلب يعبر عن نية التهرب الضريبي، ولا بد من فرض عقوبات التهرب الضريبي عند ضبط مثل هذه الواقعة، مع الانتباه أنه في حال انتهاء دراسة التكليف واكتسابه الدرجة القطعية قبل انتهاء السنوات العشر، فإن ذلك يحول دون اعتبار عدم الاحتفاظ بالدفاتر من واقعات التهرب الضريبي[٢].

تكون العقوبة المفروضة وفقاً للقانون رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣/ م المتعلق بالتهرب الضريبي[٣]:

* غرامة مالية قدرها ٢٠٠% من الضريبة المفروضة عن سنة واحدة.

---

١) الفقرة/أ/ من المادة /١٩/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (أ–إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /أ/ من المادة السابقة كل مكلف أبرز تأييداً لبياناته دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها وإستعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والإستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي إكتساب الحكم درجة القطعية

ب–تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة).

٢) التعليمات التنفيذية للمادة الثانية من قانون التهرب الضريبي رقم / ٢٥ / لعام / ٢٠٠٣.

٣) المادة /٨/ من القانون رقم/٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام والتهرب الضريبي.

مع الانتباه إلى أنه إذا كانت الواقعة تشمل كامل التكليف كعدم مسك الدفاتر فتطبق الغرامة على كامل التكليف، أما في حال إخفاء جزء من التكليف يتم تحديد الجزء المخفي وغير المصرح به، ويتم تحديد الضريبة المفروضة عليه، ومن ثم تفرض العقوبة المقررة على هذا الجزء فقط أي غرامة ٢٠٠% من الضريبة المفروضة على هذا الجزء.

* الحبس مدة شهر، وهذه العقوبة تطبق بأن يرفع العامل المختص في مجال الاستعلام الضريبي تقريراً بالواقعة وما تم التوصل إليه في دراستها للإدارة، وعلى الإدارة بعد التأكد من صحة الإجراءات رفع كتاب إلى وزارة المالية يتضمن طلب تحريك الدعوى بحق المكلف وبعد أن تقّوم الوزارة الواقعة تعمد إلى الكتابة لوزارة العدل لتحريك الدعوى بحق المكلف إذا ما أقرت ذلك، وتضاعف هذه العقوبة في حال التكرار لمرة واحدة، وفي حال تكرارها لأكثر من مرة يكتفى بفرض العقوبة المضاعفة في المرات التالية

قد أوضحت التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ م المتعلق بالتهرب الضريبي كيفية تطبيق الغرامات المضاعفة في حال التكرار، حيث طالبت بمراعاة عدة أمور وفق ما يلي:

يجب أن يتم التكرار لنفس واقعة التهرب الضريبي، فإذا تم ضبط واقعة الامتناع عن إبراز الدفاتر التجارية في سنة معينة وتم فرض العقوبة المتوجبة فإنه يجب ضبط واقعة مماثلة، أي عدم إبرز الدفاتر التجارية لمضاعفة العقوبة.

-أن يتم ضبط الواقعة الأولى وإحالتها للقسم المختص واستكمال دراستها وتطبيق العقوبات وتبليغ المكلف بها، فإذا تكررت الواقعة عدة مرات قبل ضبطها، وتم ضبط هذه الواقعات بنفس الوقت، فلا تضاعف العقوبة، فإذا تم ضبط عدم مسك دفاتر تجارية وتم البدء بإجراءت فرض العقوبات ولكنها لم تستكمل بسبب توقف التتبعات القضائية بحق المتهرب

(بسبب المصالحة أو لعدم ثبوت واقعة التهرب الضريبي الأولى) فإن ضبط عدم مسك الدفاتر من جديد لا تقتضي مضاعفة العقوبة.

– تسقط آثار واقعة التهرب الضريبي بمرور ثلاث سنوات دون تكرارها، فوقوع مخالفة جديدة بعد مرور ثلاث سنوات يحول دون مضاعفة العقوبة المفروضة ويشترط لتطبيق العقوبات الواردة بقانون التهرب الضريبي أن يتم ضبطها من قبل أحد العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك بعد انتهاء سنة التكليف وإغلاق القيود والحسابات وانقضاء مهلة تقديم البيانات السنوية.

نلاحظ إختلاف عقوبة عدم مسك الدفاتر التجارية والمستندات بين القانونين السالفين الذكر.

٢ـ في مصر:

يعتبر عدم وجود الدفاتر التجارية أو مسكها بطريقة مخالفة لأحكام القانون من الأمور التي تعرض المكلف لجزاءات محددة، وهو ما يطبق على المكلف الذي يعاقب بغرامة مالية تعادل مثل الضريبة بالإضافة لعقوبة الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات، وذلك بموجب المادة/١٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ م في الحالات الآتية:

أ– في حال تقديم المكلف للإقرار السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو مستندات مع تضمنيه بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر الحقيقية.

ب- في حال قيام المكلف باصطناع أو تغيير المستندات لإيهام مصلحة الضرائب بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

ج- في حال قيام المكلف بالإتلاف العمد للسجلات المصرفية أو المستندات المتعلقة بمطرح الضريبة المفروضة على المكلف قبل انقضاء المدة المحددة لتقادم دين الضريبة[1].

أشارت المادة /١٣٥/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (يعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيهاً كل من خالف أحكام المادة /٧٨/ البند الأول كما تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات).

كما أشارت المادة /٧٨/ من القانون نفسه على أنه: (يلتزم الممولون بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، كما يلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وتقديمها إلى موظفي

---

١) المشرع الضريبي المصري لم ينص صراحة في القانون / ٩١ / لسنة / ٢٠٠٥ / على مدة تقادم دين الضريبة كما القانون الملغي والذي نص على أنه – يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بموجب هذا القانون بمضي خمس سنوات ..... وهنا يجب إعمال قواعد القانون المدني بشأن تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة حيث تنص المادة /٣٧٧ /مدني ٦٤٦ تاريخ ١٩٥٣ على أنه: (تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ويبدأ سريان هذا التقادم من نهاية السنة التي دفعت بغير حق ويبدأ التقادم من يوم دفعها).

المصلحة متى طُلب إليه ذلك).

مما تجدر الإشارة إليه أن القانون الجديد جاء أكثر شدة على ما كان عليه الحال في القانون رقم /٨٧/ لعام ١٩٩٣ حيث أشارت الفقرة الأولى من المادة /١٨٧/ على أنه:

(تتم معاقبة كل من يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها في المادتين ١٤٤-١٤٥ أو عدم موافاة مصلحة الضرائب بما تطلبه من البيانات المنصوص عليها في المادة /١٤٢/، وكذلك إذا امتنع صاحب المهنة عن تقديم أي من الدفترين المشار إليهما في المادة /٨٤/ وذلك بغرامة لا تقل عن/٢٠٠/ جنيه ولا تجاوز/٥٠٠/جنيهاً، وكذلك تقضي الفقرة الرابعة من نفس المادة بغرامة قدرها/٣٠٠/جنيهاً في حالة عدم إمساك المكلف الدفاتر المنصوص عليها في المادتين ٣٥-٨٤ مع مضاعفة الغرامة في حالة العودة خلال ثلاث سنوات)، إضافة إلى ذلك فإن المادة /١٨٨/ تقضي أيضاً بعقوبات معينة في الأغراض نفسها وهي حالات الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها إلى مصلحة الضرائب[١].

ثانياً- عدم تقديم الدفاتر التجارية للإدارة الضريبية:

لا بد من الإطلاع على هذا الموضوع كما يلي:

---

١)**د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:١٤٧.

١– قبل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

جاء في المادة /٦٧/ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ بأنه: (كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضر ينظمه الموظف المولج بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة مقدارها /٥٠/ ليرة سورية تبلغ في حالة التكرار إلى ٢٥٠ ليرة سورية)[١].

قد جاء أيضاً في المادة /٧٤/ من القانون نفسه على أنه: (يجب حفظ الجداول والدفاتر مدة خمس سنوات ويعتبر عدم تنظيم هذه الدفاتر أو عدم حفظها إمتناعاً عن إبرازها)

هذه المخالفة الواردة في هذه المادة تستوجب ذات العقوبة التي ذكرت سابقاً في المادة /٦٧/ من قانون ضريبة الدخل.

٢–في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

أشارت الفقرة /أ/ من المادة /١٨/ من قانون رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣على أنه:

(إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة /ضمن المهلة المحددة/ البيان المنصوص عليه في المواد/١٣/و١٥/و٢٣/منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ

---

١)تستوفى الغرامة بمقتضى قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦.

تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها/٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى /١٠/ بالمائة إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار.

-إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /٦/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /١٤/و/١٥/و/٢٣/منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال /١٥/يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لإبراز القيود).

أشارت المادة /٩٠/ من القانون على أنه: (كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /١٠٠٠/ ليرة سورية تزاد في حال التكرار إلى ٢٠٠٠ ليرة سورية)، وفي حال عدم صحة التصاريح والبيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية تضاعف الضريبة إلى ثلاثة أمثالها من المبالغ المكتومة.

يمكن ملاحظة إرتفاع مبلغ الغرامة في قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ عما كان منصوص عليه في قانون ضريبة الدخل رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، حيث إن هذه الغرامة ينبغي زيادتها لتكون كافية لردع المخالفين وللتخفيف من حالات التهرب الضريبي.

المبحث الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية في التكليف بالضريبة

إن طرق تقدير مطرح الضريبة قد شغلت الفكر الضريبي، فمع بداية القرن العشرين كان أسلوب التقدير المعتمد على المظاهر الخارجية لأرباح المكلف من أكثر الأساليب استعمالاً، فضريبة الأبواب والنوافذ بقيت مطبقة في فرنسا حتى نهاية عام ١٩١٤م.

إن تقدير الربح الخاضع للضريبة يعد من أعقد جوانب العلم الضريبي، لأن الوصول إلى تقدير حقيقي لمطرح الضريبة يعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والإدارة الضريبية، فإذا قدر الربح الضريبي بأقل من حقيقته فإن ذلك يؤدي إلى حرمان المكلف من أمواله من دون سند قانوني وفيه إخلال بمبدأ العدالة الضريبية[١].

فالعلوم الضريبية عرفت العديد من طرائق تقدير مطرح الضريبة ولعل أهمها:

التقدير على أساس المظاهر الخارجية.

التقدير الإداري المباشر.

التقدير الجزافي.

أولاً ـ التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد إيراد المكلف بناء على مظاهر أو علامات خارجية معينة يحددها القانون باعتبارها كاشفة عن دخل المكلف مثل: أهمية القيمة التأجيرية للمكان الذي يزاول به المكلف نشاطه، عدد

---

١) **د.محمد خالد المهايني وآخرون، المحاسبة الضريبية،** منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص:٣٩٠.

العاملين في المنشأة، عدد السيارات المستخدمة للعمل.

إن تقدير مطرح الضريبة بالاعتماد على المظاهر الخارجية يمتاز بالبساطة والسهولة في التطبيق وعدم مضايقة المكلف والاحتفاظ بسرية أعماله، وتقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي، وبالمقابل يؤخذ على هذه الطريقة العديد من المآخذ[1]:

١- إن اختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي إلى تقدير هذه الدخول بعيداً عن الحقيقة مما يحابي بعض المكلفين ويلحق ظلماً ببعضهم الآخر.

٢- كثيراً ما تتغير الدخول بالارتفاع أو بالانخفاض من دون أن يؤدي بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية.

٣- استعمال هذه الطريقة يؤدي إلى جمود الحصيلة الضريبية.

ثانياً ـ التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة المالية وفق هذه الطريقة إلى تقدير المطرح الضريبي بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها من المكلف كالمستندات والحسابات المنتظمة أو باللجوء إلى التقدير المباشر.

١-تحديد المطرح الضريبي على أساس تصريح المكلف:

يُقدم المكلف وفق هذه الطريقة إقراراً عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره ومستنداته على أن البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي[2].

---

١)**د.يوسف شباط، تحقق الضريبة وجبايتها**، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، سورية، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص:٤٣١.

٢) **د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٣٩١.

٢-التقدير المباشر:

تملك الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة سلطات واسعة من أجل تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستعينة في ذلك بجميع الطرائق التي تمكنها من الوصول إلى الربح الحقيقي للمكلف حيث تقوم الإدارة المالية بجمع البيانات كافة والقرائن التي تساعدها على الوصول إلى ربح المكلف لكونها لا تقوم بتحديد دقيق لإيراد المكلف، وقد تؤدي إلى التدخل في شؤونه الخاصة لمعرفة نشاطه وحجم ثروته، غير أن هذه الطريقة لا تستعمل غالباً إلا في الحالات التي يمتنع بها المكلف عن تقديم التصريح الضريبي أو المستندات التي يلزمه القانون بتقديمها.

تقدر ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع تقديراً إدارياً[١]، وتتميز بأن تحديدها يتم على أساس الأرباح الصافية المقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية والاستئنافية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بناء على أسس تضعها وزارة المالية[٢].

ثالثاً ـ التقدير الجزافي:

تقوم الإدارة المالية حسب هذه الطريقة بتقدير مطرح الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي مستعينة بذلك على عدة قرائن مثلاً يتم تقدير الأرباح التجارية والصناعية على أساس رقم المبيعات، وإن كان غالباً ما يتم تحديد مطرح الضريبة من خلال إطار عام دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق وتفصيلاته في طريقة التقدير الجزافي، ولا يحدد المشرع الضريبي

---

١)الفقرة /ب/ من المادة /٤١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)المادة / ٤٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

قواعد واضحة يمكن الأخذ بها، ولكنه يترك أمر تحديد إيراد المكلف بالمناقشة بين المكلف والإدارة المالية مستعيناً ببعض المعايير المتعلقة بنوع النشاط المحاسبي.

إن أسلوب التقدير الجزافي يمتاز بالعديد من الحسنات كالبساطة والسهولة في التطبيق، لا سيما بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم فعالياتهم ونوعها من مسك دفاتر منتظمة تظهر نتيجة نشاطهم، بالمقابل إن أسلوب التقدير الجزافي يتصف بالعديد من العيوب وعلى رأسها أنه لا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وإنما يفرض ضريبة على دخل مفترض وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الضريبية ولهذا السبب فإن التشريعات الضريبية المتطورة تبتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير الجزافي لمعرفة أرباح المكلف[1].

وسنبحث بشيء من التفصيل هذه الطرق المتبعة عند تقدير مطرح الضريبة وفق الآتي:

المطلب الأول: التقدير بناء على إقرار المكلف

المطلب الثاني: التقدير المباشر لمطرح الضريبة

المطلب الثالث: تقدير مطرح ضريبة الدخل المقطوع

---

١) **د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٣٩٣.

المطلب الأول

التقدير بناء على إقرار المكلف

الإقرار الضريبي هو" العمل الأولي الذي يقر بواسطته المكلف أو يسلم بالدخول التي حصل عليها خلال فترة محددة في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك أن يجري حواراً من شأنه أن يسمح للإدارة بأن تحدد نتيجة ذلك مقدار الضريبة الواجب عليه دفعها على أساس من الصحة والدقة " ، أي هو عبارة عن كشف أو بيان يوضح فيه المكلف نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة، سواء أكانت ربحاً أم خسارة عن الفترة المقدّم عنها الإقرار[١].

يعتبر تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف ملزماً للإدارة الضريبية للأخذ بما ورد فيه، وذلك بعد التأكد من صحة هذا الإقرار ومطابقته لنتائج أعمال المكلف وهو ما يطلق عليه أسلوب التقدير الذاتي لمطرح الضريبة، ويمكن تعريف هذا الأسلوب بأنه: (الإعتماد على المعلومات المقدمة من المكلف ضمن إقراره الضريبي لتحديد مقدار الدخل المحقق خلال فترة زمنية معينة)[٢].

يحقق أسلوب التقدير الذاتي لمطرح الضريبة مزايا كثيرة سواء للمكلف أو الإدارة الضريبية منها:

١-الحيادية والموضوعية عند تحديد مطرح الضريبة، حيث لا تتدخل الإدارة الضريبية بهذا التقدير، ولا يخضع المكلف للحكم الشخصي لموظفي الإدارة.

---

١)**د. محمد خير العكام، الإقرار الضريبي،** الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، سورية، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص:٤٩٧.

٢)**د. محمد علوم المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها،** منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص: ١٣.

٢ – زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، مما يحقق وفرة بالحصيلة الضريبية نتيجة التزام المكلف تجاه الإدارة الضريبية.

٣– تخفيف الجهد عن الإدارة الضريبية، والمتمثل بالتفتيش والتحري عن أعمال المكلف، فلا تلجأ إلى البحث عن مختلف العمليات المصرفية التي قام بها المكلف وإنما تكتفي بتدقيق الإقرار وفحص صحة ما ورد به[١].

٤– الحصول على مبلغ الضريبة بأقل النزاعات التي يمكن أن تحصل بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي إيجاد نظام ضريبي ناجح ومعاصر وهذا كله بحضور الوعي الضريبي اللازم لدى جموع المكلفين لتقديم إقرار ضريبي صحيح.

الفرع الأول
إجراءات التكليف في قانون ضريبة الدخل السوري

أولاً- فئة مكلفي الأرباح الحقيقية:

يقصد بتحقيق الضريبة المفروضة على أرباح المهن والحرف التجارية وغير التجارية والصناعية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية مجموعة الإجراءات التطبيقية المكتبية المؤدية إلى تنظيم جداول التكليف وطرحها على ذمة المكلفين للتحصيل طبقاً للقواعد المقررة، وذلك بموجب أحكام القوانين

---

١) **إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والإلتزام (دراسة تحليلية وتطبيقية)**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨، ص: ٣٤.

والتشريعات والتعليمات النافذة، وهنالك مجموعة من الإجراءات الإدارية التي قد تطول أو تقصر بحسب الحال:

١- مرحلة التكليف الأولي: (حساب الضريبة على أساس بيان المكلف):

يعتمد التكليف الأولي بالدرجة الأولى على الأرباح الصافية التي صرح بها المكلف في بيانه الضريبي من دون تعديل جوهري على هذا البيان من قبل الدوائر المالية، وحددت هذه المرحلة على الشكل التالي[١]:

حيث يتوجب على مراقبي الدخل حال تقديم المكلف بياناً بأرباحه السنوية أن يدققوا في البيان المذكور ووثائقه المرفقة به، حتى إذا تبين لهم من التدقيق أن هناك بعضاً من النفقات المذكورة حصراً في المادة /٨/[٢]، قد نزلت من الأرباح لفتوا نظر المكلف إلى وجوب إضافتها إلى الأرباح المذكورة المصرح بها، ودفع الضريبة المترتبة على أساسها تحاشياً لتعرضه للغرامات، وفي الأحوال التي لا يمتثل فيها المكلف لملاحظة

---

١)المادة /٢٤/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:(أ. تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر الدليل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك.

ب. يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية) .

٢)المادة /٨/ من قانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣:(الأعباء والنفقات غير قابلة للتنزيل تنطوي بصورة خاصة على الآتي: أ/النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.

ب/ النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.

ج/المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل).

مراقب الدخل فيمكن قبول التصريح كما ورد.

ثم قبول الضريبة المدفوعة على أساس البيان و يشير فيه إلى الواقعة وأنه لفت نظر المكلف إلى المخالفة الحادثة فلم يمتثل.

إن مرحلة التكليف الأولي تعد أساسية لأنه سيعتمد عليها بعد ذلك في تكليف لجنة فرض الضريبة أو أي تكليف آخر بعد انتهاء المهلة القانونية للتسديد وفق بيان المكلف وتقوم الدوائر المالية/دائرة الدخل/ بتنظيم جداول تحقق التكاليف وفق الأصول المقررة، وجدول تحقق التكاليف يصبح نافذاً بإقراره من قبل أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة[1].

ثم تستطيع الدوائر المالية /دائرة الجباية/ الشروع بتحصيل الضريبة وترسل جداول تحقق التكاليف إلى دوائر الجباية لتثبت في قيودها تحققات المبالغ الجاري تحصيلها بشكل مسبق بالاستناد إلى بيانات المكلفين وملاحقة الذين لم يسددوا ما ترتب عليهم خلال مدة الدفع.

تمر هذه الجداول في طريقها إلى دوائر الجباية بمرحلة تدعى تأسيس الضريبة أي تثبت جداول التحقق المتضمنة التكاليف الضريبية

---

١)المادة /٣١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

(تصبح جداول التكاليف التي تقرها لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية نافذة بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون أية معاملة أخرى وتعد التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية التي تتولى إذاعته بوضعه في لوحة الإعلانات في مراكز ماليات المحافظات والمناطق أو بنشره في الصحف المحلية وفضلاً عن ذلك يبلغ كل من المكلفين المعترضين أو الذين عدلت اللجنة تكليفهم المؤقت إخباراً فردياً مرفقاً به صورة عن قرار لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية).

المطروحة في سنة ما في سجل الدوائر المالية[1]، لتكون مرجعاً مركزياً في كل ما يطرح من ضرائب نوعية على المكلفين كلاً على حدة.

٢- مرحلة التكليف المؤقت:

هو(التكليف الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة المفروضة على المكلف بالاستناد إلى الأرباح الصافية التي صرح بها في بيانه من دون تعديل أو على أساس التعديلات التي رأت لزوم إدخالها على البيان حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها المراقبون المختصون، أو أنها تطرح مباشرة وبشكل جزافي[2]، وتعد التكاليف الصادرة على هذا النحو

---

١)كل من يرفض إعطاء أو إبراز معلومات أو وثائق لديه تطلبها الدوائر المالية، يعاقب بقرار من وزير المالية بغرامة قدرها /٥٠٠٠/ ل.س عن كل مخالفة تضاعف في حال التكراروذلك وفقا للمادة/٢٦ /من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ م، ووفقاً للتعليمات التنفيذية لهذه المادة :(في حال مخالفة الجهة بعدم تلبية طلب الدوائر المالية منها بتقديم المعلومات الموجودة لديها والتي تشكل أساساً في تكليف المكلف الذي تقوم بالتحقق من أرباحه، فإن على هذه الدوائر تنظيم تقرير بهذه الواقعة يرفع للإدارة ، وعلى أساس ذلك ينظم كتاب إلى الجهة الممتنعة بأن تستجيب لطلب الدوائر المالية خلال فترة محددة وإلا ينظم تقرير بذلك من مدير المالية يرفع إلى وزير المالية لإستصدار القرار بالغرامة المقررة بحق الجهة الممتنعة أصولاً).

٢)نصت الفقرة /أ/ من المادة/١٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/لعام ٢٠٠٣:(/١/إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة المحددة البيان المنصوص عليه في المواد/١٣/و/١٥/و/٢٣/ منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها/٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى /١٠/ بالمائة إذا إمتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار . /٣/ تقدر الدوائر المالية ارباحه مباشرة وفقاً لفعاليته 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/ بالمائة من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ولايجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح).

قابلة للطعن والتعديل من قبل اللجان المختصة عند الاعتراض عليها من الإدارة المالية أو المكلف)[1].

يتضح من التعريف أن طرح الضريبة يتم بالدرجة الأولى بالاستناد إلى الأرباح التي صرح بها المكلف في بيانه، وإن صحة البيان الضريبي لا تعفي الدوائر المالية 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 ومنتظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية، وأن معدل الأرباح المصرح بها يتناسب مع فعالية المكلف، ومن الممكن أن تقوم الدوائر المالية بتعديل الأرباح المصرح بها من قبل المكلف عندما تجد أن المكلف يخفي جزءاً من إيراداته أو وجود أرباح تجب إضافتها إلى مطرح الضريبة نتيجة الاختلاف في تفسير الأحكام القانونية، كحساب بعض النفقات والأعباء غير الضرورية في ممارسة المهنة أو الحرفة، وإن طرائق التدقيق تختلف باختلاف نوع النشاط، فالأمر إذاً متروك لفطنة مراقب الدخل ودرايته وتجربته العملية وخبرته القانونية، لذلك من المفروض على مراقب الدخل إجراء ما يلي:

أ-الإحاطة بأوجه نشاط المكلف كافة وملاحظة ما تم استحداثه أو العدول عنه من هذه الأوجه وإثبات ذلك بالأدلة والأسانيد ومواجهة المكلف بما قد يكون موجوداً بالمنشأة ويخالف بيانه.

ب-بحث كل نشاط ومناقشته على حدة للوصول إلى رقم الأعمال والتكاليف.

ج-أن تطرح على المكلف أسئلة واضحة ومحددة.

د-سؤال المكلف عن ثروته المستقلة في العمل والتطورات التي طرأت

---

١) **د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٢٤.

عليها، ويسأل عن أملاكه العقارية المكتسبة أو الموروثة وكذلك الأموال النقدية في المصارف أو غيرها وتاريخ حيازتها ومصادرها.

هـ-أن تغطي أسئلة المراقب نواحي التقدير كافة من حيث رقم الأعمال والمبيعات والمشتريات والتكاليف ومعدلات الربح والمصروفات.

يعد مراقب الدخل بعد ذلك تقريراً يبين فيه أعمال التدقيق التي قام بها، والنتائج التي توصل إليها مرفقاً مع التقرير محضراً على أساس السؤال والجواب حول النقاط المختلف عليها بين المراقب والمكلف، والتي لها تأثير مباشر في تقدير التكليف، على أن يوقع هذا المحضر بالنتيجة من قبل المراقب ومحاسب المنشأة أو مديرها المسؤول[1].

بعد تنظيم التقرير يخضع لتدقيق من قبل مدقق، حيث تستكمل الملاحظات اللازمة لإتمام التكليف المؤقت، ومن ثم تقوم الدوائر المالية بتبليغ المكلف بإخبار يطلق عليه (إخبار مؤقت بضريبة الدخل) يحتوي مفردات الضريبة والأسس التي بينت عليها والتعديلات على بيان المكلف.

يحق للمكلف بعد تبليغه التكليف المؤقت أن يعترض على هذا التكليف خلال/٣٠/يوماً من تاريخ التبليغ[2].

يحق للمكلف الحصول على نسخة من تقرير مراقب الدخل والتعديلات التي أدخلتها وزارة المالية على البيان الضريبي وإن ممانعة الإدارة المالية عن تزويد المكلف بنسخة كاملة عن هذا التقرير لا يخرج عن كونه تعسفاً في استعمال السلطة.

ينجم عن تبليغ المكلف بالتبليغ المؤقت ثلاث حالات:

---

١)**د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٢٥.

٢)المادة /٢٨/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣ .

– يقبل المكلف بالتعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على بيانه، وفي هذه الحالة يصبح التكليف قطعياً بحق المكلف ولكن هذا التكليف لا يصبح قطعياً بحق الدوائر المالية.

إذ تستطيع الدوائر المالية زيادة التكليف المؤقت فقط، أي لا يحق لها تحقيق التكاليف التي لم يعترض عليها إلا إذا كان التحقيق ناجماً عن خطأ مادي.

– لا يرد المكلف على الإخبار المؤقت أو يرد بعد انقضاء المهلة المحددة في هذه الحالة تتخذ الدوائر المالية الإجراءات اللازمة لتكليف المكلف تكليفاً مباشراً .

– يعترض المكلف على التكليف ضمن المهلة القانونية مبدياً وجهة نظره بما جاء في التقرير.

حيث يرى المكلف أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الأرباح المصرح بها لا تتفق مع واقع قيوده، فقد منح قانون ضريبة الدخل المكلف الحق أن يعترض ضمن المهل القانونية، ولهذا الاعتراض بعض الشروط الشكلية:

* على المكلف أن يبين التقديرات التي يقبل بها، وإذا لم يراع ذلك يترتب على لجنة فرض الضريبة أن تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل، ويسقط عندها حق المكلف باللجوء إلى بقية طرائق المراجعة الإدارية [1].

* أن يكون الاعتراض كتابياً وموقعاً عليه من المكلف بالذات أو من شخص مخول بالاعتراض باسم المكلف: وأن يذكر على الأقل في الاعتراض رقم الوكالة وتاريخها أو المستند المقبول الذي يخوله الحق في

---

١)بلاغ وزارة المالية رقم ٨/٨٧٨٢–٢٤ تاريخ ١٩٥١/٨/٢٦وما زال ساري المفعول.

الدفاع عن موكله [1].

* أن يقدم المكلف الوثائق التي تثبت ادعاءه بالاعتراض[2].

وإذا أسفرت المناقشة عن قبول كل التعديلات أو بعضها عدت التعديلات المقبولة جزءاً متمماً لبيانه ويحرر بنتيجة المناقشة ضبطاً أصولياً بالنقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى التوصل إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب الاعتراض.

يربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة فرض الضريبة لتقرر التكليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها[3].

إذا بقي الخلاف قائماً فينظر في نقاط الخلاف أمام لجنة إعادة النظر.

ثانياً ـ إجراءات التكليف في ضريبة الرواتب والأجور:

١ –تقديم القوائم:

إن ضريبة الرواتب والأجور تتحقق مبدئياً بالاستناد إلى القوائم التي يقدمها صاحب العمل أو بالاستناد إلى بيانات المكلفين الأصليين

---

١)كتاب وزارة المالية . ١٥٦٢٨ /٨–٢٤/ تاريخ ١٩٥٧/١/١٥.

٢)الفقرة /أ/ من المادة /٢٨/ من قانون رقم / ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (يعطى المكلف مهلة ٣٠ ثلاثين يوماً لبيان إعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً).

الفقرة /ب/ من المادة /٢٨/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:(إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً وإذا اعترض المكلف خلال المهلة الآنفة الذكر على التكليف المؤقت فيجب أم يبين في اعتراضه التقديرات الي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت إدعاءه خلال /١٥/ يوماً من تاريخ إنقضاء مهلة تقديم الاعتراض).

٣) بلاغ وزارة المالية رقم ١٦٠٧ /٨-٢٤/ تاريخ ١٩٦١/١/٢٧.

(العاملين)[1]، غير أن هذه القوائم والبيانات ذات صفة إجبارية لا تلزم الدوائر المالية التقيد بما ورد فيها من معلومات.

إذ يحق للمراقب المختص أن يدقق القوائم المقدمة من كافة النواحي من جهة، وأن يدقق بعض القيود لدى المكلف من جهة أخرى.

٢-تدقيق القوائم:

ينصب تدقيق المراقب عندما تقدم القوائم إليه وقبل تنظيم جداول التكليف على النواحي الآتية:

ـ التأكد إذا كانت المبالغ الواردة فيها تخضع للضريبة على الرواتب والأجور أو لضريبة أخرى، وإذا تبين له أن كلها أو بعضها يخضع لضريبة أخرى يمكنه رفض ما في هذه القوائم من مبالغ لا تخضع للضريبة على الرواتب والأجور، وإن أتت في قائمة صاحب العمل.

ـالتأكد من أن القوائم المقدمة توفر فيها جميع المعلومات المنصوص

---

١)نصت المادة /٦٦ /من قانون ضريبة الدخل: (يجب على كل شخص خاضع للضريبة إستناداً لأحكام المادة/٦٥/ من هذا القانون أن يقدم إلى الدوائر المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال /٣٠/يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن : ١-هويته وعنوانه -٢هوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما. ٣-مقدار دخله كما هو معرف في المادة /٦٩/، وإذا طرأ على حالته أو على دخله تبدل يجب أن يقدم بيانا بذلك خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ وقوع التبديل . إذا لم يقدم المكلف بيانا يبلغ إنذاراً بالإمتثال للأحكام القانونية وإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل /٢٠/ بالمائة من الضريبة المتحققة وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة عن الدخل المكتوم ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٦/ يستثنى من تقديم البيان العاملون في الجهات العامة والقطاع المشترك .

المادة /٧٥/: (يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافآة أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الإستخدام

أ/ هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء إستخدامهم وتاريخ إنتهاء خدماتهم أو إنقطاعهم عن العمل .

ب/ مقدار الدخل غير الصافي المعرف في المادة /٦٩/ من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

ج/ بيان التبديلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم).

عليها في القانون.

_التأكد من صحة العمليات الحسابية وحساب الضريبة المستقطعة.

_التأكد من أن القوائم صحيحة وكاملة.

يحق للمراقب أن يطابق القوائم على بيانات المكلفين الأصليين في حال وجودها، وإنما يتوجب عليه في حال وجود فرق فيما بعد أن يكلف المكلف بهذا الفرق مع تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة/٧٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

لا يحق للمراقب أن يطلب إلى صاحب العمل أن يعدل في قوائمه إذا لم يقتطع مجموع الضريبة على الأشخاص الذين يمارسون في آن واحد العمل لدى مؤسسات مختلفة[١].

إذ ليس من المفروض عليه أن يقتطع الضريبة إلا عن المبالغ المدفوعة من قبله، إذا لم يقتطع الضريبة على الأشخاص الذين عملوا لديه جزءاً من الشهر وكان أجرهم الشهري لديه دون الحد المعفى وعملوا الجزء الآخر من الشهر لدى أشخاص آخرين بأجر شهري يفوق في مجموعه مع الجزء الآخر من الشهر الحد الأدنى المعفى.

إن أمر كشف هؤلاء الأشخاص وكذلك الكشف عن أصحاب العمل الذين لم يتقدموا بقوائمهم لتكاليفهم تكليفاً إضافياً بالفروق أو تكليفاً مباشراً يترتب على المراقب المختص.

ثالثاً ـ إجراءات التكليف بالنسبة للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة:

يترتب على الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها الخاضعة لتأدية الضريبة المبحوث عنها أن تطلع موظفي الدوائر المالية أصحاب

---

١)**د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٣٩٤.

الصلاحية عند الطلب سواء أكان في مركزها الرئيسي أم في فروعها ومكاتبها على جميع المستندات والقيود والأوراق الحسابية التي تساعدهم على التثبت من صحة تطبيق الأحكام السابق ذكرها وتبرير الأسس المتخذة أساساً لحساب التأديات الواقعة.

يكتفي من المصارف المشمولة بأحكام القانون رقم /٢٩/ تاريخ ٢٠٠١/٤/١٦ باطلاع هؤلاء الموظفين على الحسابات والودائع المرقمة لتدقيق الاقتطاعات الضريبية دون اسماء أصحابها[١].

يترتب على أصحاب الأسناد والأوراق ذات القيمة الأجنبية والمتصرفين بريعها المقيمين في سورية الذين يوعزون بتأدية أرباح هذه الأسناد والأوراق وفوائدها وعوائدها إلى غير ذلك من المواد الناتجة عنها أو يقبضونها في خارج الأراضي السورية المباشرة أو بواسطة الغير أن يقدموا إلى الدوائر المالية حتى غاية الخامس عشر من شهر كانون الثاني من كل سنة تصريحاً يبينون فيه إجمال هذه الأرباح والفوائد والعوائد أو الحاصلات المقبوضة خلال السنة الماضية[٢].

الفرع الثاني

إجراءات التكليف في قانون ضريبة الدخل المصري

أولاً- في ظل القانون رقم /١٧٨/ لعام ١٩٩٣:

يعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول بضريبة الدخل ربطاً للضريبة، والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني من واقع هذا الإقرار، مع منح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في ربط الضريبة من واقع هذا الإقرار،

---

١)المادة/٨٩/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم/٢٤/ لعام٢٠٠٣.

٢)المادة/٩٨/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم/٢٤/ لعام٢٠٠٣.

فبعد أن يتم تقديم الإقرار تكون لمصلحة الضرائب السلطة الكاملة في قبول هذا الإقرار بعد الاقتناع بما ورد فيه أو رفضه، حيث يخضع هذا الإقرار للفحص والتدقيق والتصحيح.

تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول؛ إذا قبلته مصلحة الضرائب و يحق لها تصحيح الإقرار، أو تعديله كما أنه ممكن لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير، ويقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار المقدم، متى كان مستنداً إلى دفاتر أمينة، ومنتظمة من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن، وإذا توافر لدى المصلحة من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة؛ كان لها فضلاً عن تصحيح الإقرار، أو تعديله أو عدم الاعتداد به، وتحديد الأرباح بطريق التقدير أن تلزم الشركة بأداء مبلغ إضافي للضريبة، بواقع ١٠% من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ١٠٠٠جنيه، ويضاعف المبلغ في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، فإذا ارتكبت في أية سنة من السنوات التالية للسنة الثانية زيد المبلغ الإضافي إلى ثلاثة أمثاله، ولا يسري حكم مضاعفة المبلغ الإضافي طبقاً لحكم الفقرة السابقة؛ إلا عند تكرار المخالفة في الإقرارات التي يقدمها المكلف بعد إخطارها بالربط النهائي، وبعناصره وبأوجه مخالفة الإقرار السابق للحقيقة[١].

ثانياً ـ في ظل القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥:

استحدث قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ نظام الربط الذاتي، الذي يعتمد على المكلف نفسه في إعداد إقرار ضريبي

---

١)المادة/١٢٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٨٧/ لعام ١٩٩٣.

صحيح يعبر عن أرباحه الحقيقية دون تدخل من الإدارة الضريبية، بحيث يعتبر إقرار المكلف ربطاً للضريبة وسنداً للتنفيذ.

حتى يؤتي هذا النظام ثماره ويحقق الأهداف المرجوه منه، استحدث القانون نظام الفحص بالعينة، حيث يتم اختيار عينة من إقرارات المكلفين ليتم فحصها والتأكد من صحتها وذلك بناء على أسس ومعايير يتم تحديدها مسبقاً لكل نوع من أنواع الأنشطة.

في هذا الخصوص نصت المادة /٩٤/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر قواعد ومعايير تحديدها بقرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة)

خلال نص المادة الآنفة الذكر نلاحظ تغيير جوهري في واجبات الإدارة الضريبية في هذا المجال، فلم يعد من واجباتها فحص كل الإقرارات المقدمة من المكلفين جميعاً والذي كان يؤخر إصدار التكاليف المؤقتة وبالتالي يؤخر دفع الضريبة المستحقة، ولكن ذلك فيه مجازفة في حقوق الخزينة العامة، في حال قلة وعي المكلف وفساد بعض موظفي الإدارة الضريبية، لذا أعتقد أنه لم تأخذ سورية بهذه الطريقة حتى الآن على الرغم من فوائدها.

ألزم القانون المأمورية المختصة بإخطار الممول بخطاب موصى عليه بعلم الوصول عند الشروع في فحص إقرارات الممول على أن يتضمن الخطاب البيانات التالية:

١ –التاريخ المحدد للفحص.

٢–مكان الفحص.

٣–المدة التقديرية التي ستستغرقها عملية الفحص.

تقضي الفقرة الثانية من المادة /٩٥/من القانون إلزام المكلف باستقبال مأمور الضرائب وتمكينه من الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي بحوزته حيث تنص على ما يلي: (ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات).

جاء في الفقرة الثالثة من المادة /٩٥/من القانون ما يلي: (وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة) [١].

قد صدر في هذا الخصوص قرار وزير المالية رقم/٢٨٣/ لسنة ٢٠٠٥ في شأن تنظيم إجراءات المهمات التي يكلف بها العاملون في المصالح الإيرادية وذلك بتاريخ ٢٠٠٥/١٠/٤ والذي يقضي بعدم قيام أي من العاملين بالمصالح الإيرادية بأية مهمة لدى المتعاملين مع تلك المصالح إلا بتكليف كتابي من رئيس المصلحة أو من يفوضه وينص القرار على ما يلي:

(لا يجوز لأي من العاملين بالمصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية الضرائب العقارية والجمارك والضرائب العامة والضرائب على المبيعات القيام بأية مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابي موقع من رئيس المصلحة أو من يفوضه، وتبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها وأسماء المكلفين بها ووظائفهم وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها بحسب الأحوال أن يطلع صاحب الشأن على التكليف

---

١)**سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم/٩١/ لعام٢٠٠٥،** مصلحة الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص:٥١٥.

المنصوص عليه في الفقرة السابقة قبل بدء المهمة، وذلك دون الإخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات في شأن جرائم التهرب، ولا يجوز البدء في تنفيذ أية مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة .

في جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الإجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية) [1].

أما الفقرة الأخيرة من المادة/٩٥/من القانون أشارت على أن:

(ولا تجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص).

لا تجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر المكلف، طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة/٩٥/من القانون، إلا إذا توافرت إحدى طرق التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها في المادة/١٣٣/ من القانون:

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-الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل

---

١)كما صدرت تعليمات رئيس مصلحة الضرائب في هذا الخصوص بتاريخ ٢٠٠٥/١٠/٢٢/ والتي تقضي بتفويض السادة رؤساء المأموريات بتوقيع التفويض الكتابي المشار إليه بقرار وزير المالية .

انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

في جميع الأحوال على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص[١].

كما ألزم القانون المكلف بتقديم كافة البيانات التى تطلبها المصلحة كتابة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استلام المكلف لنموذج طلب هذه البيانات و أجاز القانون للمكلف أن يتقدم بطلب لمد المهلة الممنوحة له لتوفير البيانات المطلوبة من قبل المصلحة، وأجاز القانون لرئيس المصلحة أو من يفوضه مد المهلة الممنوحة للمكلف إذا قدم المكلف دليلاً كافياً على الصعوبات التي تواجهه لتوفير البيانات المطلوبة خلال المهلة المحددة.

المادة /٩٦/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ م أشارت على أنه:

(يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور).

قد جاء في التعليمات التنفيذية لهذه المادة أنه يكون طلب

---

١)نص المادة /١١٩/ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لعام ٢٠٠٥.

المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات من المكلف طبقاً للمادة/٩٦/من القانون، على النموذج رقم (٣٢ فحص) وللمكلف أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم(٢٦ طلبات) ويكون إخطار المكلف بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (٣٣ فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض[١].

هذا بالنسبة لطريقة تقدير مطرح الضريبة والتكليف بها بناء على إقرار المكلف في كل من قانون ضريبة الدخل السوري والمصري والآن سننتقل في المطلب الثاني لدراسة التقدير المباشر لمطرح الضريبة.

المطلب الثاني

التقدير المباشر لمطرح الضريبة

الأصل في ضريبة الدخل وفقاً للتشريعات الضريبية المعاصرة أنها تفرض وتقدر من واقع البيانات المقدمة من المكلف إلى الإدارة الضريبية، ولكن قد لا يقدم المكلف هذا الإقرار في المواعيد المحددة، أو يقدمه وترفض الإدارة الضريبية الأخذ بمضمونه لعدم التقيد بأحكام القانون، كعدم مسك دفاتر أو حسابات منتظمة أو لأن حساباتهم لا تعكس حقيقة الأرباح المحققة، فهنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير دخل المكلف، وبالتالي فرض الضريبة وفق ما تراه ملائماً لنشاطه وحجم أعماله، وهذا التقدير من

---

١)نص المادة /١٢٠/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ عام ٢٠٠٥. راجع الصفحات /١٩-٢٠-٢١/ من هذه الدراسة.

قبل الإدارة الضريبية هو ما يسمى التقدير المباشر لمطرح الضريبة.

يقوم أسلوب التقدير المباشر على أساس قيام الإدارة الضريبية بتقدير مطرح الضريبة بدون التقيد بقرائن معينة، مستخدمة في ذلك جميع الوسائل والطرق الممكنة لجمع المعلومات عن نشاط المكلف سواء عن طريق الكشف أو المعاينة أو التحري للوصول إلى نتائج أعمال المكلف من ربح وخسائر[1]، وتمنح التشريعات الضريبية موظفي الإدارة صلاحيات واسعة لتقدير المطرح الخاضع للضريبة باتباع كل الوسائل الممكنة لجمع المعلومات المطلوبة، وعادة تحدد التشريعات الضريبية حالات التكليف المباشر (الإداري) من قبل الإدارة الضريبية، وسنتناول هذا التكليف بالنسبة للمكلف في كل من سورية ومصر.

الفرع الأول

التقدير المباشر في سورية

أولاً- بالنسبة لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية:

وفقاً لقانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ، إن تحديد الربح الخاضع للضريبة بالتقدير المباشر ما هو إلا وسيلة لتحديد أرباح المكلف بمعرفة الإدارة المالية لا سيما عندما لا يتقيد المكلف بالقوانين

---

١)**د.محمد دويدار ، نظرية الضريبة والنظام الضريبة مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٩، ص: ٣٢- ٣٣.

النافذة، فهذا الأسلوب لا يصيب إلا المكلفين الذين لا يمسكون دفاتر أو حسابات أو لم تُعتمد حساباتهم لأنها لا تعكس حقيقة الأرباح المتحققة.

الأصل في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية أنها تفرض من واقع دفاتر المكلف ومستنداته، والأساس في التقدير حسن النية عند المكلف في كل ما يدلي به من بيانات وإيضاحات وما التقدير المباشر إلا استثناء من القاعدة العامة لا سيما عندما يثبت أن بيان المكلف متناقض وبعيد عن الحقيقة، أو كان لدى مراقب الدخل من الأدلة والمعلومات ما يؤكد عدم دقتها و صحتها، ولقد حدد المشرع السوري الحالات التي يجوز للدوائر المالية اللجوء فيها إلى التقدير المباشر وهي[1]:

١-عدم إبراز المكلف الدفاتر المحاسبية المفروضة عليه.

٢-عدم تقديم المكلف بيانه ضمن المهل القانونية لتقديم البيانات أو بعد إنذاره.

٣-عدم تقديم المكلف للإثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة /١٤/ من قانون الدخل عندما تطلب الإدارة المالية منه ذلك.

٤-إذا كانت قيود المكلف المحاسبية المبرزة مع البيان لتأييد نتائجه غير منتظمة من حيث الشكل أو غير كاملة من حيث المضمون، كأن يبرز

---

١)**د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٣٦.

بعض القيود المحاسبية دون أخرى أو كعدم وجود وثائق قيدية تؤيد العملية المحاسبية[1].

٥-تسجيل المكلف بيانات غير صحيحة أو غير كاملة في بيانه الضريبي من خلال مقارنته مع قيوده المحاسبية أو إذا كان بيانه غير صحيح و أبرز إثباتاً يبين أنه قائم على معلومات تحقق عدم صحتها [2].

٦-إذا تبين للإدارة الضريبية أن المكلف استعمل أساليب احتياليه بغية التهرب الضريبي.

في مثل هذه الحالات فإن تقدير الربح يكون متروكاً للدوائر المالية بمباشرة الطرائق والسبل كافة التي تمكنها من الكشف عن حقيقة أرباح المكلف من دون أن تتقيد بطرائق دون أخرى، ولكن مع ذلك فقد حدد المشرع في هذه الحالة حداً أدنى للأرباح التي يجب أن تقدرها الإدارة الضريبية، مثال ذلك لا يحق للإدارة المالية أن تكلف بطريقة التقدير المباشر المكلف بأرباح لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به المكلف خلال السنوات الخمس الأخيرة، وهذا السقف في تحديد الربح لا ينطبق إلا في حالتين:

- إذا لم يقدم المكلف بيانه الضريبي ضمن المهل القانونية ولم يلبِ الإنذار الموجه إليه بهذا الشأن ولم يبرز الوثائق والقيود.

---

١) قرار لجنة إعادة النظر الثالثة رقم ٣/١٢٣٣-٨٦ تاريخ ١٩٨٦/١١/١٢
٣/١٢٤-٨٦ تاريخ١٩٨٦/١/١٢.

٢)بلاغ وزارة المالية رقم ٢٥/١٤٨٨٥٨-١ تاريخ ٢٠ /١٩٨٦/٥.

ـ رفض المكلف تقديم الإثباتات والوثائق المنصوص عليها في المادة /١٤/ من قانون ضريبة الدخل عندما تدعوه الإدارة المالية لذلك.

استثناء هاتين الحالتين تملك الدوائر المالية الصلاحية بتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من دون أن تحدد لها مسبقاً حدوداً أو مبالغ تلتزم بها.

مع ذلك من المفروض أن تتسم عملية التقدير بالمرونة، فعلى مراقب الدخل معرفة طبيعة النشاط وحقيقة أرباح المكلف، معتمداً على ما يملك المكلف من الأوراق والبيانات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات والمصروفات أو من المصادر الأخرى، كدفاتر التجار الذين يتعامل معهم المكلف، وبعبارة أخرى فإن التقدير المباشر لأرباح المكلف الخاضعة للضريبة يجب ألا يكون اعتباطياً ومبالغاً فيه، بل يجب أن يكون له ما يسوغه وأن يقوم على أسس واضحة منها:

*نوع العمليات التي يقوم بها المكلف وهل هي عمليات تجارية بحتة أو صناعية تحويلية أو وساطة سمسرة، وهل يشتري البضاعة من السوق المحلية أو من مصادر إنتاجها، وهل يقوم المكلف بالعمل نفسه أو بمساعدة أشخاص آخرين؟، وهل يستعمل وسائل نقل مملوكة له أم مستأجرة.

* مقدار رأسمال المنشأة وكيفية تمثيله في الأصول والبضائع والنقود والعدد والأثاث والمباني وهل هو رأسمال مملوك أو مقترض.

* نظام البيع هل هو بالنقد أم بالأجل ونسبة كل منهما للمبيعات والمشتريات الآجلة تزيد في الكلفة.

* المنطقة التي تبيع فيها المنشأة بضائعها وإنتاجها حيث يكون الربح أقل

في الأحياء الشعبية وكبيراً في الأحياء الغنية[1].

ثانياً ـ بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور:

١–قبل صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣:

إن التكليف المباشر هو تكليف لتقدير الدخل الخاضع للضريبة على الرواتب والأجور والمدفوع من قبل صاحب العمل بصورة مباشرة وجزافية ويؤخذ بالتكليف المباشر كما يستفاد من أحكام المادة /٥٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩م في الحالتين الآتيتين:

أ–إذا لم يقدم صاحب العمل القائمة التي نصت عليها المادة /٥١/ من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ بأسماء موظفيه وعماله.
ب–إذا رفض إبراز سجل العمال والموظفين المنصوص عليه في المادة /٥١/ من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩.

لا يتم ذلك إلا إذا وجه إلى صاحب العمل إنذار بالامتثال لأحكام القانون ولم يمتثل ضمن المهلة المحددة في المادة /٥٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، ولم يحدد القانون أسس معينة في أصول التكليف المباشر، لذلك فإن أمر تقدير الدخل الخاضع للضريبة يقع على عاتق المراقب المختص، ويستطيع المراقب في سبيل ذلك سؤال

---

١)**د.محمد خالد المهايني وآخرون**، مرجع سابق، ص: ٤٣٨.

الإدارات الرسمية ذات العلاقة عن عدد عمال صاحب العمل وأجورهم أو القيام بتحقيقات خاصة يسلك فيها جميع السبل التي يراها مناسبة.

طبقاً لهذا المبدأ ينشأ الالتزام الضريبي بصدور جدول التكليف ومن تاريخ حصوله على الصفة التنفيذية يصبح صاحب العمل مديناً بمبلغ الضريبة الواردة في الجدول، وليس من ثمة إجراء آخر فرضه القانون على الدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على الرواتب والأجور في حال التكليف المباشر باستثناء تبليغ المكلف صاحب العمل إخباراً بالضريبة المترتبة عليه.

إن الإخبار الذي نصت عليه المادة /٥٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩، على ضرورة تبليغه للمكلف صاحب العمل في حال تكليفه تكليفاً مباشراً بكتاب مضمون أو بطريقة التبليغ الإداري في محل التكليف، لا يمس الضريبة بوصفها ديناً تحقق على المكلف، كما هو الحال في التكليف المؤقت بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية إلا من حيث تحديد مهلة الاعتراض وتحديد سنة استحقاق الضريبة.

يمكن أن تقوم الدوائر المالية بإجراء تكليف إضافي وفقاً لأحكام المادة /٥٦/ من المرسوم التشريعي رقم/٨٥/ لعام ١٩٤٩ عند وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب تقدير الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل سواء أكان هذا الاختلاف ناشئاً عن تعديل هذه القوائم بالاستناد إلى بيانات المكلفين الأصليين، أو

التدقيقات التي قامت بها لدى صاحب العمل، أو الجمع بين دخول المكلف الأصلي من مختلف الجهات التي يمارس فيها العمل.

يتم تحقق الضريبة في حالة إجراء تكليف إضافي وفقاً للأصول المتبعة في حالة التكليف المباشر، أي أن مجرد نشر جدول التكليف ينشأ الالتزام الضريبي ويصبح المكلف مديناً بفرق الضريبة الوارد في الجدول ويبلغ المكلف إخباراً بالفرق بكتاب مضمون أو بطريقة التبليغ الإدارية في محل التكليف دون أن تكون لهذا الإخبار أية صفة تؤثر في الدين الضريبي الناشئ عن نشر جدول التكليف إلا من حيث تحديد مهلة الاعتراض وتحديد سنة استحقاق فرض الضريبة.

٢-في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣:

في حال التكليف المباشر أو عند وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل يبلغ صاحب العمل إخباراً بالفرق، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال /١٥/ يوماً من تاريخ التبليغ، وفيما يتعلق بموظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها، فإن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق ويتم التحصيل مباشرة بأخذ المبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة[١].

١)المادة /٨٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

إذ تضمنت المادة/٨٠/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الحالتين التاليتين:

أ-الحالة الأولى:

إذا قامت الدوائر المالية بتبليغ المكلف إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون كما نصت عليه المادة /٧٨/ولم يمتثل المكلف للإنذار، تقوم الدوائر المالية بإصدار تكليف مباشر بحق صاحب العمل ويبلغ مضمون هذا التبليغ بموجب إخبار إلى صاحب العمل وعليه أن يدفع الضريبة الواردة في الإخبار إلى خزينة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

ب-الحالة الثانية:

في حال وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله تقوم الدوائر المالية بإبلاغ صاحب العمل إخباراً بالفرق، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

كما تضمنت هذه المادة بيان وضع موظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها حيث اعتبرت أن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق ويتم التحصيل مباشرة بأخذ المبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة.

ثالثاً ـ بالنسبة للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة:

إن تقدير مطرح ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة يتم بناء على

التصريح الذي يقدمه المكلف والوثائق والمستندات والقيود[1].

كل امتناع عن إبراز الوثائق يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /١٠٠٠/ ليرة سورية تزداد في حال التكرار إلى /٢٠٠٠/ ليرة سورية.

في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة[2].

إذا لم يقدم التصريح أو كان التصريح غير صحيح ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها فيما يتعلق بالمبالغ المكتوبة[3].

الفرع الثاني

التقدير المباشر في مصر

يعتبر تقديم الإقرار وسداد الضريبة ربطاً نهائياً للضريبة، ما لم تقرر المصلحة تعديله، فتقوم المصلحة بتعديل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، كما يحق للمصلحة تعديل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له.

أولاً ـ شروط اللجوء إلى التقدير المباشر(الإداري):

يحق للمصلحة أن تقوم بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا لم يقدم

---

١)راجع الصفحة ٨٧ من هذه الدراسة.

٢)المادة /٩٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٣)المادة /٩٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الممول الإقرار الضريبي، أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة لهذا الإقرار، وقد تضطر المصلحة إلى تعجيل ربط الضريبة على الممول قبل حلول ميعاد استحقاقها، وذلك عندما يتوافر لها دليل محدد يفيد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو باتخاذه إجراءات أخرى من شأنها الإضرار بتحصيل الضريبة، في هذه الحالة يكون لرئيس المصلحة ربط الضريبة بعد الحصول على موافقة وزير المالية على ذلك، ويلاحظ أن التقدير من جانب المصلحة في هذه الحالة لا يعدو أن يكون أسلوباً من أساليب تحديد الربح، ومن ثم يجب عدم النظر إلى هذا الأسلوب على أنه جزاء يوقع على المكلف[١].

قد أجازت الفقرة الثانية من المادة /٩٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ للمصلحة أن تجري الربط التقديري على الممول الذي لم يقدم الإقرار الضريبي أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة لهذا الإقرار على أن يعتمد الربط التقديري في هذه الحالة على أية بيانات متاحة للمصلحة.

يعني أن المشرع قد أكد على أهمية أن يكون تقدير المصلحة للضريبة مستنداً قدر المستطاع إلى واقع حالة الممول بعيداً عن التقدير الجزافي الذي قد يكون مغالٍ فيه إلى الحد الذي لا يحقق العدالة في فرض الضريبة.

قد تلافى هذا النص ما ورد في نص الفقرة الثانية من المادة/٣٨/من قانون الضرائب على الدخل الملغى رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنه

---

١)**د. رمضان الصديق**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٢٧.

من أن يكون لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريقة التقدير دون ضوابط أو معايير لهذا التقدير، حيث رأت المحكمة الدستورية العليا[1] في صدد تعليل قضائها بعدم دستوريته[2].

فلا يعتمد على الحدس أو التخمين أو الافتراض، كما لا يأخذ بقياس أرباح المكلف عن سنة معينة كأساس لتحديد أرباحه في سنة أخرى، ولا تقاس أرباح مكلف على أرباح زملائه من المكلفين الذين يزاولون نفس نشاطه خلال نفس السنة المالية بدعوى تشابه الظروف، وإنما يعتمد أساساً على معاينة مصلحة الضرائب لمنشأة المكلف ومناقشته، وعلى ما توافر لديها من بيانات وردت إليها من جهات التعامل مع هذا المكلف أو من التحريات التي وردت بها أو قامت بها جهات غيرها و واجهت بها المكلف دون أن يستطيع تقديم الدليل على ما يناقضها.

كما للمصلحة أن تراعي في تقدير أرباح المكلف ما تتميز به المنشأة عن غيرها من المنشآت المتماثلة من موقع أو مساحة أو سمعة أو شهرة[3].

---

١)القضية رقم ١٢٥ لسنة ١٨ قضائية دستورية لسنة ٢٠٠٥/١٢/١١، المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم ٥٢ (تابع) بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٩، ومن الطريف أن الحكم المذكور قد عقب في نهاية حيثياته للتأكيد على قضائه بقوله: يؤكد ذلك عزوف المشرع عن أسلوب التقدير الجزافي عند إصداره لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥. وقد سارعت المحكمة بإبداء رأيها في نظام جديد لم يطرح عليها، وثانيها أنها أشارت خطأ إلى إسم القانون الجديد ، وهي سقطة لا ينبغي أن تقع فيها محكمة دستورية عليا.

٢)إن المشرع قد منح مصلحة الضرائب سلطة التقدير الجزافي دون سند لديها من الأوراق أو القرائن وهو ما قد يؤدي إلى انتفاء تحقق التقدير الحقيقي لمطرح الضريبة المفروضة، وإمكانية حصول الشطط في هذا التقدير باتباع وسائل علمية.

٣)حكم النقض في الطعن رقم ١٩ ق في١٥ /١٩٥١/١١، والطعن رقم ٢٢ لسنة ٣٥ ق في ١٩٨١/١١/٣٠، قضاء النقض الضريبي، ص ١٨٧.

كما لها أن تأخذ بعين الاعتبار عدد عمال المنشأة والخدمات التي تقدمها وأنواع الإيرادات التي تحصل عليها والنفقات التي تتكبدها، وعدد أيام السنة التي تعمل فيها بالفعل، وغير ذلك من الاعتبارات أو القرائن المقبولة[1]، التي تجعل من تقدير مصلحة الضرائب لأرباح المكلف قائماً على أسس واقعية[2]، وتقترب كثيراً من حقيقة المركز المالي للمكلف خلال السنة المالية التي تربط الضريبة عنها، مما يبعد عن هذه الطريقة مظنة التقدير الجزافي التي يصف بها البعض هذا الأسلوب من تحديد الأرباح[3].

ولا يمنع إهدار دفاتر المكلف وتحديد الضريبة بطريق التقدير من الاسترشاد بها كعنصر من العناصر التي تؤدي إلى الوصول إلى هذا

---

١)قضت محكمة النقض في الطعن رقم ١٦٦لسنة ٢٧ ق بتاريخ ١٩٦١/١٢/٢٧ بجواز إثبات مزاولة الممول لنشاطه بالقرائن، ولا يمنع عدم حصول الممول على رخصة لمحله أو لم يقيد إسمه في مكتب توزيع الأخشاب من أن تقدر أرباحه عن هذا النشاط إستناداً إلى حصوله فعلاً على هذا الصنف من تجار الجملة، وأن رواج المنشأة وضخامة مبيعاتها يدل على أناه راسخة القدم في مزاولة هذا النشاط، راجع قضاء النقض الضريبي،ص٧٢١، **د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، دار النهضة العربية،القاهرة،٢٠٠٧، ص:٢٢٧.

٢)قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٤٩١ لسنة ٢٠ ق في١٩٦٦/٥/١٨،والطعن رقم ١٠٩٣ لسنة ٤٩ ق بأن يكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التي حققها الممول خلال سنة النزاع لا بطريق القياس على أرباح سنة سابقة لأن كل سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن غيرها، **د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٢٧.

٣) أجازت محكمة النقض في الطعن رقم ٢٥ لسنة ٢١ ق بتاريخ ١٩٥٢/١٢/١١ تقدير أرباح الممول من اللحوم بأكثر من التسعير الجبري تأسيساً على ما قرره أمام مأمورية الضرائب من أنه لا يقتصر عمله على بيع اللحوم في محله كما هو شأن القصابين الذين يشترون اللحوم من المجزر مباشرة ، وإنما يشتري مواشيه من السوق ثم يقوم بتجزيرها وبيع لحومها ومخلفاتها، كما أبان مقدار مبيعاته وأثمانها وأوزان المواشي، إنظر قضاء النقض الضريبي، ص:١٨٦ ، **د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٢٧.

التقدير[1].

ثانياً- ضوابط التقدير المباشر:

يخضع تقدير مصلحة الضرائب لأرباح الممول أو إيراداته لرقابة القضاء، وقد أرسى القضاء العديد من الضوابط يتعين مراعاتها حتى يكون تقدير المأمورية لأرباح الممول وإيراداته متفقاً مع الهدف من اتخاذ التقدير وسيلة لربط الضريبة على نحو صحيح، ومن هذه الضوابط:

١-إن عبء إثبات النشاط يقع على عاتق مصلحة الضرائب إذا أنكر الممول مزاولة هذا النشاط، أو أقر بمزاولته في تاريخ غير الذي حددته مصلحة الضرائب، ولا يرفع عنها هذا العبء تعذر عليها إثبات هذه المزاولة في حالات خاصة، كالعقود الشفهية التي يزاول نفس النشاط مع الحكومة أو القطاع العام، وهو ما ثبت عن طريق بيانات الخصم تحت حساب الضريبة، إذ رأت المحكمة أن مزاولة الممول نشاطه مع القطاع العام لا يؤدي بطريق اللزوم إلى مزاولته مع القطاع الخاص، وأن استحالة إثبات المزاولة الفعلية لهذا النشاط لا يرفع عبء الإثبات عن مصلحة الضرائب.

٢-الأقوال التي لم تصدر عن الممول، إنما عن أخيه لا تعبر إقراراً من الممول يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به، كما لا تصلح أقوال العامل في المنشأة لأن تكون دليلاً كافياً بقطع ممارسة المكلف لنشاطه في سنة ما، لأن العبرة بالإقرار الذي يصدر عن الممول نفسه دون غيره.

٣- لا يحق لمصلحة الضرائب أن تحدد المرتبات التي تدفع للعمال أو تحدد نسبة مئوية من الربح تدفع لهم على خلاف ما قررته المنشأة فعلاً،

---

١) د.رمضان الصديق، **الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٢٨.

فإذا رأت المصلحة أن المنشأة قد تجاوزت الحدود المعقولة في تقدير تلك المرتبات، وكان ذلك بقصد التهرب من دفع الضريبة المستحقة فلها في هذه الحالة التدخل، وتقدير المبلغ الذي تراه مناسباً، ويخضع هذا التقدير بطبيعة الحال لرقابة القضاء.

٤-ليس لمصلحة الضرائب أن تتنصل من تطبيق كتبها الدورية ومنشوراتها بحجة أن العبرة في تقدير الأرباح هي بتقدير الأرباح الحقيقية التي حصل عليها الممول بالفعل، فهي إن فعلت ذلك فقد كالت بمكيالين مع أنه من أهم قواعد الضريبة المساواة بين الممولين ومعاملتهم معاملة واحدة إذا تساوت حالتهم.

٥- لا يمكن الاستناد إلى ما يسمع أو يقرأ في الصحف عن قيام ممول 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[١].

يعتبر ربط المصلحة تعديلاً على الإقرار، أو ربطاً تقديرياً للضريبة من وجهة نظرها عملاً إدارياً من جانب واحد، يلزم إخطار الممول به وفقاً لنص المادة /٩٠/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، ويقع هذا الالتزام على مأمورية الضرائب المختصة وذلك بإخطار الممول بهذا الربط بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويتضمن هذا الإخطار عناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج /١٩/ ضريبة، وكانت محكمة النقض قد قضت ببطلان نموذج /١٩/ ضرائب، الذي لا يشتمل على بيانات عناصر ربط الضريبة ومن أهمها قدر الضريبة

---

١) د.رمضان الصديق، **الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٣٠.

المستحقة وميعاد الطعن على هذا التقدير، ولا يغني عن وجوب إثبات هذه البيانات في النموذج /١٩/ضرائب مجرد الإحالة بشأنها إلى النموذج/١٨/ ضرائب، وذلك حتى يستطيع المكلف تدبير موقفه من الطعن على التقدير الذي تضمنه النموذج /١٩/ ضرائب أو العزوف عنه إن كان مناسباً[١].

يجب أن يُعلم الممول بهذا التقدير والأسس إخطاره بذلك وفق الإجراءات التي اعتمد عليها عن طريق رسمها القانون لربط الضريبة، بما سيفتح للممول حق الاعتراض أو الطعن على هذا التقدير قبل أن تصبح الضريبة واجبة الأداء بمقتضاه، وقد استقر قضاء النقض على أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا تجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي إجراءات ومواعيد حتمية ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها من المصلحة في اتباعها ورتب البطلان على مخالفتها.

اعتبرت المادة /١١٦/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، أن الإعلان المرسل من مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ ويصدر بتحديدها قرار من وزير المالية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

يكون الإعلان صحيحاً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار، وهو المكان الذي يحدده الممول كمكتب المحامي أو المحاسب.

---

١) د.رمضان الصديق، **الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٣١.

في حالة غلق المنشأة أو غياب الممول لتسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر من ثلاث صور يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختص حسب الحال.

تحفظ الصورة الأولى للمحضر في ملف الممول، وتلصق على مقر المنشأة، وتعلق بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن المختصة بحسب الأحوال أو تعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة[1].

قد أضافت اللائحة التنفيذية هذه الطريقة في الإعلان ولم تذكر في المادة /١١٦/ من القانون، مما يعني أن إعلان المحضر عبر الموقع الإلكتروني للمصلحة أصبح بديلاً عن إعلان المحضر في لوحة الإعلانات المأمورية أو لجنة الطعن، وفي ذلك مخالفة لنص المادة /١١٦/ من قانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ التي أوجبت إعلان المحضر بإحدى هاتين اللوحتين بحسب الأحوال، ومن ثم فإن إعلان المحضر بموقع المصلحة الإلكتروني لا يغني عن الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن بحسب الأحوال بل يجب اعتباره وسيلة إعلان إضافية فقط وليس بديلة، وإلا كان الإجراء باطلاً.

إذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول، يقوم المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن بحسب الأحوال، بإجراء التحريات اللازمة، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول تتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه.

يعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة قاطعاً للتقادم، ويكون للممول في حالتي النشر والإعلان في لوحة

---

١)نص المادة /١٢٩/ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

المأمورية أو بالنيابة العامة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً، والعبرة بتاريخ توقيع الحجز هو تاريخ علم الممول به، وهو تزّيد لا يصادقه صحيح نص القانون الذي اكتفى بتاريخ توقيع محضر الحجز ولو لم يكن في مواجهة الممول[1]، سواء علم الممول بالحجز في تاريخ توقيعه أو بعد ذلك التاريخ.

اتبع المشرع أسلوب الإعلان عن طريق البريد وجعل له قوة الإعلان بالطرق القانونية ولم يشأ أن يقيد المصلحة بإجراءات الإعلان التي فرضها قانون المرافعات وعمل على توفير الضمانات الكفيلة بوصول الرسائل المرسلة إلى الممولين، إذ يتعين أن يسلم إخطار المصلحة إلى الممول شخصياً أو إلى نائبه أو أحد مستخدميه أو من يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم، فلو سلم إلى أي منهم خلاف المكلف دون التحقق من صفته فلا يكون لهذا الإعلان أثر[2].

يظل باب الطعن مفتوحاً أمام الممول، ولا يكفي لإثبات إعلان الممول أن يؤشر على مظروف البريد المرسل إليه بكلمة (مرفوض) دون بيان شخص أو صفة من رفض الاستلام، لأن مثل هذا التأشير يجعل الإعلان باطلاً لعدم تحقق الغرض منه[3].

كما لا تتوافر في السكن الذي يقيم فيه الشخص في الخارج حيث يعمل بنظام الإعارة أو التعاقد الشخصي صفة الموطن، ومن ثم لا يصلح

---

١)راجع الفقرة الأخيرة من المادة ١٢٩ من اللائحة التنفيذية لقانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥.

٢) حكم النقض في الطعن رقم ٢٨٩١ لسنة ٥٨ ق ، جلسة ١٩٩٥/١٠/٣٠.

٣)حكم النقض في الطعن رقم ١٦٣ لسنة ٤٣ق . جلسة ١٩٨١/١/٢٦ ، والطعن رقم ٢١٠٥ لسنة ٥٩ ق . جلسة ١٩٩٦/٥/٣٠.

أن يعتبر محلاً للإقامة المعتادة، وبناء عليه فإن الإعلان في هذه الحالة يجب أن يتم على الموطن المعلوم في مصر من يستلم هذا الإعلان أو وجد وامتنع عن استلامها، فإن تسليم الورقة وإعلان الممول بها ينبغي أن يتم في مواجهة النيابة العامة مع بيان آخر موطن معلوم له في مصر بالورقة المطلوب إعلانها.

يجوز للممول وفقاً للمادة /١١٧/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الطعن على هذا الإخطار وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، وإلا أصبح الربط نهائياً[١].

هذا بالنسبة لسلطة الإدارة في التقدير المباشر لمطرح الضريبة في كل من قانون ضريبة الدخل السوري وقانون ضريبة الدخل المصري، وسننتقل في المطلب الثالث إلى دراسة تقدير مطرح ضريبة الدخل المقطوع في سورية.

---

١)لا يشترط أن يتقدم الممول نفسه بالطعن بل يمكن أن يتم ذلك عن طريق وكيله ، كما لا يشترط أن يكون سند الوكالة صادراً في تاريخ الطعن أو سابقاً عليه، بل يسمح بالطعن عن طريق الفضالة ، ذلك في الحالة التي يتقدم فيها شخص بالطعن نيابة عن الممول دون أن يكون لديه سند وكالة ساري المفعول بذلك في تاريخ تقديم الطعن، ويكفي لصحة هذا الطعن أن يقر الممول بالوكالة اثناء نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن، وبذلك أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية العامة رقم ١ لسنة ١٩٧٠، بتاريخ ١٩٧٠/٤/١٢.

المطلب الثالث

تقدير مطرح ضريبة الدخل المقطوع

إن فرض الضريبة بطريقة تقديرية في سورية قد وجدت لمواجهة الحالات الخاصة المتعلقة بطبيعة نشاط المكلفين غير القادرين على مسك القيود النظامية الكاملة أو لعدم قدرتهم على تنفيذ الالتزامات التي نص عليها قانون الدخل (صغار الكسبة، الحرفيين، المهن الحرة)[1].

يشترط لخضوع المكلف لضريبة الدخل المقطوع توافر الشروط التالية[2]:

أ-الممارسة:

تفرض الضريبة على الأشخاص الذين يمارسون حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أي اتخاذ العمل شكل مهنة أو حرفة لهم.

ب-أن تتم ممارسة العمل في سورية:

بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلفون والتي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية.

ج-ألا يكون مشمولاً بأحكام المادة /٢/ من القانون/٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

تتميز ضريبة الدخل المقطوع بأن تحديد الضريبة يتم على أساس الأرباح الصافية المقدرة من قبل لجان التصنيف البدائية والاستئنافية، وعلى اللجان المذكورة ضرورة الوقوف على واقع نشاط المكلف والاستفادة

---

١)نصت المادة /٤١/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بأنه يخضع لضريبة الدخل المقطوع كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل في فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من القانون المذكور.

٢)**د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي**، الجامعة الإفتراضية، برنامج الحقوق، دمشق، ٢٠١١، ص:١١٧.

من قاعدة المعلومات لدى أجهزة الاستعلام الضريبي للوصول إلى أرباح قريبة من الواقع لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

تقوم الدوائر المالية بتصنيف المكلفين بضريبة الدخل المقطوع بأسلوب مشابه إلى حد ما للتكليف بضريبة الأرباح الحقيقية، بحيث تطرح الضريبة بشكل يتناسب مع نشاط المكلف وأرباحه الصافية[1]، وسنتناول مرحلة لجان التصنيف البدائية والتكليف أمام اللجان الاستئنافية في الفروع الآتية:

الفرع الأول
مرحلة لجان التصنيف البدائية

تقوم لجان التصنيف البدائية بدراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل ثم تصدر قرارها بتثبيت أو زيادة التكليف بقرارات معللة، مبينة الأسس والاعتبارات التي إعتمدها أساساً للتكليف.

نصت المادة /٤٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على:

(-تؤلف لجان التصنيف /بدائية أو استئنافية/ بقرار من وزير المالية أو ممن يفّوضه بذلك.

-يعين إلى جانب الأعضاء الأصلاء أعضاء ملازمون يقومون مقام الأصلاء في حال غيابهم.

-يجوز تشكيل أكثر من لجنة بدائية أو استئنافية في الوحدة الإدارية بحسب الحاجة.

---

١)التعليمات الأساسية للتصنيف العام بضريبة الدخل المقطوع ، وزارة المالية ، دمشق، ١٩٦٩.

–تجتمع اللجان بدعوة من رئيسها ولا تصلح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها الأصلاء أو الملازمين وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات).

هنا ننوه إلى وجوب أن تكون اللجنة بكامل أعضائها عند زيارتها لمحل المكلف وعقد اجتماعاتها، وإن قرارات التصنيف الصادرة عن لجنة غير مكتملة النصاب القانوني تعتبر معدومة أصلاً ولا حاجة لإبطالها[1]، و يتم تأليف لجنة التصنيف البدائية وفق المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام ٢٠١٥ كما يلي[2]:

–مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة (رئيساً).
–ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناء على اقتراح مدير المالية(عضواً).

– خبير للمهنة أو الحرفة (عضواً) .
– مقرر يسمى بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت (عضواً).

يمكن الملاحظة من هذا التشكيل عدم استقلالية هذه اللجان عن وزارة المالية ومن ثم عدم حياديتها كلجان ضريبة الأرباح الحقيقية، إضافة إلى أن المادة /٤٢/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

أعطت وزارة المالية الحق في وضع القواعد والأسس والأصول الواجب

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة /٤٧/ من قانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

٢)المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

اتباعها من قبل لجان التصنيف لتحديد المطرح الضريبي والأرباح الصافية المقدرة[1].

لا بد من التنويه إلى أن هذه اللجان تجتمع بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع الأعضاء الأصلاء أو الملازمين وتتخذ القرار بأكثرية الأصوات، أي أن للإدارة المالية كل الثقل في هذا القرار على أرض الواقع[2].

أولاً- التصنيف ومدته:

في ظل المادة /٤٣/ من قانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، كان تصنيف مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يسري لمدة خمس سنوات تبدأ من سنة التكليف الأولى التي تترتب فيها الضريبة عليهم، وقد تم تعديل ذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم/٥١/ لعام ٢٠٠٦، حيث أشارت المادة /١٣/الفقرة/ أ /منه على أنه: (يجري تصنيف لمكلفي الدخل المقطوع عن فعالياتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات تبدأ من أول السنة التي تلي صدور هذا المرسوم التشريعي)، الذي عدل بدوره بموجب المادة /٢/

---

١)**د. محمد خير العكام، النزاعات الضريبية (تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية)**، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، سورية، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص:٥٠١.

٢)**د. منى الإدلبي، أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري**، مجلة الحقوق، البحرين، العدد ١ ، المجلد ١١ ، ٢٠١٣، ص: ٤٠٢.

من المرسوم التشريعي رقم/١٠/ لعام ٢٠١٥ على أنه: (أ- يقسم مكلفو ضريبة الدخل المقطوع إلى الفئات الآتية:

١- فئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

٢- فئة متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

٣- فئة باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

٤ – فئة ممارسي المهن العلمية.

ب- تحدد معايير مكلفي الفئات/١-٢-٣/ بقرار من وزير المالية).

أشارت المادة/٢/ في فقرتها الأولى على أنه:

(يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعالياتهم مع القطاع الخاص وفقاً للمدة المحددة لتصنيفهم في هذا المرسوم التشريعي كما يلي: دورة تصنيف مكلفي الفئة /١/ و/٤/ لمدة سنتين ومكلفي الفئة /٢/ لمدة ثلاث سنوات ومكلفي الفئة /٣/ لمدة خمس سنوات، وتبدأ دورة التصنيف من سنة التكليف الأولى له مع المحافظة على دورة التصنيف العام).

ثانياً- شروط إعادة التصنيف:

أشارت الفقرة /ب/ من المادة /٤٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن:

(يجوز بعد انقضاء سنتين من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن/٢٥/ بالمئة نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم، تجري إعادة التصنيف وفقاً لأحكام هذه الفقرة بناءً

على طلب معلل من الدوائر المالية أو المكلف –حسب الحال – يحال من قبل مدير المالية إلى لجنة التصنيف المختصة).

أما المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والتي جاءت لتعدل أحكام المادة الفقرة ب من المادة /٤٣/ آنفة الذكر فقد أشارت على أن: (يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن / ٢٥ / بالمئة نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم، يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة التصنيف وفق الفقرتين أ و ب مع المحافظة على دورة التصنيف العام).

إن الفقرة الثانية من المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ عدلت أحكام المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ حيث أشارت على أنه:

(يجوز بعد إنقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين ولكافة الفئات إذا طرأ تبدل لا يقل عن نسبة /٢٥%/ نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم، يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين سواء أكان التكليف قطعياً أم لا، يتم التصنيف من قبل لجان التصنيف المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي وتسري الضريبة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة لا تتجاوز دورة التصنيف المحددة للفئة ما لم يجر تعديل الضريبة مع المحافظة على دورة التصنيف العام، تبقى الضريبة السابقة نافذة بحق المكلف إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدلة لتكليفه الأصلي خلال دورة التصنيف المحددة لحين تعديلها).

نستنتج من هذا النص أنه تجوز إعادة التصنيف لمكلف أو مكلفي مهن معينة شريطة توافر ما يلي:

أ–مضي عام على سريان التكليف وكانت هذه الفترة عامين في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

ب –أن يكون التكليف قطعياً، أي استنفذ طرق الاعتراض المرسومة قانوناً وهذا الشرط مطلوب فقط إذا كان طلب إعادة التصنيف من قبل المكلف، وهذا الشرط لا يتوجب في حال كان قرار إعادة التصنيف من قبل وزير المالية، ولأن المكلف أجاز له المشرع الاعتراض على التكليف وذلك أمام لجان استئنافية تشكل في المحافظات، ففي هذه الحالة قرار التصنيف لا يكون قطعياً، وبالتالي حتى لو مضى عام كامل على التصنيف لا يجوز طلب إعادة التصنيف في هذه الحالة.

ج–حدوث تبدل على رقم عمل المكلف لا يقل عن ٢٥% زيادة أو نقصاناً، وبديهي هنا أن الدوائر المالية هي من تقرر إعادة التصنيف في حال كانت هناك زيادة في رقم أعمال المكلف[١]، سواء أكان التكليف قطعياً أم لا، على أن يحال القرار المذكور إلى الجهات المختصة لإعادة التصنيف وفق الأصول النافذة.

إن إعادة التصنيف بموجب أحكام الفقرتين (ب،ج) لا تعني عدم خضوع المكلف لدورة التصنيف العام التالية.

إن هذا الطلب كان يقدم إلى الدوائر المالية من قبل المكلف أو من قبل الدوائر المالية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ولكن عند صدور المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ تم تعديل ذلك

---

١)**د.منى الإدلبي** ، مرجع سبق ذكره، ص:٤١٤.

باعتبار أن الدوائر المالية ليست بحاجة لطلب معلل كما المكلف، إذ يحق لها الطلب بدون أية شروط وذلك بقرار من وزير المالية.

جاء في التعليمات التنفيذية لقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والمرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ ليؤكد ضرورة تنبيه مديري المالية ومديري المال شخصياً إلى إغلاق القيد في السجلات الخاصة بطلبات إعادة التصنيف في نهاية دوام آخر يوم من كل سنة، وتدوين ضبط إغلاق أصولي في آخر صفحة قيد يحدد فيها الرقم المتسلسل لآخر طلب، وعدد الطلبات المسجلة خلال عام رقماً وكتابة، لما يحمله تحديد تاريخ قيد طلبات إعادة التصنيف من آثار ونتائج بالغة الأهمية.

أشارت الفقرة /د/من المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦ على أن: (التصنيف كما هو التصنيف العام من اختصاص لجان التصنيف البدائية، ويجب البت في طلبات إعادة التصنيف بسرعة بعد التأكد من شروط صحتها[١]، وهنا لابد من التمييز بين حالتين:

١-الحالة الأولى:

رد الطلبات التي اختل بها أحد هذه الشروط، فلجنة التصنيف البدائية تتأكد أولاً من تسجيل الطلب ومن إحالته إليها إحالة أصولية من مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه وتتثبت من انقضاء سنة على سريان قرار التصنيف المراد تعديله ثم تقارن رقم الأعمال الذي حددته برقم الأعمال المعتمد في قرار تصنيف المكلف النافذ.

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة /٤٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

فإذا ما تبين لها أن معدل الزيادة أو النقصان في رقم العمل المحدد يقل عن ٢٥% من رقم العمل المعتمد في قرار التصنيف النافذ وجب عليها اتخاذ القرار بردّه لعدم توافر موجباته القانونية.

يتوجب على لجان التصنيف وتحت طائلة المساءلة البت بطلبات إعادة التصنيف الانفرادية خلال شهر من تاريخ إحالتها وخلال مدة لا تتجاوز العام من تاريخ الإحالة في حال كون طلبات إعادة التصنيف لمهن كاملة، لأن الأمر بحاجة لوقت أطول في هذه الحالة، وللمكلف الاعتراض على هذا الرد خلال ٣٠ ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ القرار، وفي هذه الحالة يجب إحالة الاعتراضات إلى اللجان الاستئنافية، وهي مطالبة بسرعة البت فيها لما يترتب على اكتساب التكاليف الدرجة القطعية من نتائج مالية بالغة الأهمية بالنسبة للدوائر المالية وللمكلف على حد سواء، وفي حال اكتساب قرار الرد الدرجة القطعية، فإن قرار تصنيفه المطلوب تعديله يظل سارياً بحقه حتى انتهاء دورة تصنيفه الثلاثية، ما لم يصدر قرار أصولي آخر يلغيه أو يعدله.

يحق للمكلف الذي رد طلبه بإعادة التصنيف أن يلجأ للقضاء في المنازعات الضريبية في حال كان الطعن في الأساس القانوني للتكليف من حيث خضوع المكلف للتكليف الضريبي أو عدم خضوعه[١].

---

١) راجع المادة /٤٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣.

٢-الحالة الثانية:

إذا رأت لجنة التصنيف البدائية أن شروط الطلب مستكملة تصدر قرار تصنيفه على أساس الضريبة التي تقرها مع وجوب تحديد تاريخ بدء ترتب هذه الضريبة اعتباراً من أول السنة التي سجل خلالها طلب إعادة التصنيف، وبعد ذلك يعرض التكليف على اللجنة المحلية المشرفة على أعمال التصنيف، وبعد عرضه يتوجب إجراء تبليغ القرار للمكلف بالسرعة القصوى بعد تدقيقه من قبل مراقب الدخل، ويحق للمكلف الاعتراض عليه ضمن المهلة القانونية، ويمكن للدوائر المالية مطالبة المكلف بتأدية سلفة على ضريبة الدخل المقطوع في الحالات التي تتوجب فيها إعادة تصنيفه، ويتعذر إصدار تكليف جديد للمكلف، وعلى سبيل المثال حالة إبرام المكلف عقود أو قيامه بعملية الاستيراد أو التصدير[١].

ثالثاً- إجراءات التصنيف:

يعدّ مراقب الدخل تقرير التكليف الأولي ويرفعه للجان التصنيف البدائية المختصة التي تصدر قرارها بتثبيت أو زيادة التكليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل، على أن تكون قراراتها معللة ومبينة الأسس والاعتبارات التي اعتمدتها أساساً في التكليف.

إن مهمة إعداد تقرير التكليف أصبحت بموجب المرسوم رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ عائدة لمراقب الدخل، ثم يرفع إلى اللجنة البدائية لدراسته في ضوء تقارير مراقب الدخل وهذه الآلية مختلفة عما كان سائداً في ظل

---

١) التعليمات التنفيذية للمادة / ٥٥ / من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣.

قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام٢٠٠٣، حيث كانت لجنة التصنيف البدائية هي من تنظم قرار التصنيف بعد دراسة سعة أعمال المكلف ومحل ممارسة العمل وموقعه وعدد الزبائن، ومقارنة أعمال المكلف مع أمثاله، وذلك من خلال زيارتها محل المكلف لتلاحظ نشاطه وفعاليته معتمدة على العناصر الآتية:

نوع المهنة، تقديرات تأثير موقع محل العمل، وجود مزاحمة في نشاطه أم لا، كفاية رأسمال المستثمر، أو اعتماد المكلف على القروض أو الشراء بالدين، مكانة المكلف بالنسبة إلى أمثاله في المهنة، بيان ما إذا كان يمارس المهنة بصورة مستقلة أو مختلطة مع مهن آخر.

في حال الاختلاط تحديد النسبة المئوية لهذا الاختلاط بالنسبة لمجمل فعالية المكلف، بيان مواسم الرواج ومواسم الركود، معرفة ما إذا كان نشاط المكلف يتجه نحو الازدهار أو الضعف و يبلغ للمكلف من قبل الدوائر المالية[١].

إن اللجنة البدائية لا تستطيع تخفيض التكليف الوارد من مراقب الدخل وإنما صلاحياتها تنحصر بالتثبيت أو الزيادة، وهذا ما يجعل لمراقب الدخل دوراً محورياً ومتفرداً في إعداد التكليف مع ما يحمله من محاباة وربما ظلم للبعض لما يتمتع به هذا المراقب من سلطات تجعله بمركز تفاوضي قوي مع المكلف في حال تم إعمال هذه السلطة في جو من الفساد.

على الرغم من أن اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية هي التي تقوم بتصنيف المهن والحرف الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع، كما تحدد الحد الأدنى والأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية لكل مهنة و التي لا

---

١)**د.منى الإدلبي**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٠٧.

يمكن تجاوزها من قبل لجنة التصنيف البدائية، والتي يجب على مراقب الدخل أن يلتزم بهذه القواعد، وهذا يقلل إلى حد ما من صلاحيات مراقب الدخل من جهة ولكن من جهة أخرى فإنه لا يوجد أي دور للنقابات المهنية واتحادات الحرف في وضع مثل هذه الأسس على الرغم من أنهم هم الأقدر على ذلك من لجنة التصنيف المركزية[1].

فهناك قيدان على عمل لجنة التصنيف البدائية عند تنظيم قرار التصنيف هما:

١-يجب ألا تتجاوز الحد الأدنى لنسبة الأرباح غير الصافية المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية، وهذا الشرط مدرج في ظل القانون رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣، لكن وفي ظل المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام٢٠٠٣ و المرسوم التشريعي رقم/١٠/ لعام ٢٠١٥.

بعد أن أصبحت صلاحيات إعداد التكليف الأولي بيد مراقب الدخل وهذا الشرط يجب أن ينسحب على مراقب الدخل يجب أن يتقيد بالحد الأدنى والحد الأقصى المقرر من قبل اللجان المركزية عند تقديره لأرباح المكلف بضريبة الدخل المقطوع وتتأكد من ذلك فيما بعد لجنة التصنيف البدائية.

هنا تؤدي عدة عوامل دوراً في تحديد الاتجاه نحو الحد الأدنى لنسبة الربح المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف أو نحو الحد

---

١)**د.محمد خير العكام، الضريبة على المهن الحرة ولجان الطعن الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣وتعديلاته**، مجلة الميزان، دمشق، العدد ٢،حزيران٢٠٠٨.

الأعلى، فمن حالات التوجه نحو الحد الأدنى لنسبة الربح مثال:

-وقوع محل المكلف في أسواق تتوافر فيها المزاحمة الشديدة.

-ضعف رأس المال لدى المكلف.

-ضعف القوة الشرائية من قبل زبائن المكلف.

-وجود زيادة واضحة في حجم نفقات المكلف مقارنة بأمثاله من ممارسي المهنة.

-الأصناف المباعة أو المنتجة هي من الأصناف التجارية والشعبية.

-حداثة عهد المكلف بالمهنة، مما يعني قلة الخبرة والشهرة.

-تقيد المكلف بالأسعار المحددة من قبل الحكومة.

-اعتماد المكلف على العمال والمستخدمين وعدم ممارسته بنفسه[1].

٢-يجب ألا تتجاوز الحد الأقصى لنسبة الأرباح غير الصافية المحددة من قبل اللجنة المركزية للتصنيف بوزارة المالية ومن حالات التوجه نحو الحد الأعلى لنسبة الربح[2]:

- توافر الحالات المعاكسة للحالات السابقة.

- اعتماد المكلف على الاستيراد في تسويق بضاعته.

-تعاطي المكلف أجوراً عن الخدمات التي يقدمها لزبائنه.

لا تستطيع اللجنة البدائية تخفيض التكليف الوارد من مراقب الدخل، و إنما صلاحياتها تنحصر بالتثبيت أو الزيادة فقط، وفي ذلك تقييد لصلاحيات اللجنة، وللمكلف بعد ذلك حق الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية.

---

١)**د.منى الإدلبي**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٠٨.

٢)**د.منى الإدلبي**، مرجع سبق ذكره، ص:٤٠٨.

رابعاً ـ أحكام الاعتراض على قرار اللجنة البدائية:

نظمت آلية الاعتراض على قرار التصنيف بموجب المادة/٤٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣ م، مع ما طالها من تعديل بموجب المادة /١٥/ من المرسوم التشريعي رقم/٥١/ لعام ٢٠٠٦ التي تم تعديلها بموجب المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥، إذ لا بد من توافر شروط لتقديم هذا الاعتراض.

للاعتراض شروط شكلية تتعلق بشخص المعترض وإجراءات الاعتراض، ولا ينظر في الاعتراض أساساً إذا لم تتوافر هذه الشروط، وشروط موضوعية تتعلق بطلب الاعتراض، وسنناقشها فيما يلي:

١-الشروط الشكلية: تتلخص هذه الشروط بما يلي:

- يقدم الاعتراض من قبل المكلف بالضريبة أو من لجنة الإشراف.

-يقدم الاعتراض على القرار البدائي خلال /٣٠/ ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبلغه القرار المذكور، وفي حال اعتراض اللجنة يقتضي تبليغ المكلف ذلك الاعتراض مع القرار البدائي وفق أحكام الفقرة ب من المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥[١].

-يجب أن يدفع المكلف تأميناً للخزينة قدره ٥% من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على أن لا يقل عن مبلغ ١٠٠٠ ليرة سورية بموجب

---

١)تنص الفقرة /ب/ من المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥: (يحق للمكلفين وللجنة الإشراف الاعتراض على القرار البدائي إلى اللجنة الاستئنافية خلال /٣٠/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبلغ المكلف القرار المذكور وفي حال اعتراض اللجنة يقتضي تبليغ المكلف ذلك الاعتراض مع القرار البدائي).

إيصال يرفقه مع طلب الاعتراض[1]، والغاية من هذا التأمين ضمان جدية الاعتراض.

لذا نجد أن هذا التأمين يرد إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في اعتراضه أو بجزء منه، لأنه في كلا الحالين يعدّ اعتراضه جدياً وقائماً على أسس حقيقية بعيداً عن هدر وقت اللجنة الاستئنافية في اعتراضات وهمية لا أساس لها، وعندما لا يكون المكلف محقاً في اعتراضه كلياً يصبح هذا التأمين إيراداً نهائياً للخزينة، ويمكن أن يكون المعترض محقاً جزئياً في اعتراضه، وفي هذه الحالة يخسر جزءاً من التأمين تقدره اللجنة، وكأنه يصبح بمنزلة العقوبة لهذا المكلف على عدم جدية اعتراضه.

٢-**الشروط الموضوعية:** تتلخص هذه الشروط بما يلي:

يجب أن يكون طلب الاعتراض معللاً ومبيناً للنقاط المعترض عليها والتي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيف المكلف، ولا بد أن تذكر فيها الأرباح

---

١)المادة/٤/ من المرسوم التشريعي رقم/١٠/ لعام/٢٠١٥/:تؤلف لجنة إشراف مالية بقرار من وزير المالية وفق الآتي:١-في مراكز المحافظات:-مدير المالية (رئيساً)-رئيس قسم الدخل(عضواً)-رئيس دائرة الدخل المقطوع(عضواً)-موظف من دائرة الدخل المقطوع(مقرراً)٢-في مديريات مال المناطق:-مدير المال(رئيساً)-رئيس دارة(عضواً)-رئيس شعبة(عضواً)-موظف من دائرة الدخل(مقرراً).٢-مهمتها متابعة أعمال التصنيف العام والنظر في تكاليف الدخل المقطوع ولها الحق في الاعتراض عليها.

-نصت الفقرة ج من المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥(لا يترتب على اعتراض المكلف وقف التحصيل ولا تقبل اللجنة الاستئنافية هذا الطلب ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع للخزينة تأميناً قدره (٥%) من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على أن لا يقل عن مبلغ /١٠٠٠/ ل.س ولا يجب على المكلف تسديد التأمين في حال كان اعتراضه رداً على اعتراض الدائرة المالية ويعاد التأمين في الحالة الأولى إلى المكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يصبح التأمين إيراداً للخزينة).

التي يعتبرها المعترض متناسبة مع وضعه[1]، وفي حال لم تتضمن الطلبات المذكورة بيانات بأوجه الاعتراض على الأمور التي اتخذتها اللجنة البدائية أساساً في التكليف وإنما وردت هذه الطلبات بصيغة اعتراض عام على التكليف بما في ذلك تحديد الأرباح الصافية التي يقبل بها المكلف، إنه يحق هنا للجنة المذكورة تخفيض نسبة الربح الصافية بنسبة لا تزيد على٢٥% من النسب المعتمدة بتقارير اللجنة المركزية، وأن يكون التخفيض معللاً وعلى مسؤوليتها[2].

–طلب الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها، وهذا نتيجة منطقية باعتبار أن قرار التكليف من قبل لجنة التصنيف البدائية هو قرار إداري بكل مفاعيله القانونية وأهمها صفة التنفيذ وترتيب الآثار القانونية المتجسدة بتحصيل الضريبة المكلف بها.

الفرع الثاني
التكليف أمام اللجان الاستئنافية

تتولى لجنة استئنافية النظر في الاعتراضات المقدمة بشأن قرار التكليف[3].

---

١)المادة /١٥ /من المرسوم التشريعي رقم/ ٥١ /لعام٢٠٠٦ .

٢)المادة /١٦/ من المرسوم التشريعي/ ٥١ /لعام ٢٠٠٣.

٣)نصت الفقرة /ب/ من المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ على مهمة اللجنة الاستئنافية: (مهمتها البت بالاعتراضات المقدمة على التكاليف المعترض عليها ولها الحق في تثبيت أو تخفيض الضريبة والزيادة في حال اعتراض لجنة الإشراف والتوصية بإصدار تكليف إضافي بالزيادة في حال عدم اعتراض الدائرة المالية إذا ارتأت ذلك وفقاً للواقع والمشاهدة).

أولاً- تشكيل اللجنة الاستئنافية:

تبتّ في طلبات الاستئناف لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق، ويجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تفريغ لجنة أو أكثر وتتألف من الآتي[1]:

– موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المسائل الضريبية: (رئيساً).

– موظف خبير من إحدى الإدارات والهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف باقتراح منها حسب ما تحدده وزارة المالية(عضواً)

–خبير للمهنة أو الحرفة. (عضواً)

–مقرر يسمى بقرار من مدير المالية ولا يشترك بالتصويت.

يسمى للجنة مقرر بقرار من مدير المالية، وهناك تأكيد من وزارة المالية على الدوائر المالية لإرسال الكتب اللازمة للجهات المختصة بشأن ترشيح أعضائها لتسميتهم في اللجان الاستئنافية.

ثانياً- قرارات اللجنة الاستئنافية:

يجب أن تتوافر في قرار اللجنة الاستئنافية عدة شروط، وذلك بموجب أحكام الفقرة/ج/ والفقرة /د/ من المادة /٦/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ التي عدلت المادة /١٦/ من المرسوم التشريعي رقم/٥١/ لعام ٢٠٠٦ والمادة رقم /٥٠/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وهي:

–يجب أن يكون قراراً معللاً وشاملاً لنقاط الاعتراض كلها، وإن اللجنة الاستئنافية تقوم مقام اللجنة البدائية في حال اعتراض المكلف على جميع

---

١)الفقرة أ من المادة /٦/ من المرسوم التسريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ .

أسس التكليف، ويحق للجنة المذكورة تخفيض نسبة الربح الصافية بنسبة لا تزيد على (٢٥%) من النسب المعتمدة بتقارير اللجنة المركزية، وأن يكون التخفيض معللاً وعلى مسؤوليتها[١].

-تعتبر هذه القرارات قطعية وتبلغ إلى المكلف، وهذه القطعية فقط على الصعيد الإداري، أما قضائياً، فيحق للمكلف رفع دعوى أمام القضاء المختص بخصوص تكليفه هذا.

باعتبار أن حق التقاضي مكفول بالدستور، أضف أن نظر الاعتراض أمام جهات ذات اختصاص إداري تغدو هي الخصم والحكم يختلف عن نظر النزاع أمام جهة قضائية تتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية وما يستتبع ذلك من حيادية وعدل في حل هكذا نزاعات، وهذه اللجنة غير حيادية في تشكيلها وغير مستقلة في إدارتها.

تجدر الإشارة إلى عدم وجود ضريبة الدخل المقطوع في مصر حيث لم ينص عليها المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٥.

---

١)المادة /٥٠/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ المعدلة بموجب المادة /١٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والتعليمات التنفيذية للمادة /١٦/.

المبحث الثالث

اللجان الإدارية المختصة بنظر المنازعات الضريبية

تُجمع التشريعات الضريبية على حق المكلف بسلوك طريق الطعن بالقرارات الصادرة من قبل الإدارة الضريبية، وهذا الحق ناتج عن حقه الأصلي بالتقاضي لرفع الظلم، وهو ما تكفله جميع دساتير العالم.

هذا الحق يأتي بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بالربط الضريبي، حيث يمنح المكلف مهلة معينة للاعتراض على التكليف الصادر بحقه من قبل الإدارة الضريبية.

تتطلب التشريعات الضريبية توافر عدة شروط في الاعتراضات المقدمة على تكاليف الضريبة، كأن تشترط تقديم الاعتراض من قبل المكلف أو من ينوب عنه ضمن المهل القانونية، وأن يكون الاعتراض كتابياً ومرفقاً بالوثائق التي تثبت إدعاءه، والطعن بالتكليف الضريبي يتم وفقا للتشريعات الضريبية عادة أمام لجان خاصة تختلف من تشريع لآخر، وفي حال عدم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية أمام هذه اللجان تتم إحالة الخلاف إلى لجان أخرى.

وفقاً للتشريع الضريبي السوري يبدأ الاعتراض على التكليف المؤقت في ضريبة الأرباح الحقيقية أمام لجنة تدعى لجنة الطعن، ومن ثم يحال الخلاف في حال عدم الاتفاق إلى لجنة تسمى لجنة إعادة النظر، إن الاعتراض أمام اللجان المتمثلة بلجنتي فرض الضريبة وإعادة النظر إما أن يقوم على أساس مقدار الضريبة المفروضة، إذ يطالب المكلف به وفقاً لما يراه متناسباً مع ما يحقق من أرباح مثلاً أو ما يتقاضاه من رواتب

أو ما يصدره من حاصلات زراعية الخ... وإما على أساس التكليف من أصله، فيطعن المكلف بالتكليف من أساسه القانوني حيث يرى أنه مكلف بضريبة غير ملزم بدفعها لعدم وصول ما يحققه من أرباح مثلاً إلى المستوى الذي يجب عليه دفع ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، أو لأن الضريبة سقطت بالتقادم[1].

أما وفقاً للتشريع الضريبي المصري يكون الاعتراض أمام لجنة داخلية أولاً ومن ثم أمام لجنة الطعن، وسنبحث هذه المراحل، وذلك في المطلبين التاليين:

المطلب الأول: المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف.

المطلب الثاني: المرحلة الثانية للاعتراض على التكليف.

المطلب الأول
المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف

هناك حقوق والتزامات لكل من المكلف والإدارة الضريبية في إطار عملية تحقق الضريبة وجبايتها، تبدأ من تقديم الإقرار في ضريبة الأرباح الحقيقية مثلاً وحتى جباية الضريبة.

تتولى الإدارة الضريبية تقدير قيمة الضريبة تطبيقاً للقواعد الفنية لفرض الضريبة، وقد تُخطىء في تطبيق هذه القواعد، مما جعل المشرع

---

١)**د.محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد٢١، العدد٢، ٢٠٠٥، ص:٨.

يعطي المكلف الحق في الاعتراض على التكليف المؤقت تبعاً لذلك، للتخفيف من النزاعات الضريبية أمام القضاء المختص.

قد أسندت التشريعات في معظم الدول النظر في هذه الاعتراضات إلى لجان إدارية كمرحلة سابقة لمرحلة اللجوء إلى القضاء، كما هو الحال في سورية التي جعلت الاعتراض على تلك التكاليف المؤقتة على درجتين: اعتراض بدائي يقدم إلى لجنة فرض الضريبة، واعتراض استئنافي يقدم إلى لجنة إعادة النظر في الضريبة على الأرباح الحقيقية.

هذه اللجان ليس لها طابع المحاكم، فهي ليست مؤلفة من قضاة محترفين على نمط المحاكم، بل من أعضاء منتدبين يمثلون المصالح المختلفة للقضية، ولكن هذا لا يمنع أن تكون لهذه اللجان بإرادة المشرع صفة المحاكم وأن تكون لقراراتها صفة الأحكام القضائية كما هو الحال في دول أخرى[١].

سنبحث المرحلة الأولى من التسوية الإدارية للتكاليف المؤقتة وفقاً للتشريع الضريبي السوري أولاً، ومن ثم وفقاً للتشريع الضريبي المصري وذلك من أجل الوقوف على صلاحيات هذه اللجان في النظر في تلك الإعتراضات.

---

١)**د. محمد الحلاق، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد ٢٢، ٢٠٠٦، ص:٢٨.

الفرع الأول
المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف في سورية

يمنح المكلف بالضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية والمكلفين بضريبة الرواتب والأجور، الحق بالاعتراض على التكليف المؤقت الذي يصدر بحقه، ويكون هذا الاعتراض أمام لجنة خاصة تدعى لجنة الفرض، وتتصف هذه اللجنة بكونها لجنة إدارية، ويستدل على ذلك من تشكيلها، والسلطات الممنوحة لها، وطبيعة قرارتها، وطرائق المراجعة لهذه القرارات، الأمور التي سنبحثها فيما يلي:

لم يحدد المشرع السوري أسباباً محددة تبرر الاعتراض على تكليف الإدارة المالية، ولكن يمكن من خلال الفقرة /ب/ المادة /٢٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أن نستنتج بأن هذه الأسباب تتعلق بالتقديرات، وبالتالي إن مجال الاعتراض يتعلق بالوقائع وصحة تطبيق القانون عليها.

أولاً- الطبيعة القانونية للجنة الطعن:

بالنسبة للطبيعة القانونية للجان الطعن، فقد اختلف فقهاء القانون الضريبي في تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعن، لذلك فقد ظهر ثلاثة اتجاهات[١]:

١- لجان الطعن من قبيل اللجان الإدارية البحتة:

---

١)د. **عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفق قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص:١٤٣ومابعدها.

استند هذا الفريق إلى أن شروط العمل القضائي غير متوافرة بصدد هذه اللجان، لأن العمل القضائي عبارة عن تقرير قانوني، أي تثبت أو تحقيق يقوم به باسم الدولة عضو مستقل محايد في إطار إجراءات خاصة تعرف بالإجراءات القضائية، ويكتسب هذا التقرير قوة الحقيقة القانونية.

إن هذا التعريف لا يسري على عمل اللجان، إذ يدخل في تشكيلها موظفون تابعون لمصلحة الضرائب التي تمتلك حق التوجيه والتأديب بالنسبة لأعضاء هذه اللجان، مما ينفي عنصر الحيادية الذي يشترط توافره في العمل القضائي، فعضو اللجنة خصم وحكم في الوقت نفسه، وطبقاً لهذا التوصيف، فإن قرارات اللجنة هي قرارات إدارية والطعن فيها يكون وفقاً لأصول وإجراءات تختلف عن الطعن في القرارات القضائية التي يكون طعناً بالاستئناف أمام محاكم القضاء الإداري، بينما الطعن في القرارات الإدارية يكون أمام محاكم الدرجة الأولى، إضافة إلى أن توصيف اللجان بأنها إدارية يعني أنها ملزمة باتباع تعليمات المصلحة، فالأعضاء في هذه اللجان من موظفي مصلحة الضرائب الذين يتبلغوا التعليمات والأوامر منها.

٢-لجنة الطعن من قبيل اللجان القضائية أو المحاكم الإدارية:

إن لجان الطعن وفقاً لهذا الاتجاه من قبل اللجان القضائية أو المحاكم الإدارية التي تصدر أحكاماً بالمعنى الدقيق على أساس أن طرفي الخصومة /الممول والمصلحة/ يقفون أمامها للدفاع عن وجهة نظرهما، وتكون قراراتها ملزمة لها بدون حاجة إلى إجراء آخر كالتصديق، ولا يملك

أي من طرفي الخصومة أن يتحلل من هذه القرارات إلا عن طريق الطعن أمام المحاكم، كما لا تلتزم اللجنة بتعليمات مصلحة الضرائب وإنما لها فقط الاستئناس بها في أعمالها.

٣-لجنة الطعن من قبيل اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي:

فهذه اللجان تباشر نوعاً من الولاية القضائية بالنظر إلى أنها تختص ببحث جميع أوجه الخلاف التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي فإن هذه اللجان هي لجان إدارية من ناحية تشكيلها، فهي مكونة من موظفين تابعين للإدارة الضريبية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تباشر نوعاً من الولاية القضائية، إضافة إلى أن قراراتها ملزمة للطرفين ولا يمكن التنصل منها إلا عن طريق الطعن أمام القضاء الإداري، وقراراتها نافذة دون حاجة للتصديق.

أعتقد ينبغي إدخال العنصر القضائي في تشكيل لجان الطعن، لأنه يمثل ضمانة حقيقية لتحقيق الحياد، لما يتمتع به القضاة من نزاهة وخبرة قانونية اكتسبوها على مرّ السنين، وحتى تتدعم الثقة في قراراتهم.

ثانياً- الشروط الشكلية للاعتراض أمام لجنة الطعن:

هناك عدة شروط يتوجب توافرها في الاعتراض حتى لا يرد شكلاً[١]:

أ-أن يبين المكلف التقديرات التي يقبل بها، وعليه أن يقدم الوثائق التي تثبت إدعاءه خلال /١٥/ يوماً من تاريخ انقضاء مهل تقديم الاعتراض،

---

١) التعليمات التنفيذية للمادة/٢٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

تعتبر الملاحظات التي تقبل بها الدوائر المالية جزءاً متمماً لبيان المكلف، ولا يجوز للجنة الطعن البت في التكليف قبل انتهاء مهلة الخمسة عشر يوماً المذكورة كي يتسنى للمكلفين تقديم ما لديهم من وثائق ومستندات تدعم اعتراضهم، وفي حال مخالفة هذا الشرط يترتب على لجنة الطعن رفض الاعتراض من حيث الشكل، ولا يحق للمكلف بالتالي اللجوء إلى بقية طرائق المراجعة.

ب- أن يتم تقديم هذا الاعتراض ضمن المهلة المحددة بثلاثين يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تبليغه الإخبار المؤقت.

ج- أن يكون الاعتراض كتابي وموقع من قبل المكلف أو من يوكله، ويجب أن يذكر في هذه الحالة رقم الوكالة وتاريخها.

د-أن يدفع المكلف المعترض تأميناً قدره ألف ليرة سورية.

ثالثاً- تشكيل لجنة الطعن

بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية، وضريبة الرواتب والأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تتألف لجنة الطعن وفقاً للمادة/٢٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ من:

-رئيس اللجنة، ويكون مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، مع إمكانية تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض.

- عضو باللجنة، ويكون هذا العضو ممثلاً عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف، ويختاره وزير المالية من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة.

- عضو ثانٍ خبير، يتم اختياره من قبل وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة، ويترتب على رئيس لجنة الطعن دعوة أحد ممثلي

الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام بدلاً من العضو الخبير الذي يمثل القطاع الخاص في هذه اللجنة وذلك عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشترك.

– مقرر للجنة، ويعين لذلك مراقب الدخل المختص ولا يشترك بالتصويت، ويتولى مراقب الدخل في حال رغبت الدوائر المالية الاعتراض على قرارات اللجان الضريبية تنظيم تقرير بالواقعة مع بيان الأسباب الداعية له، يعرض على ممثل الدوائر المالية، ثم يرفع هذا التقرير إلى مدير المالية عن طريق التسلسل وبعد اقترانه بالموافقة من قبل الإدارة يعمد المراقب إلى تنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع يسجل في ديوان الدوائر المالية موجه إلى لجنة إعادة النظر ضمن المهلة القانونية للاعتراض[1].

يجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تعدد لجان الطعن في كل محافظة، وفي هذه الحالة يجري توزيع الاختصاصات فيما بين هذه اللجان من قبل مدير مالية المحافظة[2]، يمكن الملاحظة من هذا التشكيل عدم إستقلالية هذه اللجان عن وزارة المالية ومن ثم عدم حياديتها ولا تؤدي إلى بناء علاقة متوازنة بين المكلف والإدارة الضريبية ولا تحقق الغاية من إنشائها، أي تحقيق العدالة في التكليف وحماية المكلف من التعسف في إستخدام سلطاتها والتقليل من الدعاوى القضائية لإنهاء النزاعات الضريبية وبناء الثقة المتبادلة وحسن النية والتعاون البناء بينها وبين المكلف.

رابعاً ـ آلية عمل لجنة الطعن:

---

١)الفقرة/ب/ من المادة /٣٢/ من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)أما بالنسبة لتشكيل لجان التصنيف البدائية بالنسبة لضريبة الدخل المقطوع فيمكن الرجوع إلى الصفحة ١٠٩ من هذه الدراسة .

يسجل اعتراض المكلف في دفتر خاص ويحال الاعتراض إلى المراقب المختص، الذي يتحقق من تاريخ تقديم الاعتراض ويذيله بشرح يفيد، هل كان مقدماً ضمن المهلة القانونية أم لا.

تجتمع لجنة الطعن بناء على دعوة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها، وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين.

تنظر اللجنة بالاعتراضات بجلسة سرية ويحق للمكلفين حضورها واللجنة غير ملزمة بحضورهم فهو حق اختياري يعود لتقديرها[1]، إلا أنه بعد صدور المرسوم التشريعي/٥١/ لعام ٢٠٠٦ م ألزم اللجنة بدعوة كبار المكلفين لحضور جلساتها عند دراسة إعتراضاتهم وذلك لسماعها دفوعهم وتوصياتهم، يبلغ المكلفون المعترضون بإخبار فردي خلاصة القرار الصادر عن لجنة الطعن[2].

خامساً ـ قرارات لجنة الطعن:

تصدر اللجنة قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين ويصدر قرار اللجنة إما بتثبيت التكليف المؤقت أو تعديله، فقرار اللجنة بتثبيت التكليف إنما يعني رد اعتراض المكلف وتصديق قرار الإدارة، وتعديل اللجنة

---

١) التعليمات التنفيذية للمادة /٣٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)الفقرة/ب/ من المادة/١١/ من المرسوم التشريعي رقم/٥١/ لعام ٢٠٠٦.

للتكليف يكون إما بالزيادة أو النقصان.

١-القرار بالزيادة[١]:

إن القرار في هذا الحال إنما يجافي مبدأ أن الطاعن لا يضار بطعنه، وإن كانت تنصب في إطار تحديد المطرح الضريبي والضريبة بشكل صحيح، وبغض النظر عن بعض المبادئ المسلم بها في أصول المحاكمات المدنية أو الإدارية، إذ أن نص القانون ذلك يعني إعماله، فللقانون الضريبي ذاتيته ولكن يجب أن لا تكون هذه الذاتية مسوغاً للظلم، ويحق للجنة الطعن قرار الزيادة في حال اعتراض المكلف على التكليف المؤقت، وإذا قررت اللجنة زيادة التكليف المؤقت، يجب أن تكون هذه الزيادة قد تقررت نتيجة دراسة معللة.

في هذه الحال يحق للمكلف الاعتراض على الزيادة فقط، التي وردت في قرار لجنة الإدارة المالية، أمام لجنة إعادة النظر[٢].

٢-القرار بالنقصان:

وهو غاية المكلف من اعتراضه في هذه المرحلة بأن يتوصل إلى

---

١) التعليمات التنفيذية للمادة /٣٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)نصت الفقرة /أ/ من المادة /٢٩/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه:(في حال إنقضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عيها من قبل المكلفين على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الإقتضاء وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر).

إنقاص مبلغ الضريبة.

لكن هل يجب على لجنة الطعن أن تعلل قراراتها؟

اللجنة غير ملزمة بتسبيب قراراتها لأن الأصل أن قراراتها صحيحة تستهدف تحقيق الصالح العام، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، ويستدل على ذلك من خلال القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ حيث نصت المادة /٣٠/ منه على أن اللجنة تقر التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاً، فالتسبيب غير مفروض على لجنة الطعن كما هو بالنسبة للجان إعادة النظر.

مما لا شك فيه أن التسبيب أمر مهم في القرار الإداري وخصوصاً أن عمل اللجنة يستند إلى وثائق ومستندات وأقوال للمكلف، وغير ذلك مما يقتضي أن يستند قرارها المرجح للزيادة أو النقصان على التعليل، على الأقل كي لا يكون سبباً للاعتراض عليه ثانية.

أما بالنسبة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، لم يحدد الباب الثالث من نظام ضريبة الدخل طريقة معينة للمراجعة بشأنها خلافاً لما ورد في البابين الأول والثاني، اللذين ربطا طرق المراجعة في موضوع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية والضريبة على الرواتب والأجور بلجان إدارية هي: لجان الطعن ولجنة إعادة النظر، وبما أن الباب الثالث لم يقرر مرجعاً خاصاً للطعن بالضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، فإنه يتوجب اللجوء للقضاء العادي للطعن أمامه.

الفرع الثاني

المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف في مصر

يمكن للممول في مصر الاعتراض على قرارات ربط الضريبة أمام لجنة خاصة تشكل بمأمورية الضرائب تدعى اللجنة الداخلية، فممن تتشكل هذه اللجنة، وما هي أصول الاعتراض أمامها، وآلية عملها ؟.

أولاً- تشكيل اللجنة الداخلية:

تتشكل اللجنة الداخلية بقرار يصدر عن رئيس المصلحة أو من يفوضه وتتألف هذه اللجنة من:

١- رئيس من أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام.

٢- عضوين اثنين من العاملين بالمصلحة.

لا يصح اجتماع هذه اللجنة إلا بحضور رئيسها والأعضاء بالإضافة للممثل القانوني للمكلف بالضريبة[١].

ثانياً- أصول الاعتراض:

يمنح الممول حق الطعن على التكليف الصادر بحقه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول للتكليف، ويكون هذا الطعن بصحيفة تتألف من ثلاث صور يودعها لدى المأمورية المختصة، حيث يتسلم الممول نسخة مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ الإيداع، وتقوم المأمورية بتثبيت بيانات الطعن لديها في دفتر خاص يلخص أوجه الخلاف التي يتضمنها الطعن.

تتولى اللجنة الداخلية البت في أوجه الخلاف بين مأمورية الضرائب وبين الممول وذلك خلال مدة ستين يوماً تبدأ من تاريخ ورود

---

١)المادة /١٣١/ من اللاحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥.

الطعن للجنة بحسب المادة /١٣٢/ من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم /٩١ / لعام ٢٠٠٥ م، وذلك على خلاف المادة /١١٩/ من القانون ذاته التي جعلت هذه المدة تبدأ من تاريخ تقديم الممول الطعن للمأمورية[١].

تختص هذه اللجان بالفصل بالطعون المقدمة من الممولين لمأمورية الضرائب على ربط الضريبة (بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية).

ثالثاً- آلية عمل اللجنة الداخلية:

عند تقديم الممول اعتراض على التكليف بالضريبة المفروضة على أرباحه تتولى اللجنة الداخلية إخطار المكلف بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، وعلى الممثل القانوني للممول حضور الجلسة في التاريخ المحدد، وفي حال عدم حضوره يتم إخطاره بكتاب ثاني أخير، وفي حال عدم حضور الممثل القانوني في الموعد الثاني، على اللجنة إحالة الخلاف إلى لجنة أخرى مختصة لتبت

---

١)نصت المادة /١٣٢ / من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل الصادر بالرقم / ٩١ / لعام ٢٠٠٥ م على: (تختص اللجان الداخلية المنصوص عليها في المادة / ١١٩ / من القانون، بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة، في حين جاء نص المادة /١١٩/ من القانون ذاته التي جعلت هذه المدة تبدأ من تاريخ تقديم الطعن.حيث نصت على(في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها .....وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن)

بالخلاف، باعتبار هذه اللجنة مختصة بالبت بالخلاف بحضور الممول أو من يمثله قانوناً، وعليها إخطار المكلف بذلك[1]، ويجب أن يتوفر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية[2]:

١- سجل قيد الطعون.

٢- سجل محاضر الجلسات.

٣ - سجل القرارت التي تنتهي إليها اللجنة.

رابعاً- قرارات اللجنة الداخلية:

تجتمع اللجنة الداخلية بجلسات سرية، ويجب أن يتم إثبات ما يتم تداوله بالجلسة ضمن محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من المكلف والمأمورية، وخلال الاجتماع تتولى اللجنة مناقشة كل بنود الخلاف، وأوجه الدفاع التي يقدمها المكلف وعليها أن ترد على كل بند من بنود الخلاف، وهنا نحن أمام حالتين[3]:

١- أن يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، فتقوم مأمورية الضرائب بإصدار قرار بما تم الاتفاق عليه، وهنا لا يكون للمكلف الحق في الطعن على هذا القرار.

٢ - إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية تقوم اللجنة بتحديد أوجه الخلاف وتبدي رأيها بشأنه، وتقوم بإحالتها إلى لجنة مختصة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه.

يجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من قبل رئيس اللجنة وأعضائها والمكلف أو من يمثله قانوناً، وللمكلف الحق في الحصول على نسخة من

---

١)لمادة /١٣٤/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري/٩١/لعام ٢٠٠٥ م.

٢)المادة /١٣٣/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري / ٩١ / لعام٢٠٠٥ م.

٣)المادة / ١٣٥/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري / ٩١ / لعام ٢٠٠٥ م.

هذا المحضر.

لا بد أن يكون الإخطار للمكلف بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول، وفي حال انقضت المدة المحددة دون أن تقوم المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة يمكن للمكلف أن يعرض الأمر كتابة على رئيس لجنة الطعن مباشرة أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ليتم تحديد جلسة لنظر النزاع.

نجد أن لجان الطعن في سورية غير قادرة على حسم النزاع وجلّ ما تستطيع القيام به هو إما التثبيت أو التعديل دون الحسم، وبالتالي يكون دورها محدوداً ولم يحقق الغاية التي أوجدت من أجله هذه اللجان ألا وهي حل أكبر عدد ممكن من المنازعات أمامها قبل وصولها إلى القضاء الإداري.

إضافة إلى أن المشرع السوري يعمل على ترحيل المنازعة في المرحلة الإدارية من الدوائر المالية إلى لجان الطعن إلى لجان إعادة النظر ثم إلى القضاء مكتفياً بدور ضئيل للجنة ومغيباً لدورٍ يجب أن يكون لها، إضافة إلى أنه لا يوجد سقف زمني للنظر بالاعتراضات أمامها في التشريع السوري كما هو الحال في التشريع المصري.

إضافة إلى عدم تحقيق العدالة بين المكلفين، وذلك من حيث جعل دعوة كبار المكلفين وحضورهم أمام لجنة الطعن إلزامياً للجنة، وفي المقابل هو غير ملزم لها بالنسبة لبقية المكلفين، وإنما يعود لتقديرها، بينما في مصر الحضور إلزامي للجميع أمام اللجنة الداخلية.

لذلك نقترح في هذا المجال أن تتم إعادة النظر في الأحكام الناظمة للجان الإدارية وإعطاؤها دوراً فاعلاً في حسم النزاع، إضافة إلى إعادة النظر في تشكيلها وتضمينها ممثلين عن جميع الأطراف، إضافة إلى تضمينها عنصر حيادي يرأس هذه اللجنة يفضل أن يكون من القضاء بحيث يعزز من ثقة المكلف.

المطلب الثاني

المرحلة الثانية للاعتراض على التكليف

أعطى المشرع الحق للإدارة الضريبية والمكلف في الطعن في قرار لجنة الطعن أمام لجنة ثانية، فقد يكون القرار الصادر عن لجنة الطعن مجافياً للمصلحة التي ابتغاها المعترض من تقديم اعتراضه (سواء كان المكلف أو الإدارة)، فقد يكون القرار الصادر عن لجنة الطعن متضمناً لزيادة التكاليف وفيه إضرار لمصالح المكلف، أو إنقاص التكليف، وفيه إضرار لمصالح الإدارة المالية، أو أن يكون القرار قد أغفل نقاطاً جوهرية تضمنها الاعتراض.

سنتناول فيما يلي المرحلة الثانية للاعتراض على التكليف المؤقت التي تتولاها في سورية لجنة خاصة تدعى لجنة إعادة النظر، أما في مصر فينحصر هذا الاختصاص بلجنة الطعن وفق الآتي:

الفرع الأول

الطعن بالتكليف أمام لجنة إعادة النظر في سورية

إن صدور قرار لجنة الطعن وفقاً لقانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ م لا يلغي حق المكلف بالاعتراض إذا ما شعر بضرورة ذلك، فلكل من الإدارة المالية والمكلفين بضريبة أرباح المهن التجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية والمكلفين بضريبة الرواتب والأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، الحق بالاعتراض على قرارات لجنة الطعن خلال مدة محددة، ويكون هذا الاعتراض أمام لجنة تدعى لجنة إعادة النظر والتي تعد المرجع الإداري الأخير لفض النزاعات الضريبية.

أولاً- تشكيل لجنة إعادة النظر:

تشكل لجنة إعادة النظر في وزارة المالية من[١]:

١-معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات رئيساً.

٢-قاضٍ بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل عضواً.

٣-أحد المديرين في الإدارة المركزية عضواً.

٤-ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية

---

١)المادة /٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير عضواً.

٥-خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء التي تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة المذكورة في المادة/٢٩/ من قانون ٢٤ لعام٢٠٠٣ غير الخبير المسمى في لجان الطعن عضواً.

٦-مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.

يتولى رئيس اللجنة الرئيسية توزيع الأعمال بين لجان إعادة النظر، وأوضحت الفقرة /ج/ من المادة/٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أن المقصود بهذه الأعمال: (التكاليف المالية المعترض عليها والمرفوعة أمام هذه اللجان من قبل المكلفين أو الدوائر المالية في المحافظات والمناطق المختلفة).

ثانياً- من يحق له الاعتراض:

١-**المكلفون:** يحق للمكلفين أن يطلبوا إعادة النظر بقرارات لجان الطعن والإدارة المالية وذلك في الأحوال التالية[١]:

أ-المكلفون الذين ردّت لجنة الطعن اعتراضاتهم كلياً أو جزئياً أو أجرت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة.

---

١)المادة/٣٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام٢٠٠٣.

ب–المكلفون الذين عدلت الإدارة المالية تكاليفهم المؤقتة وذلك بزيادتها.

٢–الإدارة المالية: يحق للإدارة المالية الاعتراض على قرارات لجنة الطعن في الحالات التالية:

أ–عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

ب–عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

ج–إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

د–عندما يتخذ قرار لجنة الطعن بالأكثرية[١].

ثالثاً- أسباب الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

لم يحدد المشرع أسباباً محددة سواء بالنسبة للمكلف وللدوائر المالية للطعن أو الاعتراض على قرارات لجان الطعن ولكنه اختص الدوائر المالية مجالات يمكنها أن تطعن أو تعترض على قرارات لجان الطعن.

١–أسباب الاعتراض بالنسبة للمكلف: كما أشرنا لم يحدد المشرع أسباباً، ولكن يمكن القول إن هذه الأسباب لا تعدو أن تكون هي الأسباب ذاتها التي عرضها المكلف على لجنة الطعن إذا كان طلب الاعتراض كلياً أو

---

١)المادة/٣٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

جزئياً على التكليف المؤقت أمام لجنة الطعن وهي تشمل وفقاً للقانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ إعتراضه على التقديرات التي يراها غير متوافقة مع فعاليته الاقتصادية، ويمكن للمكلف أن يثير أسباباً جديدة لم تكن مثارة أمام لجنة الطعن، إذ أن النص القانوني وتعليمات وزارة المالية لا يحظر ذلك، فالاعتراض أمام هذه اللجنة يمكن إعتباره استئنافاً لقرار لجنة الطعن وبالتالي يحق للمعترض أن يثير ما يراه محققاً لأهدافه في هذا الاعتراض وغير مقيد بأسباب إعتراضه أمام لجنة الطعن بحسبانه ناشراً.

٢-**أسباب الاعتراض بالنسبة للدوائر المالية:** أجاز المشرع للإدارة الضريبية أن تعترض على قرارات لجنة الطعن، حيث يمكن لها أن تطعن بشكل أصلي أو تبعي وفقاً لاعتراض المكلف، وتتصل الإدارة المالية بطلبات الاعتراض المقدمة من المكلف من خلال طريقتين:

أ-عندما يقدم المكلف طعناً بقرار لجنة الطعن فإنه يقدمه إلى الإدارة المالية وهنا ينبغي أن ترسل الإدارة المالية طلب المكلف بالاعتراض إلى لجنة إعادة النظر مشفوعاً برأيها.

ب-أن تقدم الإدارة المالية طعناً بقرار لجنة الطعن ولا تكتفي بإبداء الرأي بطعن المكلف، وهذا الطعن إما أن يكون أصيلاً مستقلاً عن طعن المكلف، أو أن يقدم طعنها تبعاً لطعن المكلف وأيُّاً يكن الأمر فإن اعتراضات الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن يجب أن تسجل أسوة باعتراضات المكلفين في سجل الوارد.

إذ أن حقها في الاعتراض يبدأ مع حق المكلف في الاعتراض، وفي حال تقديمه خارج المهلة القانونية يتم رد الاعتراض شكلاً.

رابعاً- شروط الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

من شروط الاعتراض بيان أسباب الاعتراض وأدلته سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة المالية، وإن الاعتراض غير المعلل يرد شكلاً.

١-الشرط الزمني: تبدأ المهلة القانونية بالنسبة للمكلف والإدارة من تاريخ الإخبار الفردي الذي يتضمن خلاصة التكليف الفردي بقرار لجنة الطعن أو قرار اللجنة المالية، وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر خلال هذه الفترة و هي ٣٠ يوماً تبدأ من اليوم الذي يلي الإخبار الفردي انقلب قطعياً[١].

ينبغي على الإدارة المالية إذا ما طعنت أمام لجنة إعادة النظر أن تبلغ المكلف خطياً وأن تطلعه على تفصيلات وأسباب الاعتراض حتى يتمكن من إبداء رأيه في النقاط المعترض عليها من قبل هذه الدوائر[٢].

---

١)الفقرة/٢/من المادة/٣٢/من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)ويتوجب على مراقب الدخل في حال إعترضت الدوائر المالية على قرارت اللجان الضريبية تنظيم تقرير بالواقعة مع بيان أسباب الطعن ويتم عرض هذا التقرير على ممثل الدوائر المالية يسميه وزير المالية، وذلك قبل أن يرفعه إلى مدير المالية عن طريق التسلسل حتى إذا إقترن بموافقة الإدارة عمد لتنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع يتم تسجيله في ديوان الدوائر المالية موجه إلى لجنة إعادة النظر ضمن المهلة القانونية للاعتراض، المادة/٣٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- **دفع التأمين:** ينبغي على المكلف أن يدفع مبلغاً تأمينياً مقداره ألف ليرة سورية وفقاً للمادة/٣٤/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ تحت طائلة عدم النظر خلال المهلة الممنوحة لهذا الطلب[١]، وذلك في مختلف حالات الاعتراض له لطلب إعادة النظر والتصحيح[٢]، وهو نفس مقدار مبلغ التأمين على الاعتراض على التكليف في ضريبة الدخل المقطوع وفق الفقرة /٣/من المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ هو (٥%) من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية على أن لا يقل عن مبلغ ١٠٠٠ ل.س و لا يجب على المكلف تسديد التأمين في حال كان اعتراضه رداً على اعتراض الدائرة المالية ويعاد التأمين في الحالة الأولى إلى المكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يصبح التأمين إيراداً للخزينة.

ذهبت الهيئة العامة للجان إعادة النظر إلى أن العبرة في دفع مبلغ التأمين هي لتاريخ التأدية الفعلية للمبلغ إلى صندوق الخزينة المختصة.

---

١)إستقر رأي لجنة إعادة النظر الرئيسية إلى أن المكلف الذي تعكس نتيجة أعماله خسارة وفق قرار لجنة إعادة النظر غير ملزم بدفع تأمين إلى الخزينة عند طلبه إعادة النظر، ولا يتوقف عليه قبول طلبه شكلاً عليه ما دام تقدم به خلال المهلة القانونية، بلاغ وزارة المالية ٨-ب /٣٢٣ ١٩٧٤/٨/١٩.

٢) أما في حالة رد المكلف على إعتراض مقدم من الدوائر المالية فلا يستوجب ذلك تسديد تأمين من قبل المكلف بإعتباره إنه لم يقدم إعتراض على تكليفه.

بمعنى أنه إذا حضر صاحب طلب إعادة النظر في آخر يوم من المهلة القانونية وأغلقت الخزينة العامة قيودها قبل نهاية الدوام الرسمي فقبلت التأمين دون قطع إيصال رسمي ثم حرر الإيصال في اليوم التالي وسجلت على خلفه أن صاحب العلاقة حضر قبل يوم ودفع التأمين وتأخر الإيصال إلى اليوم التالي[1].

فالعبرة هي ليوم الدفع بشهادة رسمية من الخزينة. ويجب على المكلف تسديد مبلغ تأمين خلال المهلة الممنوحة لطلب إعادة النظر أو طلب التصحيح وذلك تحت طائلة رد الطلب شكلاً، ويصبح هذا التأمين إيراداً للخزينة العامة إذا تبين أن من سدده غير محق بطلب الاعتراض المرفوع إلى لجنة إعادة النظر، ويعاد هذا المبلغ إلى المكلف في حالتين:

أ-**الحالة الأولى:** إذا ظهر أن المكلف كان محقاً في طلبه أو بجزء منه[2].

ب-**الحالة الثانية:** إذا عاد المكلف عن طلب إعادة النظر قبل أن تبت

---

١)المادة/٣٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢) نصت المادة / ٣٦ / من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣/ م على أنه: (يعاد التأمين المنصوص عليه في الفقرة /أ/ من المادة / ٣٤ / من هذا القانون إلى من قام بتسديده إلى الخزينة إذا ظهر أنه كان محقا في طلب الاعتراض المرفوع إلى لجنة إعادة النظر أو بجزء منه. وإذا تبين بأنه لم يكن محقا في اعتراضه فإن التأمين المذكور يصبح عندئذ إيراداً للخزينة).

فيه لجنة إعادة النظر[1].

٣- أن يدفع المكلف سلفة على النفقات في حال طلبه إجراء تحقيقات إضافية أو تعيين خبراء، وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة، أو بناء على قرارها المتخذ بهذا الشأن

ذلك بموجب المادة /٣٥/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم/٢٤/ لعام/ ٢٠٠٣/ م[2].

تترتب نفقات التحقيق والخبرة على الفريق غير المحق بموجب القرار الصادر عن لجنة إعادة النظر سواء أكان المكلف أو الدوائر المالية.

إذا تبين أن كلا الفريقين غير محق بجزء من طلبه، حكمت على كل منهما بجزء يتناسب مع الجزء غير المحق به[3]وذلك بمقتضى القرار الصادر عنها في هذا الشأن[4].

---

١)بلاغ وزارة المالية رقم ١١٩٣٩ تاريخ ٨/١٢ – ٨/٢٤ /١٩٥٦م.

٢)تنص المادة / ٣٥/ أ/ على:

(تدقق اللجنة طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى لوائح خطية وإلى الوثائق الثبوتية ويجوز لها أن توعز بإجراء تحقيقات إضافية أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة /٢٦/من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في إستدعاء إعادة النظر وفي هذه الحالة الأخيرة يشترط من المكلف أن يكون قد دفع سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة).

٣)**د.محمد الحلاق،د.عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٤، ص:٤٠٥.

٤) التعليمات التنفيذية من المادة /٣٦ / لقانون الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ م:

(إن نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير المحق وإذا كان كلاً من الفريقين غير محق بقسم من طلبهما يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به، يعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه وإلا يصبح إيرداً للخزينة).

خامساً- آلية عمل لجنة إعادة النظر وقراراتها:

بعد أن يتم تقديم الاعتراض إلى الدوائر المالية يتم تسجيل ذلك في دفتر الاعتراض ويعطى المعترض إيصالاً يذكر فيه تاريخ استلام الاعتراض نفسه وإذا ما كان المعترض هو الدوائر المالية فيترتب عليها أن تعلم المكلف بذلك وأن تسجل اعتراضها بصورة رسمية في دفتر الاعتراضات إلى لجنة إعادة النظر مشفوعة برأيها[1].

تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوى من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من أعضائها على الأقل منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ اللجنة قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين، وفي حال تساوي الأصوات عند حضور أربعة من أعضائها يرجح صوت الرئيس[2].

ينبغي أن تفصل لجان إعادة النظر في النواحي الشكلية لطلب إعادة النظر وهي تقديم الاعتراض خلال المهلة القانونية ودفع التأمين حتى إذا ما تأكدت من توافر الشروط بحثت في الاعتراض موضوعاً وإلا ردته شكلاً.

تتولى لجنة إعادة النظر تدقيق الطلب المرفوع لها بالاستناد إلى لوائح خطية و إلى الوثائق الثبوتية، ويكون لها الحق بأن تجري التحقيقات التي تراها مناسبة، أو تعين خبراء في حال الضرورة، أو بناء على طلب

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة /٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

٢)الفقرة/د/ من المادة /٣٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

المكلف، إذا كان مثبتاً خطياً في طلب الاعتراض أو بطلب مستقل[1].

يتوجب على رؤساء لجان إعادة النظر دعوة أحد ممثلي الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكليف وبتسمية عضواً منها عوضاً عن العضو الخبير في هذه اللجان عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشترك.

يجدر هنا التنويه إلى أن طلبات الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر ليس من شأنها وقف تحصيل التكاليف الضريبية المقررة على المكلف، الأمر الذي يراه البعض حرصاً على عدم التأخير بدفع الضريبة، وبالتالي تراكمها سنة بعد أخرى، والذي نراه إضافة لذلك تأكيداً على أن القرار الصادر بخصوص التكليف من قبل اللجنة المالية هو قرار إداري صادر عن سلطة إدارية مختصة له صفة النفاذ ويرتب آثاراً قانونية[2].

تتولى لجنة إعادة النظر الفصل في كافة الاعتراضات الموجهة لقرار لجنة الطعن المتعلقة بالوقائع والتقديرات وبالتالي يمكن أن يكون حكم اللجنة تخفيض التكليف عما هو مقرر بقرار لجنة الطعن أو زيادة التكليف، ولا تستطيع الزيادة إلا في حال وجود طلب بإعادة النظر من قبل الدوائر المالية سواءً كان أصلياً أو تبعياً يصدر قرار اللجنة معللاً وشاملاً لكل النقاط المثارة ويعد قراراً قطعياً ما لم يقدم طلب تصحيح أو طعن أمام القضاء.

---

١)المادة/٣٥/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)المادة/٣٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

تحكم لجان إعادة النظر على الطرف غير المحق بنفقات التحقيق والخبرة أما إذا كان كل من الطرفين غير محق تحكم اللجنة على كل منهما بجزء من النفقات كل بنسبة المقدار غير المحق.

سادساً- حالات طلب التصحيح:

أجاز المشرع للمكلف أو الإدارة المالية أن تقدم طلب تصحيح إلى لجان إعادة النظر لتتولى النظر في هذا الطلب في حالات حصرية[1]:

١-إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة ومهلة الاعتراض على هذه الحالة ستة أشهر من اليوم التالي لتبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه.

٢-إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قطعياً كان في حيازة خصمه.

٣-إذا لم تراعِ في التحقيق والحكم الأصول المعينة في القانون /٢٤/ لعام٢٠٠٣.

٤-إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها أحد الطرفين.

٥-إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم، ويتم

---

١)المادة /٣٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

تقديم طلب التصحيح بالنسبة للحالات الأربع الأخيرة خلال مهلة ستة أشهر من اليوم التالي لتبليغ القرار المطلوب تصحيحه.

بقي أن نذكر أن المشرع السوري نص على تشكيل هيئة عامة للجان إعادة النظر بضريبة الدخل ويتم تشكيلها من:

أ- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية رئيساً.

ب-اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميهما وزير العدل عضوان.

ج-مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية عضوين.

تختص الهيئة العامة للجان إعادة النظر بالبت في القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهاد بين لجان إعادة النظر حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها، أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.

لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية[1].

---

١)الفقرة /أ/ من المادة /٣٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

كما يجوز للمكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم/ ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ طرق باب القضاء للطعن في قرارات الإدارة الضريبية.

قد حصر هذا القانون حالات جواز الطعن في قرارات لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص في حالتين فقط هما[١]:

-**الحالة الأولى:** إذا كان النزاع في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

-**الحالة الثانية:** في حالة تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيض أرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥ % عما هو مقرر من قبل لجان الطعن أو لجان الإدارة المالية[٢].

---

١)المادة /٤٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام٢٠٠٣: (أ-يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص. ب تحدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:-في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع. -في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن /٢٥%/ عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية).

٢)صدرت عدة قوانين بخصوص القضاء المختص بالفصل بالمنازعات الضريبية في سورية، وفي حال كانت المنازعات حول الأساس القانوني للتكليف تتولى محاكم القضاء الإداري هذا الاختصاص بموجب القانون رقم/١/لعام/١٩٩٣.

سابعاً- محل الدعوى الضريبية:

إن مجلس الدولة المتمثل بالقضاء الإداري ينظر في الطعون في القرارات النهائية الصادرة بشأن المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف الضريبي، وإستناداً إلى المادة /٣٤/ من قانون ضريبة الدخل نجد أن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل، وبذلك ندرك أن عمليات التحصيل تبقى قائمة وفي كل الأحوال بدءاً من عملية إنذار المكّلف بالدفع وحتى استصدار قرار بالتنفيذ على أمواله ولذلك يمكن أن نقول إن محل الدعوى الضريبية يتجّلى في أمرين أساسيين:

الأول: إدعاء المكلف بطلب وقف التنفيذ على أمواله.

الثاني: إدعاء المكلف بالبحث في أساس تكليفه.

إن كلاً من هذين الإدعائين يمّثل دعوى مستقلة بحد ذاته وسنبحث كلاً منها تباعاً.

١-الإدعاء بطلب وقف التنفيذ:

إستناداً إلى نص المادة /٢١/ من قانون مجلس الدولة رقم /٥٥/ لعام ١٩٥٩ يتبين أنه لا يترتب على رفع الدعوى إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر وقف التنفيذ إذا طلب ذلك من صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها وعلى ذلك فليس من الضروري أن تترافق كل دعوى بإلغاء قرار إداري ومنها القرار الصادر بتكليف ضريبي بوقف التنفيذ فهذا الأمر يتوقف على توافر أمرين وهما:

-جدية الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى.

-حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التكليف يتعذر تداركها فيما بعد.

في حال توافر هذين الأمرين تنظر المحكمة حسب قيمة النزاع مباشرة كأي قضاء خصومة في هذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه.

قرار محكمة القضاء الإداري بوقف التنفيذ أو عدم وقفه قرار قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال / ٦٠ / يوماً من تاريخ صدور الحكم وطبعاً فإن القرارات التي تصدرها في هذا المضمار لا تمس بأساس النزاع وإنما تفضل طلب وقف التنفيذ.

٢-الإدعاء بالبحث في أساس التكليف:

بعد صدور القرار النهائي بوقف أو عدم وقف التنفيذ على أموال المكّلف تحال الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتقوم بدورها بتحضيرها من الناحية القانونية حيث تمّثل هذه الهيئة جزءاً من القسم القضائي لمجلس الدولة وفي معرض اختصاص هذه الهيئة بتحضير الدعوى و هيئتها للمرافعة ويكون لها حق الإتصال بالجهات الحكومية وكذلك ذوي الشأن للحصول على ما يكون لازماً في عملية التحضير لها.

كما لها أيضاً أن تعرض على الطرفين تسويَة النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا خلال أجل محدد فإن تمت التسوية استبعدت القضية من الجدول لإنتهاء النزاع وإن لم يتم ذلك وبعد تمام الهيئة للدعوى يودع المفوض تقريراً يحدد فيه وقائع الدعوى والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع.

يبدي رأيه مسبباً ويجوز لذوي الشأن أن يطلعوا على تقرير المفوض بقلم كتاب المحكمة ثم تقوم هيئة المفوضين خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع المذكرة السابقة بعرض ملف الأوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التي تنظر فيها الدعوى ويكون توزيع القضايا على دوائر

محكمة القضاء الإداري بمراعاة نوعها طبقاً للنظام الذي تبينه اللائحة الداخلية[1].

كما يبّلغ قلم كتاب المحكمة تاريخ الجلسة إلى ذوي الشأن ويحدد ميعاد الحضور بثمانية أيام على الأقل ويجوز في حالة الضرورة نقصانه إلى ثلاثة أيام ويصدر الحكم في الدعوى في جلسة علنية ولرئيس المحكمة أن يطلب ذوي الشأن وإلى المفوض ما يراه لازماً من توضيحات.

لكن هل يجوز تقديم دفع أو طلب أو أوراق أو أشياء معينة كان يجب تقديمها قبل إحالة القضية إلى المحكمة؟.

في الواقع يجوز ذلك في ثلاث حالات:

-إذا أثبت أن أسباب تقديم ذلك الدفع أو الطلب أو الأوراق طرأت بعد الإحالة أو إن كان المطالب يجهلها عند لزوم الإحالة.

-إذا رأت المحكمة تحقيقاً للعدالة قبول الدفع أو الطلب أو الورقة.

- إذا كانت الدفوع والطلبات من الأسباب المتعلقة بالنظام العام فهنا يجوز إبدائها في أي وقت كما يجوز للمحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها.

تتخذ محكمة القضاء الإداري قرارها بهيئتها المشكلة من ثلاثة مستشارين أحدهم رئيس وبحضور مفوض الدولة ومساعد له، وبعد أن يبين في القرار الجهة المدعية والجهة المدعى عليها يتناول الوقائع المادية والقانونية للدعوى ثم تبرز المحكمة رأيها في الموضوع وتختمه بقرارها هذا والقرار الصادر عنها قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا.

بموجب القانون / ١ /لعام ١٩٩٢ تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات محكمة القضاء الإداري واختصاصاتها بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ مطرح

---

١)**د.محمد الحلاق، التشريع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٤.

الدعوى بها عن / ١٠٠ / ألف ليرة سورية إلى أن تشكل محكمة قضاء إداري في المحافظة إلا أن القرار الصادر عن هذه المحكمة لا يطعن به أمام محكمة الاستئناف والنقض بل أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف خلال / ٣٠ / يوماً من تاريخ صدورها.

الفرع الثاني

الطعن أمام لجنة الطعن في مصر

يمكن للممولين بضريبة الدخل في مصر الاعتراض على قرارات اللجنة الداخلية أمام لجنة الطعن، ولا بد من أن تراعي اللجنة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي[١].

تعتبر لجنة الطعن هيئة إدارية ذات اختصاص قضائي، فالقانون المصري أعطاها ولاية القضاء في الفصل بما ينشأ من نزاعات بين

---

١) من مقتضى الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي أن تشمل وفقا للمادة /١٤١ / من اللائحة التنفيذية لقانون الدخل المصري كلا من:١ –مراعاة الاختصاص.٢ –إعلان أطراف الخلاف. ٣ –حق المكلف في رد اللجنة أو رد أحد أعضائها. ٤ –مناقشة مجمل الدفوع المقدمة من المكلف. ٥ –تسبيب القرارات وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية.

الممولين ومصلحة الضرائب[1].

تعتبر لجنة الطعن من اللجان الدائمة، وهي تابعة مباشرة للوزير وهو الذي يحدد بقرار منه مقارها واختصاصاتها ومكافآت أعضائها حتى يضمن استقلالها وذلك وفق الآتي:

أولاً- تشكيل لجنة الطعن:

تشكل لجنة الطعن بقرار من وزير المالية وهي تتألف من[2] :

١ – رئيس من غير العاملين بالمصلحة.
٢ – عضوين اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير.
٣ – اثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

---

١)**د. منصور البديوي، د .أيمن شتيوي، المحاسبة الضريبية طبقا للقانون رقم / ٩١ / لعام ٢٠٠٥/ م**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٠، ص: ٢٢٠.

٢) المادة /١٢٠/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م .

لا يكون انعقاد لجنة الطعن صحيحاً إلا إذا حضرها الرئيس وثلاثة من الأعضاء على الأقل لكي تتمتع قراراتها بالموضوعية ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة[1].

نلاحظ أن لجنة الطعن غير مستقلة في تشكليها عن وزارة المالية ومن ثم عدم حياديتها كما هو الحال في تشكيل لجنة الطعن في سورية، ولا تؤدي إلى بناء علاقة متوازنة بين الممول ومصلحة الضرائب ولا تحقق الغاية من إنشائها، أي تحقيق العدالة في التكليف وحماية الممول من التعسف في استخدام سلطاتها والتقليل من الدعاوى القضائية لإنهاء النزاعات الضريبية وبناء الثقة المتبادلة وحسن النية والتعاون البناء بينها وبين الممول.

لكنها أكثر حيادية في تشكيلها من لجنة إعادة النظر في سورية لكونه يرأسها شخص من غير العاملين في المصلحة، وكان من الأفضل لو كان يرأسها قاضي لضمان حياديتها طالما أن باقي أعضائها جزء يمثل الإدارة الضريبية وجزء مماثل يمثل المكلف.

ثانياً- اختصاص لجنة الطعن:

تتولى لجنة الطعن في مصر الفصل في كافة أوجه الخلاف بين الممولين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بكافة الضرائب المنصوص عليها في هذا قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام / ٢٠٠٥ / م سواء أكان النزاع بتطبيق الضريبة، أو تحديد وعاء هذه الضريبة[2].

---

١) المادة /١٢٠/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

٢)المادة /١٢١/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

فعند تقديم الممول في مصر اعتراضه أمام لجنة الطعن يكون لهذه اللجنة الحق في نظر أي خلاف بين الممول ومصلحة الضرائب يتعلق بتطبيق الضريبة أو تحديد وعائها فلا يقتصر اختصاصها على المسائل الحسابية فقط بل يمتد إلى بحث مدى خضوع الممول للضريبة أيضاً إذا نازع الممول في ذلك، وذلك بحسب قضاء النقض المصري الذي جعل اختصاص لجان الطعن الفصل في الأوجه التي يثار بشأنها الخلاف بين الممول والمصلحة، أما الأوجه التي لم تكن محل خلاف (غير معروضة على اللجنة) يمتنع على اللجنة أن تتعرض لها في قراراتها من تلقاء نفسها[1] .

يترتب على لجنة الطعن إبلاغ كل من الممول ومصلحة الضرائب بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول، ويحق للجنة أن تطلب من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من بيانات مصرفية وأوراق ومستندات، وعلى من يمثل الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإذا لم يحضر الممثل القانوني أمام هذه اللجنة في أول جلسة يؤجل الطعن لأسبوعين على الأقل ويتم إبلاغ الممول بذلك، فإذا كان هناك عذر تقبله اللجنة يتم فتح باب المرافعة وتحدد جلسة لنظر الطعن، أما إذا لم تقبل عذره تصدر اللجنة قراراً مسبباً حيث تقوم بالفصل في الطعن في ضوء المستندات

---

١)**د. منصور البديوي، د. أيمن شتيوي**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٢٢.

المقدمة، لا يشترط مراعاة مده معينة عند إخطار لجنة الطعن للطاعن بالجلسة المحددة لإصدار القرار[1]، ويترتب على لجنة الطعن القيام بمسك سجلات محددة تتمثل بما يلي[2]:

١ – سجل الطعون الضريبية، وهو سجل تقيد فيه الطعون حسب تاريخ ورودها، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافي ربح كل سنة، وقرار اللجنة عند صدوره.

٢ – سجل يسمى سجل الجلسات، وتدون فيه المداولات التي تدور في كل جلسة.

بالإضافة لذلك على لجنة الطعن مسك أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة، ويكون القيد في السجلات المشار إليها بمعرفة أمانة لجنة الطعن.

ثالثاً- قرارات لجنة الطعن:

تصدر لجنة الطعن قرارات بفض النزاع، ويجب أن تكون قرارات لجنة الطعن معللة، وصادرة بأغلبية أصوات الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح جانب الرئيس، وعلى الرئيس وأمين السر توقيع القرارات خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها[3].

تصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، وتخطر لجنة الطعن كلاً من المكلف والمصلحة بقرارها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

---

١) الطعن رقم ١٧٢٠ لسنة ٦٤ ق – جلسة ٢٠٠١/١٢/١٣.

٢)المادة/١٣٦/من اللائحة التنفيذية من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١عام ٢٠٠٥.

٣) المادة / ١٢٢ / من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١ / لعام ٢٠٠٥.

يعدل قرار ربط الضريبة وفقاً لقرار لجنة الطعن، وتصبح الضريبة واجبة الأداء من واقع هذا القرار، ولا يمنع الطعن أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة.

إذا لم تكن الضريبة قد حُصلت يكون تحصيلها على مقتضى هذا القرار، بمعنى أنه قرار إداري بكل مفاعيله وأهمها نفاذه وترتيبه للآثار القانونية.

لكل من الممول ومصلحة الضرائب الحق في طلب التصحيح وكذلك الحق في الطعن في قرار اللجنة أمام القضاء، وذلك مدة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار وفق الآتي:

أوجب المشرع المصري على مصلحة الضرائب في حال طلب الممول تصحيح الربط النهائي المبني على تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن وذلك خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في حالات محددة تتمثل وفقاً للمادة /١٢٤/ من قانون الضريبة على الدخل رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥ / م بما يلي:

١ – عدم مزاولة الممول أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

٢– الضريبة على نشاط معفى منه المكلف قانوناً.

٣– ربط الضريبة على أية إيرادات غير خاضعة للضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

٤ – عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.

٥ – الخطأ في تطبيق غير الضريبة.

٦ – الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

٧–عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

٨ – عدم خصم الضرائب واجبة الأداء.

٩ – عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي يستأجرها الممول.

١٠ – عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها.

١١– تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات سابقة.

١٢–ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة، هذا وقد أعطى المشرع الضريبي المصري للوزير المختص أن يضيف حالات أخرى بقرار منه.

بالإضافة للحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة قرار ربط الضريبة[١].

في حال تقديم الممول لطلب تصحيح لأحد الأخطاء المادية، تختص لجنة أو أكثر بالنظر بالطلب وتسمى هذه اللجنة (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي)، وتتألف هذه اللجنة من[٢]:

أ–رئيس من أحد العاملين بمصلحة الضرائب/ مدير عام/.

ب– عضوية مستشار مساعد على الأقل من مجلس الدولة يندبه رئيس مجلس الدولة.

ج–أحد العاملين بالمصلحة.

على هذه اللجنة النظر بالربط النهائي وإصدار قرارها خلال مدة لا تتجاوز ستين يوماً من تاريخ وصول الملف الضريبي إليها.

---

١)المادة /١٢٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

٢)المادة/١٤٢/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم/ ٩١/لعام ٢٠٠٥/ م.

حيث يتوجب على لجنة إعادة النظر طلب الملف الضريبي من مأمورية الضرائب المختصة خلال مدة أقصاها /١٥/ يوماً من تاريخ طلب المكلف بالتصحيح، وعلى مأمورية الضرائب موافاة اللجنة بالملف الضريبي خلال مدة أقصاها أيضاً / ١٥ / يوماً[١].

لا يكون قرار لجنة إعادة النظر بالربط النهائي نافذاً إلا بعد أن يتم اعتماده من رئيس مصلحة الضرائب.

لا يجوز لمصلحة الضرائب في مصر إجراء أو تعديل الربط إلا خلال مدة التقادم، وهي خمس سنوات تبدأ هذه المدة من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون مدة التقادم ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة وتحتسب مدة التقادم بالأيام وليس بالساعات[٢]، ولا يحسب اليوم الأول، وتكمل المدة بانقضاء أخر يوم منها.

تنقطع مدة التقادم في الحالات التالية:

-أي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني المصري[٣].

-بالإخطار بعناصر ربط الضريبة.

---

١)المادة/١٤٣/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم/٩١/ لعام ٢٠٠٥/ م.

٢)المادة /٩١ / من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م.

٣)وهي بموجب المادة / ٣٨٣ / من القانون المدني المصري : المطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى المحكمة غير المختصة، والتنبيه والحجز، وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو توزيع ، وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في أحد الدعاوى كما ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً.

-التنبيه على المكلف بأداء الضريبة.

-بالإحالة إلى لجان الطعن.

للممول طلب استرداد المبلغ المسدد بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد، ويجوز للممول في مصر الاعتراض عن قرارات لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية من خلال دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية.

قد منح هذا الحق لكلٍ من مصلحة الضرائب والممول، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغ القرار، حيث ترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها أي محكمة المركز الرئيسي للممول أو محكمة محل إقامته المعتاد أو محكمة مقر المنشأة.

بناء على ما سبق، يصبح قرار الربط نهائياً وفقاً لقانون ضريبة الدخل المصري رقم/٩١/ لعام /٢٠٠٥/ م ولا يجوز تعديله، لا من قبل مصلحة الضرائب ولا من قبل الممول، في كل من الحالات التالية:

- موافقة الممول على التكليف الصادر بحقه.

- صدور قرار لجنة الطعن النهائي وعدم الاعتراض عليه أمام القضاء خلال ٣٠ يوماً من تبلغه القرار.

-صدور حكم المحكمة واستنفاده طرق الطعن.

رابعاً- الطعن أمام القضاء:

لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

ترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

تنحصر ولاية المحكمة في نظر الطعون التي تقدم إليها من مصلحة الضرائب أو الممول في حدود قرار لجنة الطعن، وعليها أن تفصل في أوجه اعتراضات الممول على تقديرات مصلحة الضرائب التي سبق له عرضها على لجنة الطعن وبحثتها أو أصدرت قراراً فيها، لأن المحكمة ليست مختصة بتقدير الأرباح إبتداء، ولا هي بداية لتحكيم القضاء في التقدير، وإنما هي هيئة تنظر في طعن في قرار أصدرته اللجنة، وأن ولاية المحكمة في النظر فيه لا يتعدى النظر فيما إذا كان هذا القرار موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له[1].

لا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة، فالضريبة واجبة الأداء بمقتضى قرار لجنة الطعن، ولا يمنع من أدائها الطعن على هذا القرار، حتى لا يكون الطعن وسيلة لإطالة أمد النزاع بغية تأجيل أداء الضريبة بما يضر بحق الدولة في تحصيلها لتحقيق أغراض عامة، فإذا صدر الحكم الابتدائي بتخفيض دين الضريبة عدلت الضريبة بمقتضاه وصار أداؤها واجباً ولو أن هذا الحكم محل إستئناف من الممول أو المصلحة.

---

١)د.رمضان الصديق، **الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٤٧.

يمكن الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع، ووفقاً لأحكام قانون المرافعات، باعتباره الشريعة العامة في التقاضي، أن الاستئناف لا يطرح على المحكمة الاستئنافية ما قبله المستأنف صراحة أو ضمناً مما قضى به ضده، كما لا يقبل إبداء طلبات جديدة، ولكن ذلك لا يمنعه من إبداء أدلة وأوجه دفاع جديدة لم يسبق طرحها على محكمة أول درجة ما دام أن حقه في إبدائها لم يسقط و أوجب المشرع على محكمة الاستئناف أن تتصدى لها.

لذلك قضى بأن طلب الممول الاعتداد بالشراكة القائمة بينه وبين زوجته لا يعد طلباً جديداً لكونه لم يطرحه أمام محكمة أول درجة، وإنما يعتبر داخلاً في نطاق طلبه الصريح تخفيض الربح ومطروحاً ضمناً على تلك المحكمة للفصل فيه، إذ لن يتسن لها تقدير ذلك الربح وتحديد حصة الممول إلا بعد الوقوف على الشكل القانوني الذي يمارس نشاطه من خلاله.

بموجب المادة /١٢٥/ من القانون إن الدعاوى التي ترفع من المكلف أو عليه يجوز نظرها في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة ممثلة في الدعوى، يعاونها مندوب من المصلحة، فنظر الدعوى سرية أمر جوزاي، بينما يكون تمثيل النيابة فيها وجوبياً، وكذلك الحكم علنياً أمر وجوبي، يؤدى إغفاله إلى بطلان الحكم.

أما النص على أن مندوب من مصلحة الضرائب يعاون النيابة العامة في ضرورة مثولها في الدعوى، وإنما هو ترخيص بممثل النيابة العامة في أن يستعين أثناء النظر في الدعوى بخبرة المندوب، ومن ثم

فإن عدم ذكر إسم المندوب في الحكم لا يترتب عليه بطلان[1].

أ-حجية الربط النهائي:

يكتسب قرار الربط النهائي المستند إلى موافقة المكلف، أو صدور قرار لجنة الطعن النهائي، أو حكم المحكمة الذي إستنفذ طرق الطعن فيه حجية تجعل دين الضريبة المحدد بناء عليه واجب الأداء، كما يمنع المكلف طلب تعديله أو إلغائه، ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل عنه، وذلك لتعلقه بحق للمكلف وللخزانة العامة في آن واحد.

بهذا الربط النهائي إكتسب المكلف حقه في مركز ضريبي مستقر على دين ضريبي محدد ومعلوم يلتزم به وفقاً لقرار الربط النهائي، دون أن يفاجأ فيما بعد بما يغير هذا الإستقرار بإلغاء قرار الربط أو تعديله مما يفرض عليه إلتزامات ضريبية عن سنوات سابقة أقفلت حساباتها، بما يحمله ديناً غير متوقع يؤثر في مجرى نشاطه المعتاد، ومع ذلك فقد أجاز القانون لكل من مصلحة الضرائب إجراء الربط الإضافي أو تعديل الربط النهائي أو تصحيحه أو تصحيح الربط النهائي في حالات معينة[2].

ب-حق المصلحة في الربط الإضافي أو المعدل:

تلجأ المصلحة إلى هذا الربط في حالات يثبت فيها أن الربط النهائي السابق قد تم بأقل من الضريبة المستحقة لسبب يرجع إلى غش الممول أو تحايله على المأمورية دون أن تكن على علم بحقيقة أرباحه التي أخفاها عنها عند إجراء الربط الأصلي.

أشارت المادة/٩١/من القانون للمصلحة إلى إجراء ربط معدل خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء الميعاد المحدد قانوناً لتقديم الإقرار عن

---

١)**د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٤٨.

٢)**د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٢.

الفقرة الضريبية، أو خلال ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من الضريبة.

لم ينص المشرع في القانون الحالي صراحة على حق المصلحة في أن تجري ربطاً إضافياً إذا ثبت لها بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التي سبق الربط عليها تقل عن الإيرادات الحقيقية للممول بسبب إستعمال إحدى الطرق الاحتيالية المتعلقة بالتهرب الضريبي، كما كان النص على ذلك في المادة /١٥٢/ من القانون الملغى رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١، والذي أجاز للمصلحة أن تجري الربط الإضافي خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة.

لا يعني ذلك أنه لم يعد للمصلحة الحق في إجراء هذا الربط الإضافي وفقاً لأحكام القانون الحالي رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥، ذلك لأن المادة /٩٠/ منه والتي أجازت للمصلحة أن تعدل الربط ، يمكن تفسيرها إلى الحد الذي يسمح لها بالإضافة على الربط الأصلي، لأن تعديل الربط تقتضي بالضرورة تصويب الربط الذي تم بناء على إقرار الممول، أو تحديد الضريبة بالتقدير الذي تجريه الإدارة الضريبية وفقاً لما توافر لديها من بيانات ومستندات، يمكن أن تكشف عن عناصر مخفاة، تضاف إلى العناصر الظاهرة أو التي كانت تعلم بها المصلحة من قبل.

لا يسمح للمصلحة بتعديل الربط أو بإجراء ربط إضافي بعد أن يكون الممول قد قبل الربط الأصلي إذا كان خالياً من التدليس، أو غير مستند لعناصر جديدة لم تكن المصلحة على علم بها لسبب يرجع إلى غش الممول وتدليسه، لأن الممول إذا قبل تقدير المصلحة لأرباحه فإنه يكون قد تم الإتفاق بينهما على مطرح الضريبة، وهو إتفاق ملزم للطرفين ومانع لهما من العودة إلى مناقشة موضوعه متى كان هذا الإتفاق قد خلا من شواب الرضاء ولم يثبت العدول عنه بدليل جائز القبول قانوناً.

بيد أن القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ لا يسمح بإجراء ربط إضافي أو معدل بعد مضي خمس سنوات في الحالات العادية من تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار، يضاف لها سنة سادسة في حالة التهرب.

يهدف هذا التحديد إلى ضمان إستقرار المراكز الضريبية للممولين، وعدم جواز المساس بها بعد إنقضاء فترة قدرها المشرع وإعتبرها طافية لأن تفحص المصلحة أوضاعه، وتمحص الظروف المتعلقة بنشاطه، بحيث يمتنع عليها أن تباغته به ذلك بمطالبة ضريبية جديدة عن سنوات سابقة.

٣-تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية[١]:

أوجبت المادة /٩٣/ من قانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على المصلحة تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية الواردة بالربط ، وللمأمورية أن تجري ذا التصحيح من تلقاء نفسها أو بناء على طلب يقدمه المكلف إليها.

يقصد بالأخطاء المادية حسبما نصت المادة /١١٧/ من اللائحة التنفيذية من قانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ ورود النتيجة مخالفة للحيثيات، وتعد في حكم الحالات المبررة لتصحيح الربط النهائي الواردة في المادة /١٢٤/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ إذا إكتشفت بمعرفة المأمورية أو المكلف قبل صيرورة الربط نهائياً.

أما الأخطاء الحسابية فهي الأخطاء في نقل الأرقام أو الأخطاء في عمليات الجمع أو الطرح وكافة العمليات الحسابية، أو الخطأ في تاريخ معين.

بخلاف الأخطاء المادية أو الحسابية فإنه لايجوز تصحيح الأخطاء الموضوعية التي ترد في حيثيات القرار أو الحكم إلا بالطرق القانونية، أي

---

١)د.رمضان الصديق، **الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٣.

من خلال الاعتراض أو الطعن على هذه القرارات أو الأحكام وفقاً للإجراءات القانونية، حتى لا يتخذ التصحيح ذريعة للالتفاف على القرار أو الحكم الذي حاز قوة الأمر المقضي.

المعيار الذي أخذ به القضاء للتفرقة بين الأخطاء المادية والحسابية وبين الأخطاء الموضوعية، هو أن الخطأ المادي أو الحسابي هو الخطأ في التعبير وليس الخطأ في التفكير، فيكون الخطأ مادياً عندما يستخدم أسماء أو أرقاماً غير تلك التي يجب أن يستخدمها للتعبير عما في ذهنه من أفكار، أما الخطأ في تقدير القاضي أو تكوين التقدير تجاه قضية معينة يعد خطأ موضوعياً.

الأصل وفقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية أن يقوم بتصحيح الأخطاء من وقع فيها، بمعنى أن المأمورية لا تملك أن تصحح الأخطاء التي وقعت فيها لجنة الطعن، ولكن ذلك لا يمنع الجهة الأعلى في نظر المنازعة أن تصحح الخطأ المادي والحسابي الذي تكتشفه من تلقاء نفسها دون أن تلتزم بإعادة الموضوع مرة ثانية للجهة الأقل التي وقعت في الخطأ، وبذلك قضت محكمة النقض بأنه:

(إذ خول المشرع لجنة الطعن ولاية القضاء للفصل في خصومة بين المكلف والمصلحة، فإن هذه اللجنة تكون مختصة بتدارك ما يكون قد ورد في تقديرات المأمورية من أخطاء مادية كتابية كانت أو حسابية، وأن تصدر قرارها على الوجه الصحيح، ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز المكلف ذلك أن الأخطاء المادية لا تجوز أية حجية حيث أجاز الشارع تصحيحها في أي وقت)[1].

---

١)الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق ،جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠، **د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٥.

٤-تصحيح الربط النهائي:

أوجبت المادة /١٢٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على مصلحة الضرائب أن تصحح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في حالات معينة لضمان عدم فرض الضريبة على المكلف وهي مشوبة بخطأ قانوني ومن هذه الحالات:

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

-ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.

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

-عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.

-الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.

-الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

-عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.

-عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.

-عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.

-تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

-ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.

الحالات المذكورة على سبيل المثال، إذ أجاز القانون لوزير المالية أن يضيف حالات أخرى بقرار منه، وخاصة إذا كانت هذه الحالات لدى صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تودي إلى عدم

صحة الربط، وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يدبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد إختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد إعتماده من رئيس المصلحة[1].

تلتزم اللجنة بأن تطلب الملف الضريبي الخاص بالمكلف من المأمورية المختصة[2]، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من طلب المكلف إليها، وعلى المأمورية المختصة أن توافي اللجنة بهذا الملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها، وبمجرد ورود الملف للجنة، تقوم اللجنة بدراسة طلب المكلف والمستندات المقدمة في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

يخطر كل من المكلف ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة، وهذه المواعيد التي تضمنتها اللائحة التنفيذية لضمان عدم تقاعس اللجنة عن نظر طلب المكلف دون مبرر، وهي من المواعيد التنظيمية التي لا يترتب على مخالفتها جزاء، ومن ثم فإن نظر اللجان لطلبات المكلفين بعد إنقضاء المواعيد المذكورة لا يترتب بطلان قراراتها.

---

١)**د.رمضان الصديق، الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٦.

٢)المادة /١٤٣/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥.

بعد الإنتهاء من الفصل الأول والذي خصصناه لامتيازات الإدارة الضريبية في إطار ضريبة الدخل، أعتقد على المشرع السوري أن يأخذ بأسلوب التقدير الذاتي لمطرح الضريبة ونظام الفحص بالعينة للإقرارات المقدمة من المكلفين لما له من فوائد وأن يجعله هو الأصل، وأن يأخذ بالتقدير الإداري على سبيل الإستثناء، كما فعل المشرع الضريبي المصري في قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

ينبغي إعادة النظر في العقوبات المفروضة بحق المتخلفين عن تنفيذ واجباتهم الضريبية لتشديدها.

ينبغي إدخال العنصر القضائي في تشكيل لجان الطعن، لأنه يمثل ضمانة حقيقية لتحقيق الحياد، لما يتمتع به القضاة من نزاهة وخبرة قانونية اكتسبوها على مرّ السنين، وحتى تتدعم الثقة في قراراتهم.

تتم إعادة النظر في الأحكام الناظمة للجان الإدارية وإعطائها دوراً فاعلاً في حسم النزاع إضافة إلى إعادة النظر في تشكيلها وتضمينها ممثلين عن جميع الأطراف إضافة إلى تضمينها عنصر حيادي يرأس هذه اللجنة يفضل أن يكون من القضاء بحيث يعزز من ثقة المكلف، وحبذا لو أن المشرع السوري يقيد اللجان الإدارية بمهلة قانونية يجب عليها أن تبت بالاعتراض خلالها لتكون فاعلة للقيام بدورها وضمانة لحقوق المكلفين.

الفصل الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

تعد مرحلة تحصيل الضريبة المرحلة النهائية وأهم وأخطر مرحلة حيث إنه لو أخفقت الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لكانت كافة المراحل السابقة مهما روعي فيها من دقة ومهما بذل من أجلها من جهد سواء في اختيار أساليب تنظيمها الفني أو في تنفيذها جهداً ضائعاً ونفقات لا طائل من ورائها ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الموازنة العامة للدولة.

توجد عدة اعتبارات ومتغيرات لا بد من أخذها في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدة، فالخزينة يعنيها الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ اعتمادات الموازنة في الوقت المناسب دون إبطاء، ومن ثم تبذل أقصى جهدها كي يتم التحصيل فور استحقاق دين الضريبة، وهي تسعي في الوقت ذاته إلى مكافحة التهرب الضريبي وتقليل حجم المتأخرات، وكذلك تسعى الإدارة الضريبية إلى تخفيض نفقات الجباية أو تحقيق قواعد الملاءمة أو تخفيف العبء النفسي على المكلف وعدم إشعاره بثقل عملية دفع الضريبة.

يمكن أن تلجأ إلى احتجاز قيمة الضريبة أو الجزء الأكبر منها قبل أن يحصل المكلف على الإيراد أو تلجأ إلى تقسيط عملية تسديد

الضريبة على عدة أقساط متباعدة أو تدمجها في أسعار السلع والخدمات التي يتداولها.

إن عملية فرض الضريبية تبدأ منذ تحقق الواقعة المنشأة للدخل، عند ذلك تبدأ الإدارة الضريبية بعملية تقدير مطرح الضريبة ومن ثم عملية تحصيله، وإن ما يهم الإدارة الضريبية دخول دين الضريبة إلى الخزانة العامة، وذلك بما يتفق وأحكام القانون.

إن تحصيل دين الضريبة يتطلب إجراءات ووسائل وإمتيازات تمكّن الإدارة الضريبية من سرعة تحصيله وبأقل تكلفة ممكنة، وتختلف إجراءات التحصيل التي تعد امتيازاً للإدارة الضريبية بحسب اختلاف طبيعة الدين، فهناك بعض الديون التي يتم تحصيلها قبل وصول الدخل إلى المكلف كطريقة الحجز في المنبع للرواتب والأجور، وهناك طريقة الحجز التنفيذي على أموال المكلف المستحقة عليه أموال الضرائب وهناك نظام السلف على حساب الضريبة.

تأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة، أما بخصوص الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل، فإما أن يكون عن طريق دائرة ضريبة الدخل إن كانت الدولة تأخذ بنظام ضريبة الدخل العامة والتي قد تكون مقسمة محلياً كما هو الحال في مصر.

إما أن يكون عن طريق دائرة التحصيل الخاصة بكل نوع من الضرائب النوعية المؤلفة لضريبة الدخل إن كانت تأخذ الدولة بنظام ضرائب الدخل النوعية كما هو الحال في سورية.

حيث توجد في المديريات المالية بالمحافظات السورية دوائر لجباية كل نوع من أنواع الضرائب، كدائرة تحصيل ضريبة الأرباح الحقيقية، الدخل المقطوع، الرواتب والأجور.

قد حددت القوانين المالية أساليب الجباية والمؤيدات القانونية للتحصيل وامتيازات الإدارة الضريبية لضمان تحصيل دين الضريبة والتقادم المسقط لحق الجباية.

يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحث الأول نتناول فيه الطبيعة القانونية لدين الضريبة ونظم التحصيل، ومبحث الثاني نتناول فيه خصائص دين الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيل دين الضريبة.

المبحث الأول
الطبيعة القانونية لدين الضريبة ونظم التحصيل

تأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة، وفي هذا الإطار، لا بد من البحث عن أفضل الطرق والأساليب في جباية الضريبة.

تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة في التحصيل، بحيث تختار لكل نوع من الضرائب طريقة التحصيل التي تتناسب وطبيعتها وتحقق كلاً من الاقتصاد في نفقات الجباية، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دونما تعسف أو تعقيد في إجراءاتهما الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية المكلف تجاه الإدارة الضريبية، وتقلل من العبء النفسي لدفعها على المكلف لتقلل بدورها من إمكانية التهرب منها من قبله.

إذا تحققت الواقعة المنشئة لدين الضريبة، فإن ذلك يولد الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف الذي تحققت له تلك الواقعة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية أو إرادة المكلف[1].

إلا أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد تفرض على المشرع

---

١)**د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، جامعة الإسكندرية، مطبعة معهد دون فوسكو، ١٩٦٠، ص: ١٠٢-١٠٣.

الضريبي اختيار الطرق الأكثر ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية نتيجة للطبيعة القانونية لهذا الدين.

بناء على ما سبق يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطلب الأول الطبيعة القانونية لدين الضريبة والمطلب الثاني نتناول فيه الطرق التقليدية في تحصيل دين الضريبة، أما المطلب الثالث فيتناول الطرق المستحدثة في تحصيل دين الضريبة.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية لدين الضريبة

عند البحث عن الطبيعة القانونية لدين الضريبة لا بد من البحث في مصدر الالتزام به وفقاً لقواعد القانون الضريبي وتحديداً في طبيعة الالتزام بدين الضريبة باعتبار أن أحد أطراف هذا الالتزام هو الدولة والطرف الآخر شخص طبيعي أو معنوي[1]، فماذا يمكن أن يكون مصدر الالتزام الذي يحكم هذه العلاقة وينظمها؟، وما هي الطبيعة القانونية للحادثة المنشئة للضريبة.

للإجابة عن هذين السؤالين يمكن تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

---

١) من المعلوم أن لكل التزام مصدراً سواء أكان الالتزام خاضعاً لأحكام القانون الخاص أم خاضعاً لأحكام القانون العام وهذه المصادر كما وردت في القانون المدني السوري (العقد والإرادة المفردة والإثراء بلا سبب ،العمل غير المشروع وأخيراً القانون) ،إذ من الممكن أن يتم الالتزام بين شخصين ومصدره العمل غير المشروع أو الإثراء بلا سبب.

الفرع الأول

مصدر الالتزام بدين الضريبة

إن مصدر الالتزام في مجال الضريبة قد يكون عاماً وشاملاً بالنسبة للمكلف، وهو ضرورة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وهو ما نطلق عليه الواجب الضريبي ومثاله الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وقد يكون التزاماً خاصاً أو فردياً وهو الالتزام بدفع الضريبة[1]، وذلك عندما يوجه إلى مكلف بعينه عند تحقق الحادثة المولدة لدين الضريبة بحقه كما حددها قانون فرض الضريبة.

الالتزام الضريبي يعني الأثر الذي بواسطته تتحقق الشروط لأداء الضريبة، ويعرف بأنه حق الخزانة العامة في أن تطلب في لحظة معينة ومن مدين معين دفع مبلغ معين وهو الضريبة[2]، أو بعبارة أخرى فإن دين الضريبة هو الذي يحدد إستناد إلى قانون فرض الضريبة الذي يكون بمقتضاه شخص معين ملزم يقوم بأداء أمر محدد تماماً فيما يتعلق بطبيعته وقيمته وتاريخ سداده[3]، وهو مبلغ الضريبة.

---

١)**د.رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٢-٥٣ .

٢)**د.رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٢.

٣)**د.رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٤.

قد يختلف المكلف عن دافع الضريبة، فقد تفرض الضريبة على مكلف معين ويتم دفعها بواسطة شخص آخر، يكون في هذه الحالة هو بالضريبة، مثال ذلك في ضرائب الدخل التي يتم حجز الضريبة المدين فيها عند المنبع، فتفرض الضريبة على المكلف ولكن الدافع لها أو من يلتزم دفعها هو صاحب العمل.

بالنسبة لتحديد مصدر الالتزام بدين الضريبة ذهب الأستاذ الدكتور عبد الرزاق السنهوري إلى أن كل التزام مصدره القانون[1]، فالالتزامات المترتبة على العقد والالتزامات المترتبة على الإثراء بلا سبب هي التزامات مصدرها القانون، لأن القانون هو من جعلها تنشأ من مصدرها، وحدد أركانها وبيّن أحكامها، ولكن هذه الالتزامات لها مصدر مباشر هو الذي يرتب عليه القانون إنشاءها، فقد جعل القانون الالتزام ينشأ من مصادر ثلاثة:

١–تطابق إرادتين، ويكون مصدر الالتزام المباشر هو العقد، والقانون هو مصدره غير المباشر.

٢–العمل غير المشروع الذي يلحق ضرراً بالغير: يترتب عليه تعويض المتضرر من قبل المخطئ، ويكون المصدر المباشر للالتزام بالتعويض هو العمل غير المشروع، والقانون مصدره غير المباشر.

---

١)**د.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني،** نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، المجلد الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص:١٧٧١.

٣-الإثراء بلا سبب وفيه يلتزم المثري تعويض المفتقر والمصدر المباشر لهذا الالتزام هو الإثراء بلا سبب، والقانون هو مصدره غير المباشر.

إلى جانب هذه المصادر المباشرة قد يختار المشرع حالات خاصة ويرتب على كل حالة منها التزاماً، يستند حقاً إلى عمل مادي أو تصرف قانوني وهو يستند إليه لا كمصدر عام ينشئ الالتزام في هذه الحالة و في غيرها من الحالات، كما فعل في المصادر المباشرة، وإنما كواقعة منشئة للالتزام في هذه الحالة دون غيرها.

هنا إذا قيل إن التصرف القانوني أو العمل المادي هو مصدر الالتزام في هذه الحالة الخاصة، كان هناك شيء من التجور، فالواقع أن القانون ذاته هو مصدر الالتزام المباشر إذ أنشأه لا عن طريق نص عام بل بنص خاص، عيّن هذه الحالة بالذات وحدد نطاقها ورسم مداها ورتب عليه حكمها بالنص القانوني لا التصرف القانوني ولا العمل المادي هو المصدر المباشر للالتزام[١].

إذا كان الأمر كذلك فما مصدر الالتزام بدين الضريبة؟، أو بعبارة أخرى هل المصدر المباشر للالتزام بدين الضريبة هو القانون الضريبي أو واقعة معينة حددها القانون واعتبرها المصدر المباشر للالتزام، ويكون القانون مصدرها غير المباشر؟.

للإجابة عن ذلك، يذهب البعض إلى أن القانون الضريبي ينشئ التزاماً

---

١)**د.عبد الرزاق السنهوري**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٧٢.

على عاتق المكلف هو دفع مبلغ الضريبة الذي يُحدد بموجب قواعد فرض الضريبة في ذلك القانون وهو أحد التزامات القانون العام الذي ينشأ بإرادة المشرع المنفردة، فيختلف بذلك عن الالتزام التعاقدي الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين، أي أن القانون هو المصدر المباشر للالتزام[١].

الالتزام بالوفاء بدين الضريبة لا يمكن اعتباره اتفاقاً بين المكلف والإدارة الضريبية، فمركز المكلف دائماً هو مركز قانوني يجد مصدره في القانون الضريبي المنظم للفرض والتحصيل، والقرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية تكون تنفيذاً لهذا القانون، ويعني ذلك أن مصدر الالتزام بدفع الضريبة هو نص القانون ولا تصح المصادر الأخرى للالتزام[٢]، وذهب البعض إلى القول إن وسيلة الإتفاق كطريقة من طرق التقدير تدفع إلى إعتبار العقد مصدراً للالتزام الضريبي، غير أن هذا الأمر غير صحيح، لأن قواعد فرض وجباية الضريبية قواعد آمرة متعلقة بالنظام العام ولا تعتبر اتفاقاً تعاقدياً[٣].

في هذا الخصوص ذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول:

---

١)**د.أحمد فتحي سرور**، **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص:١٣.

٢)**د.موفق سمور**، **المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع**، رسالة دكتوراة، جامعة عمان العربية، عمان، ٢٠٠٥، ص:٤٥.

٣)**د.مصطفى رشدي شيحة**، **التشريع الضريبي والمالي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص:١٣.

(إن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل بين إرادتين متطابقتين، بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده) [1].

ويذهب الأستاذ السنهوري إلى أن القانون هو المصدر المباشر لهذا الالتزام، أي أن القانون هو الذي يعين أركان الالتزام وليس من الضروري أن يكون النص موجوداً في القانون المدني، فالقوانين المالية قد تتضمن نصوصاً تنشئ التزامات قانونية ومن قبل ذلك الالتزام بدفع الضريبة[2].

يمكن القول بوجه عام إن الالتزامات القانونية، كسائر الالتزامات، تكون إما التزاماً بإعطاء أو التزاماً بعمل، أو التزاماً بالامتناع عن عمل، والالتزام بدفع الضرائب هو من قبيل الالتزام بالإعطاء.

غير أن الأمر لدى بعض الفقهاء على غير ذلك، حيث إن الالتزام بدفع الضريبة لا يختلف عن غيره من الالتزامات، وإنه في جميع الالتزامات يجعل القانون واقعة معينة يحدد شروطها مصدر مباشر لنشوء الالتزام، و ويعتبر القانون مصدرها غير المباشر، أما الواقعة التي يتعين توافرها لنشوء الالتزام فهي المصدر المباشر، وتطبيقاً لذلك يعتبر القانون الضريبي مصدراً غير مباشر للالتزام بدين الضريبة، أما الواقعة المنشئة للضريبة فهي المصدر المباشر لهذا الالتزام.

الحقيقة أن الالتزامات الضريبية نوعان هما: نوع ينشأ بمجرد صدور

---

١)**د.مصطفى رشدي شيحة**، مرجع سبق ذكره، ص: ٥٠.

٢) **د.عبد الرزاق السنهوري**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٩٦.

القانون ولا يرتبط بوجود الواقعة المنشئة للضريبة ومثال ذلك التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي فهذا الالتزام هو التزام أصيل يقع على عاتق المكلف سواء نشأ دين الضريبة في ذمته أو لم ينشأ، فالمكلف يتحمل ضريبة الدخل إلا أنه قد لا ينشأ في ذمته دين بسبب عدم تحقيقه ربحاً في سنته المالية، ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار أو كشف التقدير الذاتي، وفي مثل هذه الحالة يكون القانون هو المصدر المباشر الأول والأخير لهذا الالتزام، أما الالتزام بدين الضريبة فهو لا ينشأ ولا يرتب بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة لها[1]، ومن ثم تكون الواقعة هي المصدر المباشر للالتزام، والقانون هو المصدر غير المباشر[2].

إن القانون الضريبي هو مصدر رئيسي للالتزام بدين الضريبة، والالتزام بدين الضريبة هو التزام قانوني يفرض على الشخص عندما تتوافر لديه مجموعة من الأموال تشكل مطرحاً للضريبة بأداء مبلغ نقدي

---

١)**د.عادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة**، مجلة الحقوق، الكويت، العدد الرابع، ٢٠٠٩، ص:٣٢٩.

٢)هناك رأي حاول إيجاد تأصيل نظري لمصدر الالتزام الضريبي في نطاق الحق الشخصي (الالتزام)وقواعده الواردة في النظرية العامة للإلتزامات في القوانين المدنية ، حيث يرى أن الالتزام بدين الضريبة هو التزام شخصي يمثل علاقة بين شخصين هما الإدارة الضريبية وهي الدائن والمكلف بالضريبة وهو المدين ومن ثم لا يمكن أن يقال عن هذا الالتزام إنه وارد على المال موضوع الضريبة ، أي سلطة يمنحها القانون بأداء مبلغ ضريبي لصالح آخر وليس سلطة لشخص على مال معين، فالإلتزامات الضريبية جميعها شخصية **. د.عادل فليح العلي**، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٢٩.

تحدده القواعد القانونية إلى الدولة في الزمان والمكان والكيفية التي يحددها القانون، حيث أضحى المبدأ المستقر عليه هو أن لا تفرض ضريبة تُعدل ولا تلغى إلا بقانون ويؤكد ذلك ما ورد في أحد الأحكام القضائية إذ جاء فيه (العلاقة بين الممول والخزانة العامة مستمدة من حكم القانون والالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني)، فإذاً هي إشارة صريحة الدلالة على أن المصدر الوحيد والذي يعوّل عليه في تنظيم علاقة المكلف بالخزينة العامة هو القانون دون غيره من مصادر الالتزام الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم علاقات الأفراد في إطار القانون الخاص مثل العقد والإرادة المنفردة والعمل غير المشروع والإثراء بلا سبب، فإذا ما تأكد لنا أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون(قانون فرض الضريبة) فيكون من البديهي أن تسري أحكام هذا القانون على كافة المسائل المتعلقة بتنظيم العلاقة بين السلطة المالية والمكلف[1].

الأمر الذي تؤكده نصوص القانون المدني المصري في المادة /١٩٨/ والقانون المدني السوري في المادة/١٩٩/من حيث أشارت على أنه: (الالتزامات التي تنشأ مباشرة من القانون وحده تسري عليها النصوص القانونية التي أنشأتها).

إلا أن التسليم بما ورد في هذا النص لا يعني عدم إمكانية اللجوء

---

١)الذي يستمد جذوره من الدستور الذي ينص عادة أنه تفرض الضرائب بقانون وفق ما جاء بمضمون المادة/١٨/ من الدستور السوري لعام ٢٠١٢.

إلى أحكام القوانين الأخرى، كالقانون المدني والقانون التجاري[1]، بالقدر الذي يتناسب وينسجم مع روح وأهداف التشريع الضريبي، وبما يحقق التوازن بين كل من مصالح الخزانة العامة والأفراد[2].

أعتقد أن كل التزام يكون مصدره القانون، لأن القانون هو من يجعله ينشأ من مصدره، ويحدد أركانه ويبيّن أحكامه ويلزم الأفراد بضرورة التقيد به وفق الشروط التي يضعها.

الفرع الثاني

العناصر التي تحدد الدين الضريبي (الواقعة المنشئة للضريبة)

أولاً- الطبيعة القانونية للواقعة المنشئة للضريبة:

نظراً لأهمية الواقعة المنشئة للضريبة لأنها تعتبر من المسائل غير القابلة للانفصال عن مطرح الضريبة[3]، لذا يقتضي الأمر بيان المقصود بها وأهم الآراء التي قيلت فيها.

لقد تناول الفقه المالي الواقعة المنشئة للضريبة بتعريفات عديدة

---

١)**د.عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري**، دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية ، ١٩٩٩، ص:٢٧.

٢)**د.محمد علوم المحمود**، مرجع سبق ذكره، ص:٧٢.

٣) **د.محمد محمد عبد اللطيف**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٠.

نذكر منها أنها: (عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صافٍ في ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية والصناعي بالنسبة لضريبة الدخل).

كذلك عرفت بأنها: (المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم إختياره أساساً لفرض الضريبة).

بينما ذهب البعض إلى: (إن السبب الذي ينشئ علاقة قانونية هو أمر يستجد فيحدث تعديلاً في العلاقات القائمة، هذا الأمر يسمى الواقعة، فإذا كان من شأن هذا الواقعة أن تنتج أثراً قانونياً كالالتزام بدفع الضريبة سميت بالواقعة القانونية).

عرفت أيضاً بانها: (الشرط أو الشروط التي لا بد من توافرها كي يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف).

يرى جانب آخر من الفقه أن الواقعة المنشئة للضريبة هي: (الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة)[1].

يتضح من التعريفات أنها لا تخرج عن كون الواقعة المنشئة شروطاً عامة أو مناسبة تحدث فينشأ الالتزام بدفع الضريبة في ذمة المكلف، برأي الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي أن الواقعة المنشئة هي

---

١)**د.حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٦، ص: ١٥٥.

عمل قانوني صادر عن السلطة المالية يؤدي إلى إنشاء مركز قانوني جديد وهو الالتزام بدفع الضريبة[1].

عموماً فإن الشخص لا يعد مديناً بالضريبة بمجرد صدور القانون (التشريع) الضريبي بل يجب حتى ينشأ الالتزام في ذمته أن تتحقق عند هذا الشخص الواقعة المنشئة للضريبة، وتتوافر هذه الواقعة بمجرد تحقق الظرف الذي يظهرها، والسؤال الذي يطرح نفسه هو متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف وتكون الخزانة صاحبة الحق فيه؟، للإجابة عن ذلك هناك رأيان:

١-الرأي الأول: يذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أي أن الالتزام بدين الضريبة لا يتطلب سوى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، بمعنى أن دين الضريبة لا يحتاج إلى أعمال قانونية كالقرار الإداري لكي يصبح ديناً يشغل ذمة المكلف، بل أن تلك الأعمال القانونية لا تعد سوى أداة تنفيذية لإظهار وتحديد دين الضريبة الذي نشأ قبل صدورها.

يعتقد بعض الكتاب أن هذا الرأي هو الذي تسير عليه الإدارة المالية الفرنسية وأحكام محكمة النقض، ويرى أن توافر الظروف التي استلزمها القانون في كل مكلف بالذات كاف لإنشاء دين الضريبة في ذمته، ويستند

---

١)**د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي،** دار الحامد للطباعة والنشر، عمان، ٢٠٠٨، ص:١٢٦.

أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، إذ يرى الأستاذ الدكتور السنهوري في الالتزام بالضريبة: (أنه يرجع في تعيين أركانه وبيان أحكامه إلى القوانين المالية الخاصة بالضرائب، فهو ينظر إلى أن الالتزام بالضريبة هو التزام إيجابي "كنظرة القانون إلى الأمة كجماعة واحدة" فأنشأ التزامات في ذمة أفرادها تجاه الدولة من أهمها الالتزام بدفع الضرائب)[1].

العلاقة التي تحكم كلاً من المكلف والسلطة المالية المتمثلة بالخزينة العامة مستمدة من حكم القانون، والالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني نشأ نتيجة تحقق ربح عن ممارسة نشاط معين، لذا فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن السلطة المالية من ممارسة اختصاصها الإلزامي فتقرر أن هذا الشخص مدين بمبلغ معين للخزينة مقابل ضريبة معينة.

٢-الرأي الثاني: ذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن دين الضريبة بصفة عامة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا بعد اتخاذ موظفي الإدارة الضريبية لبعض الإجراءات، وبالذات بعد ربط الضريبة وصدور(الورد) أي القرار الإداري الصادر عن السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة على

---

١)**د.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، مصادر الإلتزام**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤، ص:١٤٤٤-١٤٦١.

مكلف معين، بها يحدد مبلغها الواجب على المكلف دفعه، وطبقاً لما ذهب إليه أنصار نظرية (الورد المنشى لدين الضريبة)، فإن دين الضريبة بصفة عامة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا ابتداءاً من اللحظة التي يدرج فيها اسمه في ورد، ويكون هذا الورد وحده هو القرار الذي يخلق دين الضريبة، فإذا ما أغفل إصدار قرار باسم أحد المكلفين أصبح من غير الممكن إخضاعه للضريبة حتى لو تحقق الظرف الذي أظهر الواقعة المنشئة للضريبة لذلك المكلف.

الواقع أن ربط الضريبة وصدور الورد بمقدارها لا يخلق دين الضريبة في ذمة المكلف، فليس للورد أية قوة خالقة، ومن ثم لا يمكن عدّه مصدراً لالتزام، ويقتصر دور عملية الربط وصدور الورد على مجرد تحديد مقدار دين الضريبة وهو دين موجود فعلاً وقد نشأ في ذمة المكلف بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة قبل صدور الورد، فدين الضريبة موجود قانوناً قبل صدور الورد، ويقوم ذلك الورد بتعيين مقداره حتى يصبح واجب الأداء، وهناك فرق كبير بين نشوء الدين وتحديد مقداره، إذ أن تحديد مقدار الضريبة ليس لازماً لنشوء الدين وإن كان لازماً لتأكيد وجوده ولإمكان المطالبة به، أي لاعتباره واجب الأداء[1].

إذاً بمجرد تحقق الواقعة المنشئة ينشأ الالتزام بدين الضريبة في ذمة

---

١)**د.عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص:١٢٨ وما بعد .

المكلف دون انتظار لصدور القرار الإداري بتحديده، وهذا ما ترتب عليه التزام المكلف بتقديم إقرار يتضمن الدخل الذي حصل عليه وما يحمله من تكاليف في سبيل الحصول على ذلك الدخل للوصول إلى الدخل الصافي الذي تحقق له ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة على هذا الدخل والذي يلتزم بسدادها إلى السلطة الضريبية قبل صدور القرار الإداري بتحديدها.

على الرغم من أن دين الضريبة مصدره القانون فإن هذا لا يعني عدم الاهتمام بالدور الذي يؤديه القرار الإداري الذي يحدد مقداره، إذ إن كل مجتمع منظم يوجد فيه تنظيم قانوني يتكون من عنصرين: الأول: مجموعة القواعد القانونية التي تحكم المجتمع المعني وتنظيم علاقاته، والثاني: الأحوال القانونية للأفراد، أي مراكزهم وأوضاعهم تجاه القانون.

لذلك لا بد من صدور قرار إداري يعين مقدار الضريبة الواجبة الأداء من قبل المكلف، وهذا القرار هو بمثابة سند تنفيذي، وقرار مطبق لمركز قانوني عام على مكلف معين بذاته[١].

الجدير بالذكر إن جميع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لا يقصد منها سوى تحديد مقدار دين الضريبة، ومن ثم يجب التفريق بين نشوء الحق بدين الضريبة ونشوء الحق بتحصيل ذلك الدين الذي يبدأ منذ تحديد الإدارة الضريبية مقدار هذا الدين في قرارها [٢].

---

١)**د. يوسف أحمد البطريق**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٢٢.

٢)**د. قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٠٦.

فدين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون ويكون المكلف ملزماً به، فإذا ما أخل المكلف بالتزامه كلاً أو بعضاً تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ الإجراءات لتحصيل دين الضريبة فتصدر قراراتها حتى يتسنى لها المطالبة به، وما القرار الإداري الذي تصدره الإدارة الضريبية إلا أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة، وإن كانت الأخيرة واجبة قبل إصداره.

من جهة أخرى، لا يعقل أن تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل دين الضريبة بصورة مؤقته أو بتوقيع حجز احتياطي على أموال المكلف قبل نشوء دين الضريبة في ذمته بغض النظر عن تحديد مقداره، وبذلك يكون القرار الإداري الصادر بتحديد دين الضريبة هو قرار كاشف وليس منشأ للدين، ويترتب على الصفة الكاشفة للقرار الإداري، إن العبرة في النظام القانوني المحدد لذلك الدين تكون للحظة تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة وليست بتاريخ صدور القرار الإداري المحدد لمقداره.

ثانياً ـ النتائج المترتبة على تحديد الطبيعة القانونية للواقعة المنشئة للضريبة:

تظهر أهمية تحديد الطبيعة القانونية للواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة إلى بعض المسائل التي تتصل بطرفي الالتزام الضريبي وتنظيم العلاقة بينهما.

مما سبق فإننا نخلص إلى النتائج الآتية والمتعلقة بتحديد الطبيعة القانونية للواقعة المنشئة للضريبة:

١-عند قيام الواقعة المنشئة للضريبة يتحدد نطاق سريان الضريبة على الدخل، سواء من حيث الأشخاص (لكونها تسري على الأشخاص الطبيعيين)أم من حيث الأموال، بحيث أن تغيير الجنسية أو الإقامة أو الموطن أو نقل الأموال التي تسري عليها الضريبة إلى خارج البلاد أو إدخالها إليها لا يغير من الأمر شيئاً مادامت هذه الأموال تسري عليها الضريبة وقت تحقق الواقعة المنشئة لها.

٢-ترتبط الواقعة المنشئة للضريبة بالقانون السائد وقت تحققها، فإذا ما ألغى أحد عناصر مكونات مطرح الضريبة (بصدور قانون بعدم سريان الضريبة عليه) بقانون جديد بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فإنه يتعين على الإدارة الضريبية استكمال الإجراءات لتحصيل دين الضريبة مادام تاريخ ثبوت الواقعة سابقاً لتاريخ إلغاء ذلك المصدر ذلك لأنه لا يوجد ما يمنع من ربط الضريبة على الدخول التي تحققت قبل ذلك الإلغاء إلا إذا تبين اتجاه قصد المشرع إلى الأخذ بخلاف ذلك.

٣-العبرة في تقدير مطرح الضريبة ثم تحديد مقدارها تكون لوقت تحقق الواقعة المنشئة بحيث لا يلتفت إلى أي تغيير قد يحدث بعد تحقق هذه الواقعة في مطرح الضريبة.

٤-يتوقف معدل الضريبة وفئاته على تحديد زمن الواقعة المنشئة لها فإذا تغير معدل الضريبة بعد توافر الواقعة المنشئة، فإن المعدل الذي يطبق هو المعدل القديم الذي كان سائداً وقت تحقق الواقعة المنشئة.

٥-تتوقف عمليات ربط الضريبة وتحصيلها على تحديد الواقعة المنشئة ووقت تحققها، كما تبدأ من ذلك المواعيد التي تحدد الإجراءات المطلوب اتخاذها من الإدارة الضريبة ومن المكلف.

٦-يبدأ مع تحقق الواقعة المنشئة للضريبة سريان مدة التقادم التي يسقط حق الخزانة بعدها فيما لم تطالب به من دين الضريبة.

المطلب الثاني

النظم التقليدية في تحصيل دين الضريبة

يعد نظاما التحصيل المباشر و الحجز من المنبع النظم التقليدية في نظم تحصيل دين الضريبة في الفكر الضريبي.

الفرع الأول

نظام التحصيل المباشر

يختلف نظام تحصيل الضريبة من نظام ضريبي إلى آخر، فنظام الضريبة الموحدة يكون الأصل فيه تحصيل الضريبة مباشرة إلا في حالات محددة، بينما الضرائب النوعية وخاصة الضريبة على الرواتب والأجور ورؤوس الأموال المتداولة، يكون التحصيل المباشر فيها في حالات يتعذر فيها تحصيل الضريبة من المنبع[1].

تتجه التشريعات الضريبية في الوقت الحالي إلى إعطاء المكلف فرصة تحديد دخله والنفقات التي يطالب بها والإعفاءات المقررة له وبالتالي دخله الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة عليه، وذلك بموجب إقرار يقدمه للإدارة الضريبية، والأصل أن يتم فحص الإقرار للتأكد من صدق المعلومات الواردة فيه ومدى مطابقتها لحقيقة نشاط المكلف، إلا أن الإدارة الضريبية وهي تسعى إلى سرعة تحديد دين الضريبة وسرعة تحصيله، فقد أجاز المشرع اعتماد إقرار المكلف لتحصيل الضريبة من خلال واقع هذا الإقرار مع بقاء حق الإدارة بفحص هذا الإقرار والزام المكلف بدفع الزيادة في حال وجودها[2]، كما هو الحال في قانون ضريبة

---

١)**زياد أحمد الديك، تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣، ص:٦٣.

٢)**مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص: ٧٧ .

الدخل المصرية.

إن هذه الطريقة تسمح للإدارة الضريبية بتحصيل مبلغ على حساب الضريبة بشكل سريع وذلك من خلال إقرار المكلف، كما يسمح لها بحق فحص الإقرار والتأكد من المعلومات الواردة فيه، وتؤدى الضريبة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه، أي بعد انتهاء السنة المالية حيث يحدد القانون ميعاد تقديم الإقرار، وفي حال وافقت الإدارة الضريبية على الإقرار المقدم من المكلف فتعتبر الضريبة المدفوعة من واقع الإقرار قبل اعتماده هي الضريبة المستحقة على المكلف خلال السنة الضريبية، أما في حال تصحيح الإقرار فيتم تسديد مبلغ الضريبة كما يلي:

١-إذا طلب المكلف نفسه تصحيحاً للإقرار خلال الفترة التي يجب أن تقدم فيها الإقرارات السنوية، فتسدد الضريبة من واقع الإقرار بعد تصحيحه.

٢- إذا طلب المكلف تصحيح الإقرار بعد انتهاء فترة تقديم الإقرار فلا يؤثر ذلك على وجوب تسديد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الأول قبل التصحيح، طالما ستتم مراعاة تصحيحات المكلف إذا قضت المديرية بها عند الفحص، و يبقى حق المكلف في هذه الحالة باسترداد ما قد يكون دفعه بالزيادة قائماً، أما في حالة وفاة المكلف خلال السنة فيجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي لمديرية ضريبة الدخل، وللمديرية اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار من أية جهة لديها أموال سائلة تخص التركة، ويلتزم الورثة أيضا بأداء الضريبة من مال تركة المورث، وتملك الإدارة الضريبية اعتبار

الإقرار المقدم من المكلف سند دين تملك بموجبه إيقاع الحجز التنفيذي على أموال المكلف المنقولة والثابتة[1].

أولاً ـ ميعاد دفع الضريبة:

١-في سورية :

أ- ميعاد دفع ضريبة أرباح المهن والحرف التجارية وغير التجارية والصناعية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية :

- قبل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣:

ورد في المادة /٣٠/ من المرسوم التشريعي رقم /٤٦/ تاريخ ١٩٦٤/١٢/٢٢ على أنه: (يعطى المكلف مهلة ٣٠ يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية).

تبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي، وتكلف الدوائر المالية المعترض لمناقشة اعتراضه بالاستناد إلى نتيجة تدقيقاتها، ويحرر ضبط بالمناقشة، وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه، وإذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً وغير قابل لإحدى طرق المراجعة الإدارية، ولكن يبقى له حق المراجعة القضائية، إلا أن هذه المراجعة لا توقف التحصيل إلا إذا طُلب ذلك في استدعاء الدعوى ووافقت المحكمة الناظرة بالدعوى على هذا الطلب.

---

١) **مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص:٧٧- ٧٨.

وبالتالي فإن ميعاد دفع الضريبة يكون بمجرد انتهاء المدة المحددة للاعتراض سواء قام المكلف بالاعتراض أم لا فالاعتراض لا يوقف التحصيل، وبالتالي تصبح الضريبة ديناً بذمة المكلف تجاه الإدارة الضريبية لا تسقط إلا بمرور مدة التقادم الطويل وهي خمسة عشر عاماً بموجب المادة /٢٧/ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ والتي نصت على أنه: (لا تسقط حقوق الدولة من رسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع) [١].

- في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣[٢]:

يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة، ويترتب على المكلف بضريبة الأرباح الحقيقية الالتزام بدفع الضريبة خلال مدة محددة تختلف وفق الحالات التالية:

١ – يلتزم المكلف بدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان الضريبي المقدم خلال فترة محددة تتمثل بثلاثين يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي، وتحسب هذه المبالغ المدفوعة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة.
٢ – في حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم بيانه الضريبي (لا تتجاوز

---

١) الفقرة (أ) من تلك المادة .

٢)المادة / ١٣ /من التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣.

ستين يوماً)، فإن مهلة الثلاثين يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان تبدأ من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة تقديم البيان المحددة بموافقة وزير المالية بناء على طلب المكلف.

إن مهلة دفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم البيان وتسجيله في الديوان ويجوز للدوائر المالية مطالبة المكلف بأداء سلفة على الضريبة المترتبة على أرباحه خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف، على أن تتم تسوية حساب هذه السلفة بصورة نهائية بصدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية.

بموجب المادة /٣٩/من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م تستحق الضريبة دفعة واحدة وتؤدى خلال الشهرين الذين يليا الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ جداول التكليف، فبعد صدور القرار المتضمن تنفيذ جداول التكليف على المكلفين الالتزام بدفع الضريبة دفعة واحدة وخلال الشهرين التاليين للشهر الذي صدر فيه هذا القرار، وفي جميع الأحوال لا يشكل التأخر في دفع الضريبة تهرباً ضريبياً، كونه لا ينطوي على نية التهرب الضريبي بعد أن تم التصريح على الأرباح بموجب البيان المقدم من قبل المكلف وذلك بموجب المادة الثانية من التعليمات التنفيذية لقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم/٢٥/ لعام ٢٠٠٣، حيث تفرض العقوبات المنصوص عليها وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، وقانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦[١].

---

١)انظر الصفحات / ٢٠٤ – ٢٠٥–٢٠٦ / من هذه الدراسة.

ب ـ ميعاد دفع ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع:

أشارت المادة/١٠/من المرسوم التشريعي رقم/١٠/لعام ٢٠١٥ المعدلة للمادة رقم/ ١٨/من المرسوم التشريعي رقم/٥١/لعام ٢٠٠٦ والمعدلة للفقرة الأولى من المادة /٥٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/٢٠٠٣:

(تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم بموجب أحكام الفئات المحددة في المادة /١/من هذا المرسوم التشريعي وإذا طرأ تبديل على المطرح الضريبي أثناء السنة، تعد الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع في ضوء التبديل، أما في الحالات المنصوص عليها في الفقرات(أ–ب–ج–د)[١]من البند /١/ من المادة رقم /٨/ من هذا المرسوم التشريعي فتعد الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية) [٢].

---

١)المادة /٨/ من المرسوم التشريعي رقم/١٠/ لعام ٢٠١٥: (تعدل المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم /١٧/ لعام ٢٠١٣ وتعديلاتها المعدلة للمادة رقم /١٧/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والمادة رقم /٥١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ بحيث تصبح كما يلي :١.على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

أ –البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة . ب –تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات . ج – انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير . د– دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها).

٢)التعليمات التنفيذية للمادة/١٠/ من المرسوم التشريعي رقم/١٠/ لعام ٢٠١٥.

المادة /٥٣/ من قانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أشارت على أنه: (تضاف على تكاليف المكلفين سنوياً نسبة قدرها ٢% من ضريبة الدخل المقطوع وذلك باسم المساهمة في نفقات التصنيف).

٢-في مصر:

بالنسبة لميعاد دفع الضريبة في مصر، فقد ذكرت المادة /٨٤/ من قانون ضريبة الدخل /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أنه:

(مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة /٦٣/ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل)[١].

---

١)تنص المادة /٦٣/ من القانون نفسه على أنه: (يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة /٦١/ من هذا القانون وهي ٦ % على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام. وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل تكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق. ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب أقل من اثني عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون. ويتم تسوية المبالغ المدفوعة عند تقديم الإقرار السنوي ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أداءه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوي محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يُخصم منه ٢ % مع استبعاد كسور الشهر والجنيه).

بالنسبة لنظام تقسيط الضريبة، فإنه وبسبب الخلافات التي قد تنشأ بين المكلف، ودائرة الضريبة، والدخول في مراحل الطعن المختلفة، أو بسبب ما يواجه المكلف من عسر وعدم مقدرته على دفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، فقد تحدث تراكمات للمبالغ الضريبية المستحقة على المكلف، وقد تزداد الغرامات نظراً لأسعار الفوائد التي تضاف إليها بسبب تأخير الدفع، والغرامات المضافة عليها، الأمر الذي قد يتطلب عمل تسوية ومعاملة خاصة مع المكلف وذلك عن طريق تقسيط الضريبة عليه[1].

قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ نظم عملية تحصيل الضريبة في المادة /١٠٥/ منه على النحو الآتي:

(يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها).

هذا يعني أن المشرع الضريبي المصري أعطى سلطة تقديرية لرئيس مصلحة الضرائب بالموافقة على تقسيط المستحقات بالضريبة ضمن قواعد

---

١)**د. رشيد نضال صبري، محاسبة ضريبة الدخل**، جامعة القدس المفتوحة، نابلس، ٢٠٠٢، ص:٣٦١.

هي:

أ–تقديم طلب من المكلف عند حصول ظروف لديه تجعله غير قادر على دفع الضريبة في الوقت اللازم.

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

ج–ويمكن تجديد الطلب وتمديد فترة التقسيط أيضاً.

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

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

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

ثانياً ـ الجزاء على عدم الالتزام بدفع الضريبة:

إن تخلف المكلف عن دفع مبلغ الضريبة المحدد في الوقت المعين للسداد يعد

---

١)**د. مصطفى رشدي شيحة** ، مرجع سبق ذكره، ص:١٢٩.

إخلالاً بالتزامه بالدفع، مما يستوجب معه تطبيق العقوبات والجزاءات المقررة في القوانين كافة[1].

يعتبر دين الضريبة ديناً ممتازاً وفقاً للتشريعات الضريبية، وتخلف المكلفين عن دفع هذه الضريبة في الأوقات المحددة للسداد يعتبراً إخلالاً ضريبياً، ويلحق بالمخالفين عقوبات وجزاءات محددة وفقاً للقوانين الضريبية المختلفة.

١-في سورية:

أوضح قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في الفقرة /ب/ من المادة /٣١/ من أن التكاليف القطعية للضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية تعتبر مستحقة الأداء خلال المهلة المحددة في القانون، ويضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهل المذكورة والناجمة عن الفرق بين الضرائب المترتبة على المكلف بموجب قرار اللجان القطعية وبين الضريبة المدفوعة بموجب بيانه، غرامات محددة تتمثل بما يلي:

أ – فائدة سنوية بمعدل ٧ % من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية الذي يتضمن مبلغ الضريبة الواجبة السداد.

ب –فائدة بمعدل ١٤ % في حال تقديم الإقرار الضريبي خلال المهل المحددة بالمادة / ١٣ / من القانون / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣/ ، حيث يحدد القانون الضريبي السوري حداً أقصى للفائدة بنسبة ١٤%، وذلك وفقاً

---

١)**د. رتيب رابح**، مرجع سبق ذكره، ص:٦٨.

للمادة / ٣١ / فقرة /ج/ من القانون ذاته، وبذلك يكون المشرع قد حّدد أخذ الفائدة في هذه الحالة عن سنتين فقط.

ج – غرامة تأخيرية بنسبة ١٠%، وذلك في حال كانت الضريبة مترتبة عن مبلغ أرباح صرح بها المكلف في إقراره الضريبي ولم تسدد ضمن مهل الاستحقاق المقررة في قانون ضريبة الدخل، وتكون هذه الغرامة من المبلغ غير المسدد المترتب على المكلف دفعه بما فيه جميع الإضافات.

في حال لم تسدد الضريبة وإضافاتها في سنة استحقاقها أي قبل نهاية دوام ١٢/٣١ من سنة الاستحقاق، تفرض غرامة ١٠ % من المبلغ غير المسدد المترتب على المكلف دفعه بما فيه ذلك جميع الإضافات.

المكلف إذا لم يلتزم بتسديد مبلغ الضريبة أو السلفة بما فيها جميع الإضافات خلال مهل الاستحقاق المقررة بالقانون حتى نهاية دوام آخر يوم من عام الاستحقاق، فهنا يخضع للغرامتين بآن واحد، فيكون مقدار الغرامة الواجب عليه دفعها بالعام التالي ٢٠ % وهكذا تجري إضافة غرامة ١٠ % على التكاليف غير المسددة بنهاية كل عام.

في جميع حالات إضافة غرامة تأخير الدفع عن المهل المحددة بالقانون أو نهاية دوام آخر يوم من سنة الاستحقاق يجب ألا يتجاوز الحد الأقصى لهذه الغرامة ٣٠ % من التكاليف غير المسددة بما فيها جميع الإضافات[١].

---

١)المادة /١٠٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم/ ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

يكون للإدارة الضريبية حق وضع اليد على أموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني لاستيفاء دين الضريبة، وذلك بموجب المادة /٦-١/ من قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦ م حيث نصت:

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

١-الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به[١].

٢ – الحجز وبيع العين المحجوزة) .

بموجب المادة / ١ /من المرسوم التشريعي رقم /٧٣/ لعام ١٩٦٦ ، أصبح ذلك يسري على جميع الضرائب والرسوم والذمم المشمولة بأحكام قانون جباية الأموال العامة ويعمل بهذا النص اعتباراً من تاريخ نفاذ المرسوم التشريعي رقم /١٤٦ / لعام١٩٦٤.

بموجب الفقرة / ب/ من المادة /١٥/ من المرسوم التشريعي رقم/١٤٦/ لعام١٩٦٤، وخلافاً للنصوص النافذة يفوض وزير المالية بتسمية موظفي الدوائر المالية الذين يتولون القيام بجميع الأمور التنفيذية المتعلقة بقانون جباية الأموال العامة بما في ذلك سلطات تنفيذ التدابير الإجرائية، أو الذين يمنحون سلفاً لتنفيذ الإجراءات المذكورة.

قد أشارت الفقرة/٢/من المادة/٦/من قانون جباية الأموال العامة على أنه:

-يجوز لمدير المالية بقرار منه وقف التدابير الإجرائية بحق المكلفين

---

١)وفق ما هو معدل بالمرسوم التشريعي رقم ١٤٦ لعام ٢٢/ ١٢/١٩٦٤.

المدينين بمختلف أنواع الضرائب والرسوم والذمم وسائر مطاليب الخزينة التي لا يتجاوز مقدارها للمكلف الواحد/ ٣٠٠ /ليرة سورية، وذلك لمدة مؤقتة خلال السنة الميلادية الجارية، ويحدد القرار المشار إليه مدة التوقيف وشروط الدفع، ويتخذ بناء على موافقة لجنة تتألف من مدير المالية ورئيس الواردات ورئيس الجباية عندما تتجاوز سائر المطاليب المبلغ المذكور.

-كما يجوز لوزير المالية بصورة استثنائية وبقرار منه أن يوقف التدابير الإجرائية لمدة مؤقتة بناء على اقتراح لجنة شؤون الضرائب والإيرادات التي تؤلف:

من معاون وزير المالية الذي يعهد إليه بشؤون الإيرادات (رئيساً) مدير الجباية (عضواً مقرراً) أحد المديرين في الإدارة المركزية يسميه الوزير (عضواً) تحدد اللجنة المذكورة مدة التوقيف وشروط الدفع.

-تعتبر قرارات التوقيف الإجرائية قاطعة للتقادم بمجرد صدورها.

تلقى نفقات الحجز والبيع على المكلف وتحدد بصورة مقطوعة أو نسبية بقرار تنظيمي من وزير المالية بناء على اقتراح المجلس الاستشاري.

للسلطات المالية المختصة وحدها وقف التدابير الإجرائية أو وقف التنفيذ فيما يخص التكاليف المالية وترد طلبات وقف التنفيذ التي أقيمت لدى القضاء أو تقام أياً كان سببه.

إن هذا الحجز يقع على جميع أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة دون مراعاة لمقدار الدين المحجوز لأجله وهو أمر لا يتفق مع العقل والمنطق أياً كانت الحجج التي تبرره أي أنه من الواجب التناسب بين المال المحجوز عليه وبين مقدار الأموال المحجوز لأجلها وهو ما جعل

وزير المالية يسمح بقصر الحجز عليها وفقاً لقواعد خاصة نظّمها القرار رقم/٦٤٠/ لعام ١٩٨٩ كما سنرى لاحقاً.

*الإنذار[١]:

يجب على الدوائر المالية أن توجه إلى كل مكلف متخلف عن الدفع إنذاراً شخصياً بالضريبة أو الرسم أو التكليف المترتبة عليه.

يتم تبليغ الإنذار بالبريد المضمون مع إشعار بالاستلام أو بواسطة القوى العامة أو الموظفين أو المستخدمين، وذلك وفقاً للقواعد العامة المحددة في قانون أصول المحاكمات وفي جميع الأحوال التي ينص القانون الآنف الذكر على وجوب الإعلان في لوحة الإعلان وفي المحكمة يتم الإعلان في لوحة الإعلانات الخاصة بالدوائر المالية ذات العلاقة ويمكن لوزارة المالية أن تلزم المكلفين بالضرائب أو الرسوم بأن يحددوا عناوين مختارة لهم يجري تبليغهم فيها للصكوك والأوراق الضريبية ويجب على المكلف أيضاً أن يبين عنوانه المختار ومحل ممارسته العمل ومحل سكنه على أيه ورقة يتقدم بها من الدوائر المالية وإذا لم يحدد المكلف عنوانه المختار بناء على طلب وزارة المالية المشار إليه أو لدى تقديم أية ورقة إلى الدوائر المالية جاز للدوائر المذكورة تبليغ مختار محل ممارسته العمل أو محل سكنه أو محل العقار العائد له وفق مقتضيات الحال

---

١)المادة /٧/ من قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦ .

الأوراق الضريبية و يقوم تبليغ المختار في هذه الحال مقام تبليغ المكلف[1].

لكن هذا الإنذار غير ملزم حيث يجوز تقرير الحجز دونما حاجة إلى إنذار في الحالتين التاليتين[2]:

-إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في سورية.

-أو إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها.

هنا يمكن ملاحظة كيف منحت الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في إلقاء الحجز على أموال المكلفين المتخلفين عن الدفع، في حال قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها، تاركاً الأمر دون تحديد دقيق لحالات معينة وهذه السلطة خطيرة إلى حد ما وبحاجة إلى ضوابط يُبين فيها ما هي الأسباب الجدية، أو توضع ضوابط وأسس لممارستها، الأمر الذي يحول دون إطلاق السلطة التقديرية للإدارة بشكل واسع ودون ضوابط.

---

١)المادة /١٦/ من المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ لعام ١٩٦٤ .

٢)نصت المادة /١٢/ من المرسوم التشريعي رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤ على أن يتم تحديد إجراءات التبليغ بقرار تنظيمي من قبل وزير المالية دون التقيد بأصول التبليغ الواردة في القوانين النافذة وقد صدر القرار الوزاري رقم/١٢٥/ تاريخ ١٩٦٦/١/١٥.

*الحجز:

أشارت المادة / ٨ /من قانون جباية الأموال العامة رقم / ٣٤١ / لعام ١٩٥٦ وتعديلاته على ما يلي:

*لا يجوز إلقاء الحجز على أموال المكلفين المتخلفين عن الدفع إلا بعد مضي عشرة أيام على تبليغه الإنذار واتخاذ قرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة.

يعد هذا الحجز التنفيذي حجزاً إدارياً وتتمتع وزارة المالية فيه بصلاحيات رئيس التنفيذ المنصوص عليها بقانون أصول المحاكمات، إلا أن قرارتها الصادرة بهذا الشأن لا تخضع لطرق الطعن التي تخضع لها قرارات رئيس التنفيذ لأنها ليست قرارات قضائية، وهذا يعني منع القضاء العادي من صلاحية النظر في رفع الحجز الملقى بهذا الشأن إلا تبعاً للنظر بأصل الحق أو بدعوى منع معارضة مقدمة من المحجوز عليه بالمبلغ المدعى به موضوع الحجز ضد وزارة المالية، إلا أنه يمكن للمحجوز عليه في هذه الحالة طلب وقف تنفيذ هذا القرار في معرض رفعه للدعوى الضريبية المتعلقة بالمبلغ موضوع الحجز إلى القضاء المختص.

عالج قانون جباية الأموال العامة في سورية رقم/٤٣١/ لعام ١٩٥٦ وتعديلاته مسألة بيع الأموال المحجوزة لضمان تحصيل المال العام وكيفية ذلك: (أ- يلقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عنها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف أو في يد الغير.

٢- يخول وزير المالية إصدار قرار تنظيمي بتحديد أصول اتخاذ قرار الحجز وتنفيذه وبيع العين المحجوزة) [١].

أخيراً لا بد من أن ننوه أنه يجوز لوزير المالية منع مغادرة الأشخاص المدينين للخزينة العامة للدولة أراضي الجمهورية العربية السورية في حال عدم وجود أملاك بحوزتهم ضامنة لسداد المديونية أو اللذين يقومون بتهريب أموالهم وممتلكاتهم بقصد عدم تسديد مديونيتهم وذلك وفق الضوابط التي يصدر بها عنه قرار في هذا الشأن، وذلك لكون دين الضريبة ديناً ممتازاً [٢].

٢- في مصر:

قد جاء النص على مثل هذه الجزاءات في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ حيث تقضي المادة /١٧٢/ على سبيل المثال بأنه: (يُستحق في أول يناير من كل سنة مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة على القروض المعلنة من البنك المركزي المصري على:

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

---

١)هذه الفقرة معدلة بالمرسوم التشريعي رقم/ ١٤٦ / لعام ١٩٦٤ ، كما صدر القرار رقم ٣٦٠٧ تاريخ ١٩٦٨/١١/٦ المعدل بالقرار /١٦٠٩/ تاريخ ١٩٦٩/١٢/٢٧ والملغى بموجب المادة /١٢/ من القرار رقم/٦٤٠/ تاريخ ١٩٨٩/٣/٢٨، والذي نظمت تعليماته التنفيذية آلية بيع الأموال المحجوزة بموجب قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦.

٢)المادة /١٣/من القانون /٤١/ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٦.

ب–ما لم يورد من الضرائب التي ينص القانون على حجزها من المنبع وتوريدها إلى الخزانة العامة).

أما قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ فقد أشار في مادته /١٣٥/ على أنه:

(يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيهاً من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:

–. . .

–. . .

–الامتناع عن توريد الضريبة في المواعيد القانونية.

ويترتب على المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة غرامات مالية محددة.

وفقاً للمادة / ١١٠ / من القانون / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م في حال عدم التزام المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليها يُستحق عليها مقابل تأخير (على ما يجاوز مائتي جنيهاً) وذلك من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي.

ضماناً لحق تحصيل الضريبة في حال لم يتم أداء الضريبة المترتبة على أرباح المكلف في المواعيد المحددة قانونياً يترتب على مصلحة الضرائب في مصر إخطار المكلف بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة المكلف على تقديرات مأمورية الضرائب أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية شريطة أن يتم هذا الإخطار بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول (ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة).

وفي حال عدم امتثال المكلف، يحق لمصلحة الضرائب فرض الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضريبة من واقع الإقرار

المقدم من قبل المكلف، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار المكلف في هذه الحالة بمثابة سند التنفيذ[1].

يمكن لرئيس مصلحة الضرائب أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً.

لا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من رئيس المصلحة، أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار المكلف بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة، ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم يكن للمكلف أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع.

يرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقتية إذا قام المكلف بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية، وفقاً للمادة /١٠٧/من قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥/ م[2] .

الفرع الثاني

نظام الحجز من المنبع

أولاً- التعريف بنظام الحجز من المنبع

---

١) المادة/ ١٠٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام٢٠٠٥.

٢) د.رمضان صديق، **الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٠٧.

حيث يقوم هذا النظام على تحصيل الضريبة المستحقة من قبل المصدر الذي يتولى دفعها للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة التي قدمها وهي تعد بالنسبة للمكلفين الذين لهم دخول خاضعة للضريبة، ويطلب من هؤلاء الحصول على شهادة تفيد صحة المبلغ المستقطع من المكلف لعمل مقاصة من مجموع الضريبة المستحقة، وعادة ما يتم توريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب صلاحية الاتفاق مع المكلف بلصق طوابع الواردات على بعض المحررات والأوراق الثبوتية.

تطبق هذه الطريقة في معظم التشريعات الضريبية في العالم خاصة على الرواتب والأجور وما في حكمها حيث تلزم التشريعات الضريبية أصحاب العمل بخصم المستحقات الضريبية على دخل الأجور ورواتب موظفيهم وعمالهم مباشرة، وتسلمهم صافي دخلهم بعد خصم الضريبة.

ينطبق تعريف أصحاب العمل على كافة المؤسسات التي تضم مستخدمين لديها بما في ذلك منشآت الأعمال والشركات العادية والمساهمة والجمعيات، وينطبق على كافة الوحدات الحكومية من وزارت ووحدات شبه حكومية وبلديات وحكومات محلية، وهي جميعها ملزمة بعمل حجز الضريبة وتعتبر هذه طريقة سهلة من طرق تحصيل الدين الضريبي.

حيث وضع المشرع عملية التحصيل للضريبة المستحقة على المكلفين على طرف ثالث وهو صاحب العمل، ويشمل حجز الضريبة كل الأجور والمكافآت الخاضعة لها وما في حكمها بغض النظر عن طريقة جنيها مثل كون الأجور تدفع شهرية أو أسبوعية أو حسب حجم الإنتاج أو

حسب نسبة من الربح أو المبيعات، ويمكن أن تحجز الضريبة من إجمالي الدخل وليس من صافي الربح.

تبقى عملية الحجز من المنبع وما في حكمها أكثر تنظيماً من الحالات الأخرى وتعتبرها معظم التشريعات الضريبية طريقة تحصيل مستحقة بحيث يعد المستقطع بهذه الطريقة ضريبة نهائية لمعظم المكلفين المستخدمين ولا يطلب منهم أي إقرارات ضريبة إضافية طالما لا يوجد لهم مصادر دخل أخرى خاضعة للضريبة[1]، ولطريقة الحجز من المنبع إجراءاتها وتفصيلاتها وهي تختلف من تشريع ضريبي لآخر، وبصورة عامة يجب أن تضم التشريعات نصوصاً توضح العناصر الأساسية لطريقة تحصيل ضريبة الدخل بواسطة الحجز من المنبع وهذه العناصر تشمل كلاً من:

١-تحديد الجهات الملزمة بحجز الضريبة أي الجهات التي لديها مستخدمون.

٢-طريقة حساب الضريبة المستقطعة واستقطاعها وأشهرها مثل نماذج حساب ضريبة الدخل للمكلفين.

٣-فترة تحويل الضريبة المستحقة وذلك بتقديم كشوف بصورة دورية أو شهرية.

٤ -المستندات المطلوبة لعمل حجز المنبع مثل نماذج شهادة المصدر التي تعطى للمكلف ونماذج كشوف معدلات الضريبة.

تلجأ الإدارة الضريبية في تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع، والتي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء

---

١)**د.رشيد نضال صبري**، مرجع سبق ذكره، ص:٣٦١.

الإدارة الضريبة إلى تطبيقها قبل حصول المكلف على الدخل، فلا تنتظر لحين انقضاء مدة حصوله عليه وتنطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة يحجز قسمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى الخزينة العامة.

قد تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والشخص الثالث إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد، حيث تلتزم الشركة باقتطاع مبلغ الضريبة من قيمة أرباح الأسهم قبل توزيعها على أصحاب الأسهم، وقد تكون العلاقة بين المكلف والشخص الثالث علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتبات، حيث يلتزم رب العمل باستقطاع مبلغ الضريبة قبل توزيع الأجور والمرتبات[١].

الإدارة الضريبية في حالة الحجز من المنبع تواجه شخصين مختلفين أولها المكلف الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزانة العامة.

يلتزم صاحب العمل بتقديم كشف إلى دائرة ضريبة الدخل مبيناً فيه أسماء كافة العاملين والموظفين ومقدار الراتب الذي يتقاضاه كل واحد منهم، ويحق لدائرة الضريبة أن تتحقق من هذا الكشف بعمل كشف على

---

١)**د.يوسف أحمد البطريق**، مرجع سبق ذكره، ص:٨٠.

مكان العمل وإحصاء عدد الموظفين والتأكد من مقدار رواتبهم[1].

يقع التزام التحصيل بمقتضى هذا النظام على شخص ثالث تربطه علاقة مديونية بالإيراد الخاضع للضريبة والمتحقق لدائنه(المكلف)، ويكون هذا التحصيل بخصم مقدار محدد بالقانون منه، وتوريده إلى الدائرة الضريبية المختصة في المواعيد المحددة بالقانون ولهذا النظام مزايا وعيوب فمن مزاياه:

١- يأخذ به المشرع لمعالجة التهرب من الضريبة، فليس من صالح الطرف الثالث عدم خصم الضريبة من أموال دائنه، فإن عدم التزامه سيوقعه تحت طائلة المسؤولية الضريبية (من غرامات، أو فوائد تأخير بالإضافة إلى المسؤولية الشخصية عن الضريبة).

٢- ويحقق للدولة الاقتصاد في الجباية، المتمثلة في تخفيض العبء عن كاهل مصلحة الضرائب من نفقات إدارية، وبالإضافة إلى تحصيل الضريبة كاملة.

٣ – والمكلفون لا يشعرون بثقل الضريبة، كما قد لا يشعرون بأنهم دفعوا الضريبة أصلاً.

٤- كما يحقق للدولة إيراداً مستمراً ومتكرراً خلال السنة المالية، وخاصة

---

١)**د.عبد الحميد المنشاوي،الضريبةالموحدة(علماً وعملاً)**،المكتب العربي الحديث، الإسكندرية ،١٩٩٧، ص: ٣١.

عندما يفرض هذ النظام على مصدر العمل الذي تتحقق الإيراد منه عادة بصفة دورية ومتكررة ومنتظمة.

٥- والأخذ بهذا النظام يحقق مبدأ تحقق الضريبة بتحقق الإيراد، بدلاً من الانتظار إلى نهاية السنة المالية[١]، أي يقلل من المدة الفاصلة بين الحادثة المولدة للضريبة وهي دفع الأجر وجباية هذه الضريبة.

أما عيوبه فأهمها:

١_ ينشأ دين الضريبة بتحقق الشروط والظروف القانونية، والأخذ بهذا النظام قد يثقل كاهل المكلفين لأنه قد لا يتحقق للمكلف في نهاية السنة الماضية أي دخل خاضع للضريبة، ففرض الضريبة مسبقاً سيؤدي إلى زيادة عجزه بالقدرة على السداد، بالإضافة إلى ما سترتب عليه من غرامات وفوائد إضافية.

٢_ وأن قيام طرف ثالث يجهل بأحكام وقواعد قانون الضريبة بتقدير الضريبة، سيؤدي إلى ضياع حق الخزينة.

٣_ وقد يتحمل عبأها الغير بدلاً من المكلف إما استغلالاً لحاجة المدين أو لعدم توفر الوعي الضريبي، والذي سيدعو المدين اعتقاداً منه أو قصداً بأن يحاول أن يدخل قيمة الضريبة التي يدفعها في تكلفة الإنتاج[١].

---

١)**زياد أحمد الديك**، مرجع سبق ذكره، ص:٦٥.

ثانياً ـ تطبيق نظام الحجز من المنبع في قانون ضريبة الدخل في سورية:

أشارت المادة /٧٦/ قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع)[١].

أما فيما يتعلق بموظفي وعمال ومستخدمي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية، فإن اقتطاع الضريبة يتم شهرياً في جدول التأدية.

إن المبدأ في طريقة الحجز من المنبع هو أن يكون دافع الضريبة غير متحملها، كما هو الحال في الضريبة على الرواتب والأجور في سورية، فدافع الضريبة هو صاحب العمل الشخصي المدين بهذا الدخل، سواء أكان إدارة أو جمعية أو فرد، وهو المكلف باقتطاعها عن كل مبلغ يؤديه إذا كان هذا المبلغ يخضع في الأصل للضريبة على الرواتب والأجور.

قد قضت هذه المادة بهذا المبدأ، وفرضت على كل صاحب عمل يؤدي مبلغاً يخضع للضريبة على الرواتب والأجور أن يخصم مقدار الضريبة على هذا المبلغ عند التأدية وعن المبلغ المدفوع ليسدده إلى الخزينة العامة.

قد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /٧٧/ أنه على صاحب العمل أن

---

١)وهذه المادة تبين طريقة تحصيل(جباية) ضريبة الرواتب والأجور.

يسدد الضريبة المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت العاملين لديه، وذلك خلال المهلة نفسها المحددة لتقديم القائمة المنصوص عليها في الفقرة/أ/ من المادة/٧٧/[١]، وإذا صادف آخر ميعاد لتقديم القائمة يوم عطلة رسمية امتدت المهلة إلى أول يوم عمل بعده، وذلك بحسب أحكام المادة /٣٧/من قانون أصول المحاكمات.

هكذا يمكن تحديد مدة تقديم القائمة وتسديد الضريبة في دورتين في سنة وفق ما يلي:

الدورة الأولى: عن الفترة الممتدة من ١/١ ولغاية ٦/٣٠ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥.

الدورة الثانية: عن الفترة الممتدة من ٧/١ ولغاية ١٢/٣١ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية، (تستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من أحكام هذه المادة، نظراً لكون سداد الضريبة يتم على أساس اقتطاعها في جدول التأدية)[٢].

---

١)نصت المادة /٧٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣على أنه: (على الجهات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون: أ-أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إنقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:١-جميع البيانات المذكورة في المادة ٧٥ من هذا القانون. ٢-مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون).

٢)المادة /٨٠/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام٢٠٠٣.

أما بالنسبة للمؤسسات والمصارف وشركات القطاع العام والجهات العامة كافة التي تتمتع باستقلال مالي وشركات القطاع المشترك فهي غير مستثناة من أحكام هذه المادة ويكتفى بقيام هذه الجهات بتقديم قوائم إجمالية إلى الدوائر المالية خلال المدة نفسها المذكورة آنفاً ويتوجب تسديد الضريبة ضمن هذه المادة أيضاً، بحيث تتضمن هذه القوائم مجموع مبالغ ضريبة للرواتب والأجور المقتطعة وأن تبادر إلى تسديدها إلى الخزينة بصورة إجمالية ضمن المدة المحددة في هذه المادة وأن تحتفظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحالة الضريبة، ويمكن للجهات العامة تسديد الضريبة المقتطعة لديها شهرياً، كما يمكن لبقية المكلفين (القطاع الخاص) تقديم القائمة المنوه عنها آنفاً، وتسديد الضريبة قبل موعد استحقاقها.

أشارت المادة /٧٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أنه:

(على الجهات المذكورة في المادة /٧٥/[١] من هذا القانون:

---

١)تنص المادة /٧٥/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣على أنه: (يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين وعمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافآة أن يمسكوا سجلاً تدون فيه البيانات الآتية وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الإستخدام: هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء إستخدامهم وتاريخ إنتهاء خدماتهم أو إنقطاعهم عن العمل. مقدار الدخل غير الصافي. بيان التعديلات التي طرأت على وضع أو دخل كل منهما).

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

_ جميع البيانات المذكورة في المادة /٧٥/ من هذا القانون.

_ مقدار الضريبة المستحقة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون.

ب_ أن يدفعوا إلى الخزينة العامة خلال المهلة المذكورة بالفقرة (أ) السابقة جميع المبالغ المستقطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون).

ثالثاً- تطبيق نظام الحجز من المنبع في قانون ضريبة الدخل في مصر:

تناولت المادة/٥٦/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ السابقة، حيث تنص على ما يلي: (تخضع للضريبة بسعر ٢٠ % المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

١–العوائد .

٢ – الأتاوات عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

٣-مقابل الخدمات ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج.

٤ – مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أية جهة.

يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر.

كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذى تم فيه الخصم).

يتضح من نص الفقرة الأولى من هذه المادة أنها تضمنت أحكاماً عامة فيما يتعلق بالضريبة المستقطعة من المنبع نوضحها فيما يلي:

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع بسعر مقطوع وثابت بنسبة٢٠% دون خصم أي تكاليف من المبالغ التي تفرض عليها والملتزمون بحجز الضريبة هم:

-أصحاب المنشآت الفردية المقيمين في مصر.

-الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر.

-الجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر.

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التي يحصل عليها غير المقيمين في مصر سواء كانوا أفراداً أو جهات من العوائد والأتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضي أو نشاط يقوم به الفنان، ومطرح هذه الضريبة وفقاً للمادة/٥٦/ الآنفة الذكر.

١- **بالنسبة للعوائد:** تشمل العوائد، في تطبيق حكم البند /١/ من المادة /٥٦/من القانون، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات والأذون[١].

٢-**بالنسبة للأتاوات:** تخضع لهذه الضريبة المبالغ التي تدفع لغير المقيمين مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر لأى من الأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية بما فيها الأفلام السينمائية أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، ما عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة، ويحدد الوزير مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

٣-**بالنسبة لمقابل الخدمات:** ويخضع مقابل الخدمات الذي يدفعه غير المقيم، وقد أوضحت اللائحة التنفيذية الأمور التالية بالنسبة لمبالغ مقابل الخدمات:

لا يطبق بشأنه أحكام البند/٣/ من المادة /٥٦/ من القانون و لا يعد

---

١) المادة /٧١/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه في البند / ٣/ من المادة /٥٦/ من القانون: النقل أو النولون، الشحن، التأمين، التدريب، الاشتراك في المعارض والمؤتمرات، القيد في البورصات العالمية، الإعلان والترويج المباشر[١].

كما لا يعد من قبيل مقابل الخدمات، في تطبيق حكم المادة /٥٦/ من القانون، نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج.

يجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج على ٧ % من صافي الربح الضريبي للمنشأة، على ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية أتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة[٢].

يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة /٥٦/ من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج في دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي وفي حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي فيتم تطبيق أحكام

---

١)المادة /٧٤/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

٢)المادة /٧٣/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

هذه الاتفاقيات، بشرط التزام الجهة التي تؤدى هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل وعلى الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى في الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأي المسبق بشأن المعاملة الضريبية.

٤-بالنسبة إلى مقابل النشاط الرياضي أو الفني لغير المقيم: وفقاً لحكم المادة /١٢٧/ من القانون ويخضع لهذه الضريبة مقابل نشاط الرياضي أو الفني للرياضي أو الفنان غير المقيم سواء دفع له بصفته الشخصية أو بصفته ممثل لجهة يتبعها.

طبقاً لنص الفقرة قبل الأخيرة من المادة /٥٦/ من القانون فإن عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى من مصادر خارج مصر تكون معفاة من الضريبة.

كما تعفى أيضاً عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من الضريبة المستقطعة من المنبع بشرط ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات.

يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقاً لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة/٥٦/من القانون، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء

يسري على العوائد المستحقة اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون[1].

تناولت الفقرة الأخيرة من المادة /٥٦/ من القانون التزامات الأشخاص والمنشآت والجهات الملزمة بخصم الضريبة طبقاً لحكم هذه المادة حيث بينت ما يلي:

١ – حجز الضريبة المستحقة.

٢ – توريد الضريبة إلى المأمورية المختصة خلال ١٥ يوم التالية من الشهر التالي لتاريخ الخصم.

يكون الإخطار بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم /١١/ مستقطعة، كما بينت المادة أن المقصود بالمأمورية المختصة هو المأمورية التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها في المادة ٥٦ من القانون[2].

على غير المقيمين الخاضعين للضريبة طبقاً لحكم المادة/ ٥٦/من القانون، والمتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر توريد الضريبة على النموذج رقم/ ١٢ مستقطعة/، في حالة عدم الالتزام بالتوريد، يكون على مأمورية الضرائب التي تتبعها الجهة الدافعة للإيراد الخاضع للضريبة مطالبة غير المقيم بالضريبة المستحقة على النموذج رقم/ ١٣ مستقطعة /[3].

كما تنص المادة/٥٧/ من القانون على ما يلي: (تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة

---

١)المادة /٧٥/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

٢)المادة /٧٦/من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

٣)المادة /٧٧/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

مهنته ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقًا للسعر المنصوص عليه في المادة/٥٦/ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف).

يقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق حكم المادة/٥٧/ من القانون المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة[١].

يكون الإخطار بتوريد الضريبة المستحقة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة، طبقاً لحكم المادة/ ٥٧ /من القانون على النموذج رقم / ١٤ مستقطعة/[٢].

يتضح مما سبق ما يلي:

-تخضع المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة أو السمسرة (العارضة) غير المتصلة بمباشرة المهنة التي تدفعها المنشآت الفردية أو الأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي للضريبة بسعر (٢٠ %) دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز قيمة الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه والمأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة.

-تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي كما جاء في نص المادة /٥٨/ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥:

---

١)المادة /٧٨/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

٢)المادة /٧٩/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

(مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢ % وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذى تم فيه الخصم).

-يقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق حكم المادة /٥٨/من القانون المأمورية التي يتبعها البنك المركزي أو أي بنك آخر يكتتب في السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك[١].

يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة السابقة، على النموذج رقم /١٥/ مستقطعة مع خصم الضريبة المسددة على عوائد هذه السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة [٢].

---

١)المادة /٨٠/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

٢)المادة /٨١/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

المطلب الثالث

النظم المستحدثة في تحصيل دين الضريبة

يعد نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ونظام الدفعات المقدمة من النظم الجديدة المستحدثة في تحصيل (جباية) دين الضريبة في الفكر الضريبي الحديث ولهما تطبيقات في التشريعات الضريبية، وهذا ما يمكن البحث فيه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول
نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة

أولاً- التعريف بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة:

ظهرت كتابات كثيرة في التعريف بهذا النظام وتقييمه من أجل إظهار مزاياه وعيوبه دفعت جميعها إلى التفكير في إمكانية تطبيق نظام الدفعات المقدمة إلى أن أصبح واقعاً فعلياً.

بُدأ بتطبيق هذا النظام في مصر بالقانون رقم ٧٧ لعام ١٩٦٩ المعدل للقانون رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ مروراً بالقانون رقم ٧٨ لعام ١٩٧٣ والقانون رقم ٤٦ لعام ١٩٧٨ والقانون رقم ٨٧ لعام ١٩٨٣ والقانون ١٨٧ لعام ١٩٩٣.

يعني نظام الخصم لحساب الضريبة Deduction To Accunt Of Taxخصم نسبة من المدفوعات لحساب الضريبة عند شراء السلع أو الحصول على الخدمات من القطاع الخاص من المبالغ التي تدفع ثمناً

لهذه السلع والخدمات[1].

ثانياً- تطبيقات نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في قانون ضريبة الدخل السوري:

بدأ العمل على تطبيق هذه الفكرة على المدفوعات الأخرى من غير الرواتب مثل أنشطة المقاولات والنقل والتأمين وغيرها، حيث يتولى صاحب العمل خصم مقدار الضريبة المستحقة للمكلف عند دفع مستحقاته التي يحصل عليها مقابل خدماته كما ورد في أحكام المادة /١/ من القانون رقم /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ المعدل لقانون ضريبة الدخل في سورية حيث نصت في فقرتها الأولى على أنه:

(استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم / ٢٤ / تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السوري والشركات الأجنبية أو لصالحها، وتستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الإقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة).

ثالثاً- تطبيقات نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥:

وردت الأحكام الخاصة بالمعاملات المحددة التي يتم الخصم على مدفوعاتها في المادة/٥٩/من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحددت هذه المادة الجهات الملتزمة بالخصم والأشخاص

---

١) **شريف الكيلاني، نظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي**، مجلة الأهرام الاقتصادي، مصر، ٢٠١٢.

الخاضعين للخصم والمعاملات التي يسري عليها.

أشارت الفقرة الأولى من المادة /٥٩/من قانون٩١ لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: (على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥ % من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين).

يتضح من نص هذه الفقرة أنها تضمنت الأحكام الآتية:

كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه يسري عليه الخصم تحت حساب الضريبة وأن الأعمال والأنشطة الخاضعة لعملية الخصم هي العمولة أو السمسرة – مقابل عمليات الشراء أو التوريد– أعمال المقاولات – الخدمات وأن أشخاص القطاع الخاص هم الأشخاص الذين يسري بشأنهم نظام الخصم ونسبة الخصم لا تجاوز ٥ % من المبلغ المدفوع.

قد صدر قرار وزير المالية رقم /٥٣٧/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد أوجه النشاط التجاري والصناعي التي يسري بشأنها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة /٥٩/ من القانون حيث تنص المادة الأولى منه على ما يلي: (تكون النسب التي يجري خصمها تطبيقاً لحكم المادة /٥٩/ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه وفقًا للنسب الواردة بالجدول المرافق).

قد أرفق بالقرار الجدول الخاص بتحديد النسب التي يجري خصمها تنفيذاً لحكم المادة /٥٩/ من القانون.

ورد بيان الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وذلك في البندين ٢ ، ١ من المادة / ٥٩ / من القانون واللذين ينصان على ما يلي:

(١ – وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحفية، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم/ ٥٤ /لسنة ١٩٧٥ أو بأي قانون آخر.

٢ – الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير).

بينت الفقرة الأخيرة من المادة/٥٩/ من القانون التزامات الجهات والمنشآت الملزمة بعملية الخصم حيث تنص على ما يلي:

(وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير).

يكون توريد الجهات والمنشآت المنصوص عليها في المادة /٥٩/ من القانون للمبالغ التي تم خصمها تحت حساب الضريبة من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقاً للآتي:

١ –أن يتم التوريد على النموذج رقم/٤١/ خصم وتحصيل مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من هذه المادة.

٢ – أن يتم التوريد في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

٣ – أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة.

يجب أن يتضمن النموذج المنصوص عليه في البند /١/ بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك[١].

تعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الإلكترونية:

١ – تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه المصارف والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها في الإخطار.

---

١)نص المادة /٨٢/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

٢-استخدام البطاقات الذكية في إدراج مدفوعات الممول على البطاقات على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالي لدى الجهة أو الممول، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك.

٣ – استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها، ويتم إدراج التعامل على البطاقة الذكية ويفرغ محتواها بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقًا لأحكام القانون.

تخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فورياً، ويقوم الممول بقراءة محتويات البطاقة للمطابقة، وفي جميع الأحوال تعتبر الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة.

كما تضمن القرار /٥٣٧/ لسنة ٢٠٠٥ السابق الإشارة إليه إجراءات تنفيذ هذه الالتزامات، وتناولت المادة /٦٠/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ تناولت الإعفاء من الخضوع لأحكام الخصم والتي أشارت: (يعفى أشخاص القطاع الخاص المشار إليها في المادة/ ٥٩/من هذا القانون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب)[١].

---

١)وهو الباب المتعلق بالنشاط التجاري والصناعي، في الفصل الأول الخصم والدفعات المقدمة في الفصل الثاني، والتحصيل تحت حساب الضريبة في الفصل الثالث.

يتضح من نص هذه المادة:

أن القانون قد أعفى ممولي القطاع الخاص الذين يختارون الخضوع لنظام الدفعات المقدمة من الخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة بشرط الانتظام في أداء المبالغ المدفوعة مقدماً طبقاً لأحكام نظام الدفعات المقدمة .

أما بالنسبة للمهن غير التجارية فإن الخصم تحت حساب الضريبة فقد نظمته المادة/٧٠/من القانون حيث نصت على: (تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة/٥٩/من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥ %من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير).

يتضح من هذا النص أن الأحكام الخاصة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية تتمثل فيما يلي:

أ-الجهات الملزمة بالخصم هي نفس الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي والواردة بالمادة /٥٩/ من القانون والسابق إيضاحها في البند ٢ ، ١ من هذه المادة.

ب- مبلغ الخصم هو كل مبلغ يزيد على مائة جنيه.

ج- نسبة الخصم هي ٥ %من كل مبلغ يدفع لأصحاب المهن غير التجارية فيما يزيد عن ١٠٠ جنيه.

د- الخاضعون للخصم هم أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية.

تلتزم أقلام كتاب المحاكم، على اختلاف درجاتها، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة

المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر، وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة، وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه، ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير، هذا ما تناولته المادة /٧١/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ عن أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة للمهن غير التجارية.

تلتزم مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على من يزاول مهنة التخليص الجمركي عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة[١].

على الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ، ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من رسم التجديد[٢].

يتضح من نص هذه المادة: أن القانون قد ألزم الجهات التالي بيانها بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة عند تجديد الترخيص ممن يصدر بإسمه التجديد:

---

١)الفقرة الثالثة من المادة/٧١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥.

٢) المادة /٦٦/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥

أ- جهات منح تراخيص الإتجار بالجملة في الخضار والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية.

ب-جهات منح تراخيص مزاولة الأنشطة الحرفية.

قد صدر قرار وزير المالية رقم /٥٣٦/ لسنة ٢٠٠٥ والذي يقضي في المادة الأولى منه بتحديد المبلغ الذي يحصل بمعرفة الجهات السابقة بنسبة ١٠ % من الرسم المقرر لتجديد الترخيص.

على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازِل والمتنازَل إليه ومن أطراف التظهير ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢ % من قيمة الواردات، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها[١].

يتضح من نص هذه المادة:

أن القانون قد ألزم مصلحة الجمارك بتحصيل نسبة من أشخاص القانون الخاص من قيمة وارداتهم من السلع الواردة للبلاد للإتجار فيها أو لتصنيعها وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم، كما يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازِل والمتنازَل إليه في حالة التنازل عن هذه السلع.

قد صدر قرار وزير المالية رقم /٥٣٤/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن النسبة التي تحصل من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة من أشخاص القانون

---

١) المادة /٦٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥

الخاص، والذي يقضي في المادة الأولى منه بتحصيل نسبة بواقع نصف في المائة من قيمة تلك الواردات.

على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة، وذلك عن كل رأس من الذبائح ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من قيمة الرسم[١].

يتضح من نص هذه المادة:

أن القانون قد ألزم المجازر بتحصيل نسبة لا تجاوز ١٠ % من قيمة رسوم الذبح وذلك من أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة عند قيامهم بالذبح وذلك عن كل رأس من الذبائح.

قد تضمن قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ في المادة الثانية منه تحديد المبلغ الذي تحصله المجازر عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص وذلك بما يعادل ١٠ % من قيمة رسوم الذبح المقررة عن كل رأس من الذبائح.

على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز١٠ % من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم/٦٦/ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور[٢].

---

١) المادة /٦٨/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

٢) المادة /٦٩/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

يتضح من نص هذه المادة:

أن القانون قد ألزم أقسام المرور عند تجديد أو نقل رخص سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأشخاص القطاع الخاص بتحصيل نسبة لا تجاوز ١٠% من قيمة الرسم المقرر لترخيص السيارة وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة وقد صدر قرار وزير المالية رقم /٥٣٣/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد المبالغ الواجب تحصيلها عند تجديد أو نقل رخص تسيير السيارات الأجرة أو النقل تحت حساب الضريبة المستحقة.

الفرع الثاني

نظام الدفعات المقدمة في مصر

استحدث قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ في المواد من / ٦١ إلى ٦٥ /نظام الدفعات المقدمة باعتباره نظاماً اختيارياً يكون بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة حيث يقوم الممول بنفسه بتحديد مبلغ يدفعه تحت حساب الضريبة في ضوء آخر ضريبة أقر بها المكلف أو الأرباح التي يقدرها عن الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق النظام عليها، على أن تتم تسوية هذه المبالغ عند تقديم الإقرار الضريبي السنوي[١].

سنورد فيما يلي الأحكام الخاصة بنظام الدفعات المقدمة في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ونظام السلف على

---

١)قواعد وتعليمات عامة رقم /١ / لسنة ٢٠٠٥ بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة.

حساب الضريبة في قانون ضريبة الدخل السورية بحسبانه نظاماً مشابهاً لهذا النظام.

أولاً- المقصود بنظام الدفعات المقدمة

أشارت المادة /٦١/ من القانون على ما يلي: (مع مراعاة حكم المادة /٦٣/ يقصد بنظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠ % من أي مما يأتي:

١ – آخر ضريبة أقر بها الممول.

٢–الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة)

يتضح من هذا النص:

أن المقصود بنظام الدفعات المقدمة هو قيام المكلف بسداد نسبة ٦٠ % مقدماً من قيمة أي من:

أ– آخر ضريبة أقر بها سواء من واقع آخر إقرار ضريبي مقدم منه أو ما تم الوصول إليه من ضريبة نهائية عن آخر سنة من واقع الاتفاق المباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة أو قرار لجنة تصالح.

ب– الضريبة التي يقدرها الممول عن السنة التي يريد تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها في أي من الحالتين التاليتين:

– إذا كان لم يسبق له أن تقدم بإقرار ضريبي من قبل بداية نشاط.

– إذا كان آخر إقرار ضريبي تقدم به عن الفترة السابقة على تقديم الطلب متضمناً خسارة وليس ربحاً.

ثانياً ـ الاختيار بين نظام الخصم والتحصيل على حساب الضريبة ونظام الدفعات المقدمة:

تنص المادة /٦٢ / من القانون على ما يلي: (للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقًا للمادة /٥٩/ من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل، ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة، قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذى يقدم عليه الطلب، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في إخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه).

يتضح من نص هذه المادة:

أن القانون أعطى الممول الحق في الاختيار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة وبين نظام الدفعات المقدمة وذلك بموجب طلب يقدم للمأمورية المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق هذا النظام فيها.

كما ألزم القانون المصلحة بالرد على الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه للطلب، وإلا اعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً لطلب المكلف في هذا الخصوص، وقد أوكل القانون إلى اللائحة التنفيذية تحديد

النموذج الذى يقدم عليه الطلب والمستندات الواجب إرفاقها به والإجراءات اللازم اتباعها في إخطار المكلف بقرار المصلحة بشأنه.

بالنسبة لنموذج الطلب ومرفقاته والإجراءات المتبعة بشأنه يكون طلب الممول الالتزام بأحكام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على النموذج رقم/١/دفعات مقدمة، ويجب أن يقدم هذا الطلب إلى المأمورية المختصة مرفقاً به المستندات الآتية:

١ – بيان آخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضريبي أو اتفاق مباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو قرار لجنة تصالح.

٢ – بيان بالضريبة المقدرة إذا كان المكلف لم يسبق له تقديم إقرار ضريبي، أو إذا كانت الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب تتضمن خسارة [١].

على المأمورية المختصة أن ترد على طلب الممول المنصوص عليه في المادة السابقة خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، وذلك بموجب إخطار موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويكون الرد بالموافقة على النموذج رقم /٢/دفعات مقدمة وفي حالة الإخطار بالموافقة يعد هذا الإخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات تعامل الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة، وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة، تجدد بناء على طلب الممول ما لم يَعدل هذا الأخير عن اختياره لهذا النظام وفقاً لحكم المادة /٦٤/ من القانون، أو أن يتم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه وفقاً لحكم المادة/٦٥/منه، ويجب أن يتضمن الإخطار المنصوص عليه في الفقرة السابقة بيان مدة الفترة الضريبية الصالح

---

١)المادة /٨٣/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

للسريان خلالها، كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة بالصفحة الأخيرة من البطاقة الضريبية وما يفيد تجديد العمل به، وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائياً ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة، ويعتبر عدم الرد على طلب المكلف خلال المدة المشار إليها رفضاً للطلب[1].

ثالثاً ـ تطبيق نظام الدفعات المقدمة:

بينت المادة / ٦٣ /من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٤ كيفية تطبيق نظام الدفعات المقدمة، حيث نصت على ما يلي:

(يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة /٦١/ من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه، ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه في المادة/٦١/ أقل من اثني عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقًا للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

يتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في المادة /٨٢/ من هذا القانون، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما

---

١)المادة /٨٤/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوي محسوباً وفقاً لسعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يخصم منه ٢ %مع إستبعاد كسور الشهر والجنيه).

يكون إخطار الممول للمصلحة بتخفيض القسط الثالث من الدفعات المقدمة أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات، طبقاً للمادة /٦٣/من القانون، على النموذج رقم /٣/ دفعات مقدمة[١].

يتضح مما سبق ما يلي:

يلتزم الممول بسداد نسبة ٦٠ % من قيمة الضريبة المقدرة على ثلاث دفعات متساوية في الثلاثين من يونيو، والثلاثين من سبتمبر، والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

للممول بعد أداء القسط الثاني، الحق في طلب تخفيض القسط الثالث أو عدم أدائه، إذا تبين له أن أرباحه عن هذا العام أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق، أو إذا كانت المدة المتبقية بعد تقديم طلب تطبيق النظام تقل عن اثني عشر شهراً، كما في حالة تغيير الفترة الضريبية أو حالات التوقف، ويقدم الطلب على النموذج رقم/٣/ دفعات مقدمة تخصم المبالغ المدفوعة مقدماً عند تقديم الإقرار من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار مضافاً إليها عائداً محسوباً بنسبة تقل ٢ %عن سعر الائتمان[٢]والخصم

---

١)المادة /٨٥/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

٢)سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٥ نسبة ١٠ % سنوياً وفي٢٢ يناير ٢٠٠٦ نسبة ٩ %سنوياً .

المعلن من البنك المركزي في أول السنة الميلادية للفترة الضريبية مع إستبعاد كسور الشهر والجنيه.

قد فصلت التعليمات العامة رقم /١/ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة مواعيد السداد والنماذج المستخدمة وباقي الإجراءات المتعلقة بنظام الدفعات المقدمة.

رابعاً ـ أحكام العدول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة:

تناولت المادة/٦٤/ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ أحكام العدول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة حيث نصت على ما يلي: (للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة/ ٥٩ /من هذا القانون، وذلك بالشرطين الآتيين:

١–أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل، وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام.
٢–أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها، وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين و أن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التي تتبع في تقديم الطلب وفي الإخطار بقرار المصلحة).

يكون عدول الممول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة بموجب طلب يقدم إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم /٤/ دفعات مقدمة، وفي

حالة عدم توافر أي من شرطي قبول الطلب المشار إليه، تلتزم المأمورية المختصة بإخطار المكلف برفض الطلب بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه وذلك على النموذج رقم /٥/ دفعات مقدمة، ويعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولا للطلب[١].

يتضح مما سبق ما يلي:

للممول الحق في أن يعدل عن اختيار هذا النظام والعودة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة، وذلك بالشرطين الآتيين:

أ- أن يكون قد طبق هذا النظام لمدة سنة كاملة، وسدد جميع الدفعات المستحقة.

ب-أن يتقدم بطلب إلى المأمورية المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل من بدء السنة التي يرغب العدول عن تطبيق النظام اعتباراً منها وذلك على النموذج رقم /٤/ دفعات مقدمة.

للمصلحة قبول الطلب عند توافر هذين الشرطين، ويعتبر عدم الرد خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه قبولاً للطلب، وفي حالة عدم توافر هذين الشرطين يرفض الطلب، وتلتزم المأمورية المختصة بإخطار المكلف بذلك خلال المدة المحددة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم /٥/ دفعات مقدمة .

خامساً- الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة:

تناولت المادة /٦٥/ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ حالات الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة حيث نصت على ما يلي: (يعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في أي من الحالتين الآتيتين:

---

١)المادة /٨٦/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

١- تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.

٢ - تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام وعلى المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول).

يكون إخطار الممول بإعفائه من تطبيق نظام الدفعات المقدمة على النموذج رقم /٦/ دفعات مقدمة، ويكون إخطاره بحرمانه من تطبيق هذا النظام على النموذج رقم ٧ دفعات مقدمة[١].

قد بينت التعليمات العامة رقم /١/ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة أن المقصود بالفروق الجوهرية التي تؤدي إلى حرمان المكلف من تطبيق نظام الدفعات المقدمة هو أن تزيد الأرباح الفعلية الخاضعة للضريبة بنسبة ٢٠ % على الأقل عن الأرباح المقدرة بمعرفة المكلف في كل سنة يطبق فيها النظام.

كما أوضحت التعليمات كذلك أنه يجوز للمكلف لتفادي حرمانه من تطبيق النظام، إذا تبين له أن أرباحه الفعلية ستكون أكبر من الأرباح التي سبق أن قدرها عن نفس الفترة، أن يقوم بزيادة قيمة الدفعات المتبقية بحيث تتناسب مع الأرباح الفعلية المتوقع تحقيقها.

---

١)المادة /٨٧/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

الفرع الثالث

نظام السلف في سورية

يوجد في سورية نظام مشابه لنظام الدفعات المقدمة يسمى نظام السلف حيث يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف، على أن يسوى حساب هذه السلفة بصورة نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية.

لا تجوز مطالبة المكلفين بأية سلفة عن السنوات السابقة لسنة ممارسة الأعمال الجارية، وتحتسب المبالغ المدفوعة كسلفة من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان الضريبي الذي يقدمه المكلف إلى الدوائر المالية، وفي حال ما إذا تجاوزت السلفة الضريبة المترتبة على هذه الأرباح المصرح بها أو كانت نتيجة أعمال المكلف خسارة بمقتضى بيانه الضريبي، فتؤجل تسوية هذه السلفة إلى ما بعد اكتساب التكليف الدرجة القطعية[1].

يجوز لوزير المالية بقرار منه اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية عن المستوردات ضريبة نهائية، وفق الآلية والأسس والضوابط التي يحددها القرار المذكور، على أن تصدر عنه أو من يفوضه قرارات سنوية بأسماء المكلفين الذين ينطبق عليهم هذا الحكم وبالتالي لا تدرس بياناتهم الضريبية ولا تدقق قيودهم المحاسبية بعد صدور هذه القرارات[2].

بالنسبة لمؤيدات عدم تسديد السلفة، إذا لم تسدد لضريبة "التكاليف" والسلف ضمن مهل الاستحقاق المقررة في قانون ضريبة الدخل فإنها

---

١)الفقرة/هـ/ من المادة/١٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢)المادة/١٢/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

تخضع لغرامة تأخير الدفع قدرها (١٠%) من المبلغ غير المسدد المترتب على المكلف والواجب دفعه بما فيه جميع الإضافات.

في حال عدم تسديد تكاليف ضريبة الدخل وإضافاتها في سنة استحقاقها، أي قبل نهاية دوام يوم ال١٢/٣١/ من عام الاستحقاق، تفرض غرامة قدرها (١٠%) من المبلغ غير المسدد المترتب على المكلف والواجب عليه دفعه بما في ذلك جميع الإضافات، وبناء عليه إذا لم يسدد مكلف الضريبة بما فيها جميع الإضافات أو السلفة خلال مهل الاستحقاق المقررة في القانون حتى نهاية دوام آخر يوم من عام الاستحقاق، فإنه يخضع للغرامتين في آن معاً[١].

من ثم فإن مقدار الغرامة الواجب عليه دفعه في العام التالي سوف يبلغ ال(٢٠%)، وهكذا تجري إضافة غرامة ال(١٠%) على التكاليف غير المسددة في نهاية كل عام.

لكن في جميع حالات إضافة غرامة تأخير الدفع إلى فوات مهل الاستحقاق المقررة في القانون أو إلى ما بعد نهاية دوام آخر يوم من سنة الاستحقاق، يجب ألا يتجاوز الحد الأقصى لهذه الغرامة ال(٣٠%) من التكاليف غير المسددة بما فيها جميع الإضافات.

تجدر الإشارة إلى أنه مع الاحتفاظ بالأحكام والنصوص الواردة في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم/٢٥/تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ يحق لوزير المالية منع مغادرة الأشخاص المدينين للخزينة العامة للدولة أراضي الجمهورية العربية السورية، في حال عدم وجود أملاك بحوزتهم ضامنة لسداد المديونية أو الذين يقومون بتهريب أموالهم وممتلكاتهم بقصد عدم تسديد مديونيتهم، وذلك وفق الضوابط التي يصدر بها عنه قرار في

---

١)التعليمات التنفيذية للمادة/١٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

هذا الشأن [1].

قد أشارت الفقرة الأولى من المادة /٥٢/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على: (اعتبار الضريبة مترتبة على المكلف بدءاً من السنة الأولى لدورات التصنيف المحددة في المادة /٤٣/ من هذا القانون أي بالنسبة للمكلفين القدامى الخاضعين لدورات تصنيف).

قد عدّلت هذه المادة بموجب أحكام المادة /١٨/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ تاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ والتي بدأ تطبيقها اعتباراً من تاريخ ٢٠٠٧/١/١ وأصبحت على النحو التالي:

أ-تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم بموجب أحكام الفقرات (أ-ب-جـ) من المادة ١٣ من هذا المرسوم التشريعي[2] وإذا طرأ تبديل على المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف، ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل، أما في الحالات المنصوص عليها في البند الأول من المادة ١٧ من هذا المرسوم التشريعي[3]، فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر

---

١) المادة/١٣/ من القانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٦.

٢)تنص المادة /١٣/ من المرسوم على أنه يترتب على المكلفين أن يقدموا للدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:
لغاية ٣١ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة. لغاية ٣١ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين.

٣) تنص المادة /١٧/ من هذا المرسوم على أنه: على المكلفين المعددين في هذا القانون أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في هذا القانون معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية.

أما في الحالات التي يطرأ فيها تبدل على مطرح الضريبة يستوجب طي التكليف كلياً وإعادة التصنيف كما ورد في الفقرة الأولى من المادة /٥١/ من قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣، فتعتبر الضريبة عندها مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي وقعت فيه الحالة المنشئة للتكليف وتعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل.

بموجب الفقرة الثانية من المادة /٥٢/ من القانون نفسه تعتبر الضريبة مستحقة بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية أو قرار اللجنة الاستئنافية منشئة لزيادة في الضريبة.

قد قضت المادة /٥٣/ من القانون نفسه على وجوب إضافة نسبة على ضريبة الدخل المقطوع بواقع ٢% من الضريبة السنوية وذلك باسم المساهمة في نفقات التصنيف.

المبحث الثاني

خصائص دين الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبة عند تحصيله

تختلف الطبيعة القانونية لدين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى وبشكل خاص الديون الخاصة التي تحكمها قواعد القانون المدني ويختلف عن ديون الدولة الأخرى لأسباب تتعلق بطبيعة ذلك الدين وأهميته، ولأن الضريبة هي أداة الدولة في تحقيق أهدافها، وقد وضع المشرع لدين الضريبة ضمانات تكفل الوفاء به، من حيث إنه مفروض بحكم القانون ولا يملك الدائن وهو الإدارة الضريبية أن تتنازل عنه فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو المكلف، وقرار الإدارة الضريبية بالربط ليس إلا كاشفاً لهذا الدين وليس منشئاً له بل هو قائم بحكم القانون، وحرصاً من المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين فإنه لا يخضع لأحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني بل لأحكام تقادم خاصة به.

كذلك المشرع السوري اعتبر المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، يكون لها امتياز بالشروط المقررة في هذا الشأن، وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية[1].

لقد اعتبر المشرع المصري الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى قوانين الضرائب دين ممتاز على جميع أموال المدينين بها أو الملزمين بتوريدها للخزانة العامة (المادة ١/٩١ معدلة بالقانون

---

١)المادة /١١١٨/ من القانون المدني السوري رقم ٨٤ عام ١٩٤٩.

رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠)، وهذا الامتياز عام ويتقدم على غيره من حقوق الامتياز الأخرى ما عدا المصروفات القضائية، فتتقدم عليه[١]، ولا يجب الشهر فيه، و لو كان محله عقاراَ ولا يثبت فيه حق [٢].

غير أن الفقرة /٢/ من المادة ١١٣٩ من القانون المدني أشارت على أن: (تستوفى المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب من الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت ويفضل على أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن رسمي ما عدا المصروفات القضائية).

كما أعطى المشرع الضريبي امتياز المبالغ المستحقة للخزينة العامة من الشهر إذا ورد على عقار وواجب استيفاء دين الضريبة من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر[٣].

كما أنه لا يقاص مع غيره من الديون الأخرى وتملك الإدارة الضريبية وضماناً لتحصيله حق التقدم والتتبع لتحصيله من المكلف قبل غيرها من الدائنين، الهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على كافة أموال المكلف المدين للإدارة الضريبية إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبية المستحقة ضماناً لتحصيله تحصيلاً كاملاً في الوقت المحدد في القانون، وحماية لحقوق الخزينة العامة، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة خارج نطاق تطبيق قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة[٤]، وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة،

---

١) المادة /١١٣٤/ من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لعام ١٩٤٨.

٢)المادة /١١٣٨/ و /١١٤١/ من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لعام ١٩٤٨.

٣)**د. قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٦٩.

٤)**د. يوسف أحمد البطريق**، مرجع سبق ذكره، ص: ٥٨ .

نظراً لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تميزه عن غيره عن القوانين الأخرى فإن التشريعات الضريبية عادة ما تمنح أو تعطي سلطات للإدارة الضريبية وصلاحيات لضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً وافياً، فمثلاً تعطي التشريعات الضريبية للإدارة الضريبية سلطات توقيع الحجز على أموال المدين بدين الضريبة، فيحق لها أن توقع الحجز التحفظي وكذلك الحجز التنفيذي[1]، وكذلك فإن القوانين والتشريعات الضريبية تقرر عقوبات وجزاءات رادعة ضد كل مكلف يتخلف عن دفع الضريبة أو يتهرب منها.

المطلب الأول

خصائص دين الضريبة

يختلف دين الضريبة عن الديون الأخرى، وخاصة الديون التي تحكمها قواعد القانون المدني، نظراً للأسباب الخاصة التي تتعلق بهذا الدين وأهميته، ولأن الضريبة هي أداة الدولة في تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، فمن أهم هذه خصائص هذا الدين ما يلي[2]:

---

١) **زياد أحمد الديك**، مرجع سبق ذكره، ص:١٢٥.

٢)**د.عادل فليح العلي**، مرجع سبق ذكره، ص:٣٣٠.

الفرع الأول

دين الضريبة مفروض بحكم القانون

تعتبر المبالغ المستحقة للخزانة العامة من أهم أنواع الديون العامة، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيلها بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به فهو واجب الأداء بحكم القانون، وما دور الإدارة الضريبية إلا كشف مقدار هذا الدين وبيانه بقرار الربط على المكلفين[1].

إن الدائن يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها الخيار في ذلك كونه مالاً عاماً، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة من منحه القانون صلاحية تحصيله بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية الملزمة للإدارة والمكلفين على حد سواء ويترتب على ذلك النتائج القانونية التالية:

أولاً ـ لا يتوقف دين الضريبة على إرادة المكلف.

يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار مطالبة الإدارة الضريبية له للوفاء بدين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقه، إذ أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون وما على المكلف إلا دفعه دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية واجب السعي إلى مطالبته بأدائه، فيتحقق

---

١)**د.قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٦٠.

دين الضريبة بمجرد تحقق الواقعة المنشة له، ويصبح المكلف مديناً بمبلغ الضريبة.

لتحديد ذلك أهمية بالغة، ليس فقط من حيث نشأة دين الضريبة وإنما من حيث معرفة النظام الضريبي الواجب التطبيق من حيث سعر الضريبة و حالات الإعفاء ومعرفة ميعاد سداد دين الضريبة وبدء سريان التقادم، فالواقعة المنشئة لدين الضريبة المتعلق بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة تتمثل في وضع الإيراد تحت تصرف صاحبه أي واقعة سداد الإيراد التي تسري عليه الضريبة كتوزيع الشركة الأرباح على المساهمين في الشركات المساهمة الخاصة، أما إيرادات النشاط التجاري والصناعي فيتحقق دين الضريبة بمجرد مباشرة المكلف للنشاط وتحقيقه للأرباح[١].

القانون لا يعتد بإرادة المكلف فيما يتعلق بتحقيق دين الضريبة، وحتى تحديد مقدار هذا الدين لا يتوقف على إرادة المكلف، إذ أن الإقرار الضريبي والنفقات والإعفاءات التي يقدمها المكلف وتحديده لمقدار الضريبة يخضع لرقابة الإدارة الضريبية حتى تتأكد من مطابقته للحقيقة والواقع، والحكمة من أن دين الضريبة واجب دون مطالبة فهو لضمان تحصيل هذا الدين في المواعيد المقررة قانوناً لأن أموال الضرائب، وهي تمثل الجزء الغالب من إيرادات الدولة، يجب أن تدخل الخزانة في أوقاتها المحددة قانوناً حيث يتوقف على حصيلتها انتظام سير المرافق العامة [٢].

---

١)**مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٥.

٢) **مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٥.

تذهب التشريعات الضريبية أيضاً إلى إلزام المكلف بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها حتى ولو قام المكلف بالطعن أمام القضاء الضريبي، ذلك أن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون ويتم الدفع من واقع الإقرار المقدم من المكلف[1]، إذ يتوجب على المكلف قبل تقديم طعنه أمام القضاء الضريبي أن يقوم بدفع مبلغ الضريبة المسلم به وذلك تحت طائلة رد الطعن المقدم من قبله، وبالتالي فان القانون لم يجعل لإرادة المكلف أي أثر في تحصيل مقدار الضريبة بل أوجب أن يتم الوفاء كاملاً في الميعاد المقرر قانوناً ودون أن يتوقف ذلك على منازعته وبحسبان أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون الذي يحدد نسبته وكيفية تحصيله وطرق التحصيل.

ثانياً ـ دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية المكلفة بتحصيله[2]:

سبق أن ذكرنا أن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للدخل وليس نتيجة القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية كقرار التقدير أو إخطار المكلف، إذ أن هذه القرارات لا تنشئ دين الضريبة وإنما تكشف عن مقدار هذا الدين وتحدد مقداره، إذ أن هذا الدين مقرر للمصلحة العامة ولتحقيق هدف عام هو رعاية لشؤون المرافق العامة لا لتحقيق مصلحة شخصية للإدارة الضريبية.

من هنا كان لا بد من وضع فوائد على التأخر في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة طالما حل ميعاد دفعه، حيث لا يترك حرية فرض هذه الفوائد

---

١)الفقرة أ من المادة/٢٨/ من القانون رقم /٥٧/ لعام ١٩٨٥ في الأردن.

٢)**د.قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:٩٩.

للإدارة الضريبية وإنما كفل القانون بيان مقدارها وكيفية دفعها، وبذلك خرج المشرع الضريبي عن القواعد المدنية المقررة التي تدير اتفاق الطرفين على بيان التعويض وتحديد مقداره وشروط استحقاقه[1].

الإدارة الضريبية تملك إجراء التصالح مع المكلف شريطة أن يكون ذلك وفق القانون، فتملك الإدارة الضريبية إجراء التصالح مع المكلف والاتفاق على مبلغ الضريبة في مرحلة الاعتراض الإداري.

حيث يجوز لمأمور التقدير أن يتفق مع المكلف على مبلغ الضريبة المختلف عليه، سواء أثناء مرحلة الاعتراض شريطة أن يتم ذلك وفق أحكام القانون، ويجوز عرض الصلح أمام القضاء الضريبي وإذا اتفقت الإدارة الضريبية مع المكلف تسقط الدعوى الضريبية إذا تم الصلح أثناء النظر في الدعوى الضريبية، إلا أن ما يهمنا في هذا المجال هو الصلح الذي يجري قبل وصول النزاع إلى القضاء الضريبي.

حيث يجوز أن تتفق الإدارة الضريبية مع المكلف على الصلح في المسائل الموضوعية دون القانونية كالاتفاق على تقسيط دين الضريبة مثلاً.

أما المسائل القانونية فلا يجوز إجراء الصلح بها كإخضاع المكلف لمعدل شريحة غير المنصوص عليه في القانون أو منحه إعفاء بشكل مخالف للقانون، فهذه المسائل القانونية لا تملك الإدارة الضريبية التصالح بها مع المكلف بشكل مخالف للقانون.

كذلك خرج المشرع عن الأصل الوارد في القواعد المدنية والتي تجيز للأطراف إجراء الصلح بينهما حسب الكيفية التي يريدونها.

---

١)في القانون المدني يتفق الدائن والمدين على مقدار التعويض ونسيته وكيفية دفعه وفق ما يتم الإتفاق عليه بين الطرفين.

حيث أوجب على الإدارة الضريبية وفي حال عرض الصلح أن يتم ذلك وفق القانون ودون إهدار حق الخزانة العامة في تحصيل دين الضريبة الحقيقي طالما أن القانون وحده هو الذي يحدد مطرح الضريبة والأسس الواجب اتباعها للوصول إلى تحديد حقيقة الأرباح[1].

ثالثاً- قرار ربط الضريبة كاشف لدين الضريبة وليس منشئاً له:

إن دين الضريبة يتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشأة له، ومن هنا فإن قرار ربط الضريبة على المكلف كاشف لهذا الدينُ ليس منشئاً له، وإن الإدارة الضريبية ليست إلا جهة إدارية قائمة على تحصيل هذا الدين الضريبي ولا تملك تحديد دين الضريبة في قرار الربط إلا بموجب ما نص عليه القانون.

إذ إن قرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء تقوم به دائرة الضريبة لإعلام المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وهذا القرار لا ينشىء دين الضريبة بل يكشف مقدار هذا الدين، حيث تعتبر الضريبة مستحقة الأداء بمجرد حصول المكلف على إيراد صافي يتجاوز حد الإعفاء الضريبي المقرر، حيث يعتبر القانون الضريبي مصدراً للالتزام بدين الضريبة، ويتضمن ربط الضريبة حساب قيمتها المستحقة للخزانة، وذلك بعد تحديد عناصر المطرح الضريبي.

بعد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، يأتي دور الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على المكلف وإعلامه بها.

رابعاً- وجوب أداء دين الضريبة رغم قيام المنازعة بشأنه:

---

١)**مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص: ٥٧.

يجب على المكلف أن يبادر أولاً بتنفيذ الالتزام تنفيذاً عينياً فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه، وله بعد ذلك أن يعارض في صحة فرضها أو في مبلغ مقدارها، حيث إنه من الأصول الضريبية المقررة قاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) وذلك بقصد تحصيل الضرائب تحصيلاً كاملاً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تخلفه عن تنفيذ التزامه بمنازعته في صحة فرض الضريبة أو في مبلغ مقدارها، لأن الضرائب وهي أهم إيراد من إيرادات الخزانة العامة و يجب أن تحصل على النحو المقدر في إيرادات الدولة، وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها العامة[1].

قد قنن المشرع هذا الأصل رعاية لصالح الخزانة فجعل المنازعة غير موقفة للوفاء بالضرائب المستحقة إلا في الحالات التي نص عليها استثناء.

في مصر نصت المادة /١٠١/ من قانون رقم /١٤/ لعام ١٩٣٩ الخاص بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى صاحب العمل، المعدل بالقانون ١٩٥٠(لا يترتب على رفع الدعوى من المصلحة أو من الممول إيقاف استحقاق الضرائب).

قد جاء في التشريع الضريبي المصري ما يؤكد عدم إمكانية النظر باعتراض أو طعن المكلف إلا بعد تسديده مبلغ الضريبة المحدد، إذ ورد

---

١) **د. قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٠.

فيه: (للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بخصم الضريبة)[1].

أشارت المادة /٣٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أن: (إن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به إيصال يثبت أن المكلف دفع إلى الخزينة تأميناً قدرة ١٠٠٠ ليرة سورية في مختلف الحالات).

يتضح من هذا النص أن المكلف يلتزم في الأصل بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه طبقاً للقرار الإداري الذي يحدد مبلغها ويستطيع المكلف بعد ذلك أن يتظلم من صحة فرضها أو مقدارها وذلك طبقاً لأوجه التظلم التي حددها القانون الضريبي وطبقاً للإجراءات والمواعيد المقررة قانوناً، لذلك يفهم أن على المكلف تسديد الضريبة المستحقة أولاً ثم اللجوء إلى التظلم عملاً بقاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) وإن معارضة المكلف على تقدير الضريبة ومبلغها ونشوء المنازعة بين المدين (المكلف بالضريبة) والدائن (السلطة المالية) لا يوقف تسديد الضريبة المستحقة حتى يفصل في المنازعة وذلك بقصد تحصيل الضريبة تحصيلاً كاملاً دون أن يستطيع المكلف أن يبرر تخلفه عن تنفيذ التزامه الضريبي بمنازعته في صحة

---

١)المادة /٦٥/ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

فرض الضريبة أو في مقدارها لأهمية إيرادات الضريبة في تغذية النفقات العامة[1].

هذا الأصل الضريبي المقنن يتجافى مع القاعدة المعمول بها في نطاق القانون الخاص والتي تجعل المعارضة موقفة للتنفيذ وتسعى التشريعات الضريبية من وراء تطبيق هذه القاعدة مراعاة مالية الدولة، فالضرائب تعد من أهم الموارد المالية للدولة الحديثة، وإن تسديدها في مواعيدها المقررة قانوناً يضمن حصولها على إيرادات على نحو منتظم يكفل مواجهة نفقاتها العامة في حين أن عدم حصولها على إيرادات على نحو منتظم يسبب منازعة المكلف حول تقدير الضريبة وتحديد مبلغها يخل بتنظيم النظام الضريبي من حيث تأخر تحصيل الإيرادات العامة ومن ثم إرباك في تمويل النفقات العامة بشكل منتظم.

الفرع الثاني
دين الضريبة محمول لا مطلوب

تجدر الإشارة إلى أن الالتزام بدين الضريبة هو التزام واجب على المكلف وحق بالنسبة للدولة لكي يكون تحت تصرفها المبالغ اللازمة في

---

١)**د.محمد علوم المحمود**، مرجع سبق ذكره، ص:١٢٦.

كل وقت لتمويل الإنفاق العام [1].

بعد تحقق دين الضريبة أي تحديد مقدار دين الضريبة مستحقة الدفع وإبلاغ السلطة المالية المكلف بمبلغ هذا الدين، ينبغي على المكلف وعلى خلاف القاعدة التي يجري العمل بها في القانون الخاص، فيما يخص الديون التي يكون مصدرها العقد حيث يسعى الدائن إلى مطالبة المدين بالوفاء بالدين وسداد دين الضريبة الذي بذمته من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية دون حاجة إلى مطالبة أو سعي الإدارة الضريبية وراء المكلف.

هذا الأصل مقرر لمصلحة الخزانة العامة لدحض أية حجة أو ذريعة يستند إليها المكلف لتبرير تأخره أو مماطلته في دفع دين الضريبة نظراً لكون الإيرادات الضريبية تشكل مورداً رئيساً لتنفيذ النفقات الحكومية وبالتالي أهمية تدفقها إلى الخزانة العامة في المواعيد المقررة قانوناً [2].

لكن إذا ما كان هذا هو الأصل فإنه لا يمنع من الاستشهاد ببعض الحالات الاستثنائية التي تسعى فيها الإدارة الضريبية إلى المكلف لاستيفاء مبلغ دين الضريبة، ومما يؤكد هذا الأمر من الناحية العملية ما يشير إليه العمليات الخاصة بكيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع، كما هو الحال في الضريبة على الرواتب والأجور التي تحجز من المنبع.

---

١)**د.عارف السعايدة، المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة**، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٢. ص: ٣٠٤.

٢) **د.محمد علوم المحمود**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٥٧.

إن دين الضريبة محمول لا مطلوب إذ يتوجب أداؤه من قبل المكلف دون مطالبة من الإدارة الضريبية، وقد قننت التشريعات الضريبية هذا المبدأ رعاية للخزينة العامة رغم تعارضه مع القاعدة العمول بها في نطاق القانون الخاص والمتعلقة بالديون التي يكون منشؤها التعاقد والتي يلزم فيها الدائن بمطالبة مدينه بالوفاء بالدين[1]، وجاء المعنى نفسه في الفقرة الثانية من المادة /١٠٢/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ما يلي: (يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين).

من نص هذه المادة نجد أنها قد تناولت مبدأين: حيث تعرضت في الفقرة الأولى منها لمبدأ امتياز دين الضريبة، وفي الفقرة الثانية لمبدأ التزام المكلفين بأداء دين الضريبة بمقر المصلحة.

تذهب التشريعات الضريبية أيضاً إلى إلزام المكلف بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها حتى ولو قام المكلف بالطعن أمام القضاء الضريبي ذلك أن دين الضريبة يتحقق بمجرد الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون ويتم الدفع من واقع الإقرار المقدم من المكلف.

إذ يتوجب على المكلف قبل تقديم طعنه أمام القضاء الضريبي أن

---

١) جاء في المادة /٩٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في مصر ما يلي: (دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج إلى مطالبة في مقر المدين).

يقوم بدفع مبلغ الضريبة المسلم به وذلك تحت طائلة رد الطعن المقدم من قبله، وبالتالي فإن القانون لم يجعل لإرادة المكلف أي أثر في تحصيل مقدار الضريبة بل أوجب أن يتم الوفاء كاملاً في الميعاد المقرر قانوناً ودون أن يتوقف ذلك على منازعته.

يتميز دين الضريبة من حيث أدائه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين: الأولى من ناحية مكان الأداء، والثانية من ناحية زمان الأداء، فمن ناحية مكان الأداء فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضريبة وهي هنا (الدائن) وليس مقر المكلف الذي هو المدين في هذه العلاقة أو مركز عمله، وهنا يخالف الأصل المقرر بالنسبة للديون العادية الأخرى ويعبر عن ذلك بأن دين الضريبة محمول لا مطلوب، وهذا الأصل أكدت عليه صراحة بعض تشريعات الضرائب[1].

يلاحظ أن التشريعات تستعمل ما يوصي بضرورة الدفع لدائرة الضريبة المبلغ المستحق خلال فترة وإن وجد اعتراض على المبالغ، وقد اتجه جانب من الفقه إلى القول بأن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضريبة ودون حاجة إلى مطالبة، ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بتنبيه المكلف لدفع الضريبة المستحقة عليه ويكون لها إجراءات التحصيل

---

١)**ايمان محمد نوح الدراوشة، التزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الأردني**، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية الدراسات الفقهية والقانونية، ٢٠٠٢، ص:١٣٠.

دون أن يعتبر ذلك مخالفة للقانون[1].

أما من حيث وقت الأداء، فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف أجلاً للوفاء ولكن هذا لا يحول دون جواز الوفاء بدين الضريبة على أقساط على نحو ما يقرره القانون[2].

أي على المكلف أن يسدد دين الضريبة إلى دائرة الجباية قبل مطالبته به لأن قانون الضريبة يفرض ذلك ضماناً لسداد ديون الدولة التي تكون ضرورية لإشباع الحاجات العامة ولتحقيق أهداف المجتمع الاجتماعية والاقتصادية، وهذا يعني أن دين الضريبة محمول لا منقول أي مطلوب أداؤه إلى دائرة الجباية الضريبية من قبل المكلف، وإذا تأخر المكلف عن سداد دين الضريبة فإن القانون الضريبي يفرض فوائداً على المكلف زيادة عن المبلغ الأساسي المستحق، ويبدأ سريان هذا التعويض اعتباراً من انتهاء الموعد المقرر لأداء الدين، دون مطالبة المكلف وهذا دليل استقلال القانون الضريبي عن القانون الخاص.

---

١)**د. قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٦٠.

٢)**د. عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص: ٢٥٤.

الفرع الثالث

عدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون

أولاً- المقاصة في القانون المدني:

لقد نظم القانون المدني شروطاً لأحكام المقاصة، فالمقاصة هي طريقة من طرق انقضاء الالتزام تقع عندما يكون هناك شخصان كل منهما دائن ومدين للآخر في الوقت نفسه، فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما فيكون المدين بالدين الأقل قد وفى دينه، ويكون المدين بالدين الأكبر قد وفى بعض دينه بحقه، و يتعين عليه الوفاء.

تظهر الأهمية العملية للمقاصة في ضمان الوفاء بالالتزام، فمن ناحية تحول دون عملية الوفاء المزدوج وما تتطلبه من جهد ووقت ونفقات ومخاطر، ومن ناحية أخرى تعتبر المقاصة وسيلة ضمان فعالة، فهي تحث كلاً من طرفيها مزاحمة باقي دائن الطرف الآخر فيما لو اضطر إلى الوفاء بما عليه ثم الرجوع بما له على مدينه[1].

فالمقاصة في القانون المدني وفاء وضمان:

وفاء يقع بحكم القانون إذ مجرد تقابل دينين توافرت فيهما شروط معينة ينقضي كلا الدينين بقدر الأقل منهما، الأمر الذي يترتب عليه تبسيط

---

١)**د.قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٣.

المعاملات و اختصار في نفقات الوفاء حيث تنقضي الالتزامات المتبادلة في وقت واحد دون تعدد الإجراءات وهو الأساس الذي تقوم عليه عمليات غرفة المقاصة.

هي ضمان، لأن الدائن يضمن بها استيفاء دينه مقدماً دون أن يتزاحم مع سائر الدائنين، فيتجنب بذلك إخطار مدينه ومن ثم تكون المقاصة في شأنها أن تقدم للدائن تأميناً فهي من هذه الوجهة أداة ضمان[1].

حيث أوضحت المادة /٣٦٠/ من القانون المدني السوري مناط المقاصة بقولها: (للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له قبل هذا الدائن ولو اختلف سبب الدينين إذا كان موضوع كل منهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة وكان كل منهما خالياً من النزاع مستحق الأداء وصالحاً للمطالبة به قضاء ولا يمنع المقاصة أن يتأخر ميعاد الوفاء لمهلة منحها القاضي أو تبرع بها الدائن).

حيث يتضح من نص المادة المذكور آنفاً أن المقاصة تفترض أن يكون الدينان اللذان تتحقق بينهما بين الشخصين نفسيهما وفي الوقت نفسه، ولذلك فإذا كان أحد الأشخاص دائناً لشخص آخر وكان هذا الشخص الأخير مديناً لشركة الشخص الأول وهو شريك فيها، فلا يمكن مقاصة الدينين لأنهما ليسا بين الشخصين نفسيهما، كذلك تفترض

---

١)**د.عبد الرزاق السنهوري**، مرجع سبق ذكره، ص:٨٧٥ .

المقاصة أن يكون الدينان موضوعهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع و في درجة الجودة ومرجع ذلك أن المقاصة تتم بغير رضاء الدائن، فوجب أن يترتب عليها حصول كل من الطرفين على ما هو مستحق له بالضبط.

لذلك فإذا كان أحد الشخصين مديناً بكمية معينة من القمح والآخر مديناً بكمية معينة من القطن، فلا تتحقق المقاصة، وكذلك يشترط في الدينين أن يكونا خاليين من النزاع ومستحقي الأداء، فإذا كان هناك خلاف حول وجود أحد الدينين أو مقداره فلا تتحقق المقاصة إلا منذ الوقت الذي يتوصل فيه صاحب هذا الدين إلى إثبات وجوده وتحديد كميته.

كذلك إذا كان أحد الدينين مؤجلاً فلا تتحقق المقاصة إلا إذا كان الأجل يتمثل في مهلة منحها القاضي أو تبرع بها المدين فهذا الأجل لا يمنع من تحقق المقاصة.

يشترط أيضاً لوقوع المقاصة صلاحية كل من الدينين للمطالبة به قضاء وللحجز عليه، فإذا كان أحد الدينين ديناً بنفقة فلا تتحقق المقاصة لأن دين النفقة لا يجوز الحجز عليه.

كذلك يشترط لوقوع المقاصة ألا يكون أحد الدينين قد تعلق به حق للغير يمنع من الوفاء به للدائن كما لو كان هذا الدين قد حجز عليه من دائن تحت يد المدين.

لقد أشارت المادة /٣٦١/ من القانون المدني السوري على أنه يجوز للمدين أن يتمسك بالمقاصة ولو اختلف مكان الوفاء في الدينين، ولكن يجب عليه في هذه الحالة أن يعوض الدائن عما لحقه من ضرر

لعدم تمكنه بسبب المقاصة من استيفاء ماله من حق أو الوفاء بما عليه من دين في المكان الذي عين، لذلك فإذا ما تحقق سبب المقاصة وشروطها على النحو المقدم أمكن وقوعها.

يلاحظ في هذا الشأن أن القانون يستثني من ذلك بعض الالتزامات مقرراً عدم جواز المقاصة بشأنها: إذا كان أحد الدينين شيئاً نزع دون حق من يد مالكه وكان مطلوباً رده، أو إذا كان أحد الدينين شيئاً مودعاً أو معاراً عارية استعمال وكان مطلوباً رده، أو إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز.

لا تقع المقاصة من تلقاء نفسها بمجرد توافر شروطها، وإنما يلزم لذلك أن يتمسك بها أحد الشخصين اللذين يمكن أن يتحقق بهما، فإذا تمسك بها صاحب المصلحة على النحو المذكور فإنها تتم بقوة القانون ويترتب على المقاصة انقضاء الدينين في حدود الأقل منهما، فإذا كان أحد الدينين مقداره ١٠٠٠ ل.س والآخر مقداره ١٥٠٠ ل.س انقضى الدين الأول وانقضى الدين الثاني في حدود ١٠٠٠ ل.س مع بقائه قائماً في حدود ٥٠٠ ل س.

يلاحظ أنه على الرغم من أن المقاصة لا تتحقق إلا إذا تمسك بها صاحب المصلحة، إلا أن انقضاء الدين المترتب عليها يكون من وقت توافر شروطها وليس من وقت التمسك بها، وكذلك يترتب على ذلك عدم إمكان التمسك بالتقادم الذي لا تتوافر شروطه إلا في الفترة ما بين تحقق شروط المقاسم والتمسك بها.

قد أشارت على ذلك المادة /٣٦٤/ من القانون المدني السوري بقولها: (إذا كان الدين قد مضت عليه مدة التقادم وقت التمسك بالمقاصة، فلا يمنع ذلك من وقوع المقاصة به رغم التمسك بالتقادم مادامت هذه المدة لم تكن قد تمت في الوقت الذي أصبحت فيه المقاصة ممكنة).

لقد أشارت المادة /٣٦٧/ من القانون المدني السوري على أنه: (إذا وفى المدين ديناً وكان له أن يطالب المقاصة فيه بحق له، فلا يجوز أن يتمسك إضراراً بالغير بالتأمينات التي تكفل حقه إلا إذا كان يجهل وجود هذا الحق، كالمدين الذي يوفي دينه في الوقت الذي يكون له فيه أن يقايض هذا الدين بحق له قبل دائنه، يستطيع ان يتمسك بالمقاصة بعد ذلك الوفاء فيكون له استرداد ما دفعه، وذلك إذا ما كان جاهلاً وجود حقه وقت الوفاء، أما اذا كان عالماً وقت الوفاء بدينه بوجود حق له على دائنه فإنه يعتبر متنازلاً عن حقه في التمسك بالمقاصة).

ثانياً- المقاصة في الفقه الضريبي:

قد اختلف الفقهاء حول جواز المقاصة في القانون الضريبي أو عدم إجازتها، وقد سكتت التشريعات الضريبية بهذا الشأن فلم تتضمن قاعدة عامة تفيد إجازة المقاصة أو عدم إجازتها.

قد أجاز البعض إجراء المقاصة في الضريبة إعمالاً لأحكام القانون المدني باعتباره القانون العام الواجب التطبيق على كافة الأمور التي لم تنظمها القوانين الخاصة ومن بينها قانون الضريبة، وهذا لم يتناول المقاصة في مواده بتنظيم خاص.

ومؤدى هذا الرأي أنه متى توافرت الشروط المقررة للمقاصة في القانون المدني فليس هناك ما يحول دون وقوع المقاصة بين مبلغ المستحق على الفرد للدولة ودينة المستحق له من قبل الدولة وضيق البعض مجال المقاصة في الشؤون الضريبية على نوع معين من الضرائب، على سبيل المثال: فيما يخص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

هناك بعض الفقهاء يجيزون إجراء المقاصة في دين الضريبة، ويتشددون في قبولها بحيث يقصرونها على صنف المقاصة الاختيارية التي تتم من جانب الدولة فقط وقد اختلفت التبريرات حول هذا الرأي، وذهب البعض إلى القول بأن الأحكام المدنية المنظمة للمقاصة لا تقع إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز.

هناك جمع من الفقهاء يعارضون إجراء المقاصة نهائياً ويستند هؤلاء على جملة من الأسانيد والحجج[1]:

الحجة الأولى: أسس البعض عدم إجازتهم للمقاصة على أحكام القانون المدني، فمن شروط وقوع المقاصة في القانون المدني هو أن يكون كلا الدينين قابلين للحجز في حين أن المبالغ المستحقة على الدولة هي حقوق غير قابلة للحجز فلا يجوز إجراء المقاصة فيها مع الديون التي للدولة

---

١)**د.حسين خلاف**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٦.

(الضريبة) والتي هي بطبيعتها قابلة للحجز[1].

الحجة الثانية: أن مصلحة الخزانة العامة تقضي بأن تتم جباية الضرائب طبقاُ لما تتضمنه خطة الموازنة العامة، بحيث يتم تدفق الإيرادات الضريبية إلى خزينة الدولة كما هو مرسوم ومحدد مسبقاً دون أية إجراءات إضافية لم تنل مصادقة مسبقة عليها من الجهة المختصة (السلطة التشريعية).

الحجة الثالثة: أن مبادئ المحاسبة الحكومية تتضارب مع فكرة تسوية ديون الدولة عن طريق المقاصة إذ يعتبرون إجراء المقاصة بين دين الضريبة ودين الفرد العادي بمثابة عدم احترام لتلك القواعد.

الحجة الرابعة: أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون، وأن القانون الذي ينظم أحكام هذا الدين من النظام العام التي لا تجوز مخالفتها.

طالما كانت الديون المستحقة على الدولة حقوقاً غير قابلة للحجز فلا تجوز المقاصة بينها وبين ديون الضريبة المستحقة للدولة حيث إن هذه الديون هي حقوق قابلة للحجز، وأنه من الأحكام المدنية المقررة كذلك أن المقاصة تقع في الديون المتحدة في النوع والجودة[2]، وطالما

---

١)**د.قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٦.

٢)تنص المادة /٣٦٢/ من القانون المدني المصري:(للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنيه وما هو مستحق له قبل هذا الدائن ولو إختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كل منهما نقود أو مثليات متحدة في النوع أو الجودة).

كانت ديون الضريبة ممتازة لها الأولوية على كل ما عداها من ديون ولا سبقتها إلا المصروفات القضائية[1]، وتحصّل بالطرق الإدارية فلا تجوز المقاصة بينها وبين ديون الأفراد المستحقة على الدولة، حيث إن هذه الديون لا تتمتع بأي امتياز وتحصل بطرق المطالبة العادية.

يذهب الدكتور قدري نقولا عطية إلى أن المقاصة تفترض التعادل بين أطرافها، وهذا ما لا يتوافر في المسائل الضريبية، حيث لا تعادل بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، فالدولة لما تتمتع به من سلطة لا تقف على قدم المساواة مع الأفراد وديونها غير قابلة للحجز[2].

كما أن الدولة تتمتع بسلطة التنفيذ المباشر التي تلزم المدينين الوفاء إن لم يقم الوفاء بها طوعاً وذلك كله لا يتوافر للأفراد.

ثالثاً- المقاصة في القوانين الضريبية:

١-في سورية:

أجاز قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣م إجراء المقاصة بين ما هو مطلوب للمكلفين من الخزينة العامة وبين أية ضريبة ترتبت عليهم اتجاهها حسب ما جاء في المادة /١١٩/ والتي نصت على أنه:
(يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أية ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم تجاهها).

---

١)المادة ١١٣٩ من القانون المدني المصري.
٢)**د. قدري نقولا عطية**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٨.

٢-في مصر:

جاء في نص المادة/١٦٧/ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم/١٥٧/ لعام ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم/١٨٧/ لعام ١٩٩٣:

(تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداء الممول بالزيادة في أية ضريبة يفرضها هذا القانون، أو القانونان رقما ١٤٢ لسنة ١٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات و١٢٥ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات وبتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٤٤ وبين ما يكون مستحقاً عليه منها وواجب الأداء).

إذاً المشرع المصري يرتضي إجراء المقاصة في دين الضريبة وبالتحديد فيما يؤديه المكلف زيادة عما هو مستحق عليه.

جاء القانون المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ وفي المادة/١١٣/ بنص جديد يقضي بأنه: (تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداء الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة).

يتضح من خلال النص ما يلي:

١-يجب أن تتم المقاصة بين المبالغ المؤداة من المكلف الزيادة في أية ضريبة يفرضها هذا القانون، وبين المبالغ المستحقة عليه في أية ضريبة يفرضها القانون ذاته، أي بمعنى آخر، فإن المقاصة لا يجوز إجراؤها إن كان المكلف له ديون على الدولة جاءت عن طريق الضريبة المطبقة بموجب القانون رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ كديون، أو أي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة استحقت للمكلف عن القيام بعمل أو تقديم خدمة أو حتى تلك المستحقة على الدولة نتيجة الدفع زيادة في الضرائب الأخرى كضريبة المبيعات أو الجمارك أو غيرها.

٢-أن تكون المقاصة نهاية وخالية من التنازع.

٣-تقع المقاصة بقوة القانون من تاريخ توافر شروطها.

أما موقف القضاء المصري فإنه يجيز ضمناً إجراء المقاصة على الرغم من عدم توافر شروطها المنصوص عليها في التشريع المدني.

إن محكمة القاهرة الابتدائية قد أكدت في حكم صادر عنها تاريخ ١٩ يونيو سنة ١٩٥٠ موقفها والذي رفضت فيه عدم إجراء المقاصة في دين الضريبة إذا اختلفت فيه صفة الدائن والمدين، وفي حكم آخر صدر عن محكمة طنطا الابتدائية تاريخ ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٤٩ تمسكت الحكومة بحقها بإجراء المقاصة بين دين ضريبي مستحق لها على بعض المكلفين وبين دين آخر مستحق لأحد المكلفين على الدولة[١].

نستنتج مما سبق أن المقاصة ممكن أن تكون مقبولة في المسائل الضريبية شريطة أن تكون بين دين ضريبي مستحق للحكومة تجاه المكلف وبين ما دفعه المكلف من مبالغ نقدية للإدارة الضريبية في سنة من السنين زيادة عما هو مستحق في ذمته، ولكن المشرع السوري لم يحصرها في دينين ضريبيين وهذا فيه مصلحة للإدارة الضريبية في استيفاء حقوقها.

ففي هذا الأسلوب تتحقق مصلحة الإدارة الضريبية في ضمانها الحصول على حقوق الخزانة العامة، وفي الوقت نفسه التسهيل على المكلف من حيث تسديد الضريبة من أمواله الموجودة سلفاً في خزانة الإدارة المالية.

---

١)**د. محمد علوم المحمود**، مرجع سبق ذكره، ص:٢٣.

المطلب الثاني

امتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيل دين الضريبة

بعد أن يتم تقديم الإقرارات الضريبية وتتم عملية الفحص والرقابة الضريبية تقوم الإدارة بتأسيس الضريبة وربطها وتبدأ مرحلة التحصيل (الجباية) حيث يصدر قرارٌ من الإدارة الضريبية نتيجة لما سبق باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها مُوقع من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية محدد فيه مبلغ الضريبة والتاريخ المحدد لدفعها، فإذا لم يمتثل المكلف بهذا التاريخ، عندها تضطر الإدارة إلى ربط مبلغ إضافي جزاءً له على هذا التأخير، ثم بعد ذلك إذا وجدت أن المكلف متقاعس عن الدفع هنا تمارس الإدارة الضريبية امتيازاتها التي تضمن لها تحصيل هذه الضرائب.

الواقع أن القانون أعطى للإدارة الضريبية امتيازات واسعة بصدد ضمان تحصيل دين الضريبة وهذه امتيازات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزانة العامة فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة.

من أهم هذه الامتيازات نجد حق الإدارة في توقيع الحجز على أموال المدين وحقها أيضاً في التنفيذ الجبري على أمواله، وحقها كذلك في تتبع أموال المكلف أينما كانت وتحت أي يد توجد إضافة إلى الامتياز المعروف بامتياز الخزانة[1].

---

١)**د.محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص :٢١٦.

يمكن التعريف بالحجز الإداري في كلمة موجزة: هو وسيلة قانونية لاقتضاء الديون التي عينها القانون جبراً ممن استحقت عليهم، وهو بهذا المفهوم يعتبر ضمانة من ضمانات التحصيل.

ينقسم الحجز الإداري إلى قسمين:

١ – حجز تنفيذي يترتب عليه جواز بيع المال المحجوز عليه جبراً على المدين واستيفاء الديون المستحقة من ثمن البيع، ويأخذ إحدى الصور الآتية : منقول– عقاري – تحت يد الغير.

٢ – حجز تحفظي – يؤدي إلى بقاء المال محجوزاً أو محبوساً لا يجوز التصرف فيه بمعرفة المدين أو من ينيبه ولا يترتب عليه بيوع إلا بتوقيع حجز تنفيذي يحل محله طبقاً للأحكام والقواعد المنصوص عليها بالقانون.

بناء على ما تقدم سنبحث في الفرع الأول موضوع الحجز التحفظي الاحتياطي وفي الفرع الثاني موضوع الحجز التنفيذي الإداري أما في الفرع الثالث سنخصصه لدراسة امتياز دين الخزانة.

الفرع الأول

الحجز التحفظي

أولاً- ماهية الحجز التحفظي:

هو الحجز الذي يكون هدفه الوحيد مجرد وضع بعض الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفاً يضر بالدائن، وبعبارة أخرى فإن الهدف من الحجز التحفظي هو حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتصرف في ممتلكاته إلى مشتري حسن النية لا يمكن استردادها منه[1].

يقصد بالحجز التحفظي أن يتحفظ الدائن على أموال المدين ريثما يستصدر قراراً من المحكمة تخوله حق التنفيذ على هذه الأموال، ولا يكون هذا الحجز إلا بناء على حكم قضائي، و لا تلجأ دائرة الضريبة إلى هذا الحجز إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح بعد واجبة الأداء و كانت تخشى على حق الخزانة العامة من تعرضه للضياع، أما إذا كانت الضريبة واجبة الأداء بحكم القانون، فتلجأ دائرة الضريبة في تحصيلها إلى الحجز التنفيذي مباشر.

الحق في توقيع الحجز التحفظي يكون لدائرة الضريبة مباشرة دون

---

١)**د.أنور عمروسي، الدعاوى التحفظية**، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، بدون تاريخ، ص :١٦٦.

حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، وهذا استثناء على ما ورد في المسائل المدنية من أن حق توقيع الحجز التحفظي يكون للدائن بقرار من قاضي الأمور المستعجلة، والغرض هنا أن قرار ربط الضريبة لم يصدر بعد، ولكن لأسباب جدية تقدرها دائرة الضريبة من أن حقوق الخزانة معرضة للضياع تقوم بإصدار الأمر بالحجز التحفظي على أموال المكلف حتى يتم ربط الضريبة بشكل نهائي[1].

يقع الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة والثابتة بمقدار الضريبة المتوقع استحقاقها عليه، ويسري هذا الحجز من تاريخ صدوره وتبليغه إلى المكلف[2].

ثانياً- الفرق بين الحجز التحفظي في القضايا الضريبية والحجز التحفظي في القضايا المدنية:

يختلف الحجز التحفظي في القضايا الضريبية عن الحجز التحفظي في القضايا المدنية كما يلي:

---

١)في مصر أعطى القانون رقم/١٨٧/لعام ١٩٩٣ رئيس مصلحة الضرائب أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي يرى إستيفاء الضراب منها تحت أي يد كانت وتعتبر هذه الأموال محجوزة حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها، إلا إذا رفع الحجز بقرار المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو كان قد مضى أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار المكلف بمقدار الضريبة.

٢)لا يوجد من هذا الحجز في التشريع الضريبي السوري.

١-يتطلب الحجز التحفظي في القضايا المدنية إصدار قرار من قاضي الأمور المستعجلة في الوقت الذي لا يتطلب الحجز التحفظي في القضايا الضريبية إصدار قرار من المحكمة بل يكفي لإيقاعه إصدار قرار من مدير مأمورية الضرائب بناءاً على أسباب جديدة ومبررة تتطلب إيقاعه.

٢-يتسم إيقاع الحجز التحفظي في القضايا الضريبية بالسرعة.
٣-أن الإدارة العامة تقوم فيه بدور طالب التنفيذ ودور ممثل السلطة في إجرائه.
٤- إن إجراءات الحجز التحفظي في القضايا الضريبية مبسطة روعي فيها تغلب مصلحة الدائن وهي مصلحة الضرائب على مصلحة المدين المكلف[١].

٥ - يتطلب إيقاع الحجز التحفظي في المسائل المدنية وجود كفيل يكفل طالب الحجز إذا ما كان غير محق في طلبه، و هذا غير موجود في المسائل الضريبية.

لما كان الحجز التحفظي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة فإنه وفي الوقت نفسه فلا يجوز أن يكون إلى ما لا نهاية، بل يجب على الإدارة الضريبية أن تقدر دين الضريبة وأن تبلغ المكلف المحجوز عليه قرار التقدير ومقدار الضريبة المستحقة عليه.

---

١) **د.السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص:٤٠٨.

فإذا قام بدفع دين الضريبة رُفع قرار الحجز، وإذا لم يقم بالدفع تقوم دائرة الضريبة بالتصرف بالأموال المحجوز عليها لتحصيل دين الضريبة بعد تحديده وتبليغ المكلف بمقداره. بقي أن نشير إلى أن الحجز التحفظي لا يقع إلا على الأموال التي يجيز القانون الحجز عليها، ولا يجوز إيقاعه على الأموال التي لا يجيز القانون الحجز عليها[1].

ثالثاً- أحكام الحجز التحفظي في قانون ضريبة الدخل المصري

إن قانون ضرائب الدخل المصري رقم /١٥٧/ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والملغى بالقانون رقم / ٩١ / لسنة ٢٠٠٥ نص على جواز إيقاع الحجز التحفظي في حالات معينة كما نصّ عليها القانون الجديد لضرائب الدخل، حيث نصت المادة /١٧١/ قانون الضريبة المصري الموحد رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ والمعدل بالقانون /١٨٧/ عام ١٩٩٣ على أنه:

(إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المشار إليه أن يصدر أمراً بحجز الأموال محجوزة بمقتضى الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو كانت قد مضت أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة، وعلى قلم كتب المحكمة التي يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد جبراً أو اختياراً أن يخطر مصلحة الضرائب بخطاب

---

١)**مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص:٧٢.

موصى عليه بعلم الوصول بتاريخ بيع المنقولات أو العقارات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل وكل تقصير أو تأخير في الإخطار المشار إليه في الفقرتين السابقتين يجعل المتسبب فيه مسؤولاً عن أداء الضرائب المستحقة على المدين بالضريبة في حدود قيمة الأموال المبيعة).

يستخلص من هذه المادة أن توقيع الحجز الاحتياطي يتم بموجب أمر يصدر من مدير مصلحة الضرائب، وذلك استثناءاً من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري على أموال الممول المدين المنقولة وغير المنقولة وتحت أي يد كانت إذا ما تبين لمصلحة الضرائب أن أموال الخزانة العامة معرضة للضياع، هذا وقد نصت المادة على أن الحجز الاحتياطي لا يرفع إلا بأمر صادر من المحكمة المختصة، أو بقرار يصدر من مدير مصلحة الضرائب.

كما أشارت الفقرة /٤/ من المادة /١٧١/ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته: (ولا يجوز بغير قرار من وزير المالية توقيع الحجز على أموال الممول السائلة المودعة في البنوك إذا كانت له أموالاً أخرى تكفي لسداد دين الضريبة) وتشير الفقرة /٢/ و /٣/ من المادة/ ٨٣ /من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه الصادر بقرار وزير المالية رقم /١٦٤/ لسنة ١٩٨٢ أنه ويقع الحجز التحفظي أولاً على الأموال العقارية ثم المنقولة بالقدر الذي يكفي لاستيفاء حقوق الخزينة، ولا يجوز بغير قرار من وزير المالية توقيع الحجز على أموال الممول السائلة المودعة لدى البنوك إذا كانت له أموال أخرى تكفي لسداد دين الضريبة.

هو ما تضمنه نص المادة / ١٠٧ / أيضاً من القانون الجديد رقم /٩١ / لسنة٢٠٠٥، هذا وقد صدر قرار وزير المالية/ ١٠٦ /لسنة ١٩٨٢ بتفويض السيد رئيس مصلحة الضرائب في إصدار هذه القرارات.

يستفاد من النصوص السابقة أنه يشترط لصدور قرار رئيس المصلحة في الحجز التحفظي الإداري على الأموال السائلة لدى البنوك بتوافر العناصر الآتية :

١- من حيث طبيعة المال:

أن تكون الأموال المطلوب الحجز عليها أموالاً سائلة نقدية حالاً وليست مؤجلة كالحساب الجاري مثلاً وصناديق التوفير لدى البنوك.

٢-من حيث الجهة المحجوز تحت يدها:

أ-أن تكون الأموال السائلة النقدية السائلة لدى البنوك وتخرج عن ذلك أموال المكلف السائلة النقدية لدى الجهات الحكومية والقطاع العام والخاص والأفراد.

ب- ألا يمتلك المكلف أموالاً عقارية أو منقولة تكفي لسداد دين الضريبة وبمفهوم المخالفة فإنه إذا لم تُوف أموال المكلف العقارية والمنقولة والأموال المتمثلة في ودائع وسندات وكمبيالات تحت التحصيل أو محتويات خزائن مؤجرة أو بضائع أو خلافه لضمان سداد دين الضريبة المحجوز من أجلها طبقاً للمعلومات والبيانات المتوفرة لدى المأمورية وقت توقيع الحجز التحفظي من واقع إقرار الثروة أو إقرار الضريبة العامة أو التحريات السابقة أو الملف الفردي.

يحق للمأمورية في هذه الحالة اتخاذ إجراءات الحجز التحفظي على أموال المكلف النقدية السائلة المودعة لدى المصارف دون حاجة إلي استصدار قرار من وزير المالية أو من يفوضه وإجراء تحريات جديدة عن أموال الممول قبل الحجز التكميلي حتى لا يستغل الممول سيئ النية الفرصة لصرف أمواله النقدية من البنوك قبل أن تتمكن المأمورية من توقيع الحجز على تلك الأموال لعدم وجود أموال عقارية أو منقولة أخرى تفي بدين الضريبة.

للممول الحق في طلب رفع الحجز التحفظي على أمواله النقدية لدى البنوك إذا ما تقدم للمأمورية ببيان عن أموال عقارية أو منقولة يمتلكها ولم يسبق الحجز عليها من المأمورية أو الغير وتفي بالضرائب المحجوز من أجلها إعمالاً لنص الفقرة /٤/ من المادة/١٧١/ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلاّ أنَّ هذه النصوص أُلغيت بموجب القانون رقم/٩١/ لعام ٢٠٠٥ عندما مُنحت هذه الصلاحية لقاضي الأمور المستعجلة فقط وليس لوزير المالية[١].

لم يغفل قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ حق الإدارة في تتبع الأموال تحت أي يد كانت وذلك في المادة /١٠٧/ عندما أعطى المصلحة حق إصدار أمر بحجز أموال المكلف التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع تحت أية يد كانت حيث نصت:

(إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقًا لتقدير المأمورية

---

١)**نبيل حربا، الحجز لضمان الأموال العامة وإشكالاته التطبيقية**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٣، ص: ١٥١ .

المختصة ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك، ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية).

تنتهي الحجوز التحفظية للأسباب الآتية:

-صدور حكم من المحكمة برفع الحجز التحفظي.
-صدور قرار من رئيس المصلحة برفع الحجز التحفظي.
-مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز بدون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة.

قد ورد بالفقرة الثانية من المادة/ ١٠٧/من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه في حالة عدم وجود أموال للممول تكفي لسداد حقوق الخزينة العامة المعرضة للضياع غير أموال الممول السائلة المودعة في البنوك فإنه في هذه الحالة يجوز توقيع الحجز على تلك الأموال وذلك بموجب طلب من وزير المالية.

كما ورد بالفقرة الثالثة من المادة/١٠٧/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه في حالة إيداع الممول خزانة المحكمة مبلغاً يكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع، يخصص هذا المبلغ للوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية، فإنه في هذه الحالة يرفع الحجز بموجب قرار من قاضي الأمور الوقتية.

نستنتج أن المشرع المصري أبقى على منظومة الحجز التحفظي في القانون الجديد حفاظاً على أموال الخزينة من الضياع، لكنه في

الوقت ذاته قصّر من المدة التي يجوز فيها الإبقاء على هذا الحجز وجعلها ستين يوماً بدلاً من أربعة أشهر كما كانت سابقاً في القانون الملغى رقم/١٥٧ / لسنة١٩٨١، أي أنه أكد على عدم ترك الأمر مفتوحاً دون مدة معينة ووازن بين الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع وبين حق المواطن أو المحجوز عليه في التصرف بماله، على خلاف ما عليه الأمر في سورية، حيث لا يوجد حق بإلقاء الحجز التحفظي لصالح الإدارة الضريبية.

وهذا القرار يكون بطلب من الوزير لكنه يصدر عن سلطة قضائية ويكون تحت رقابتها، حيث يرفع هذا الحجز إذا قام المكلف بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق التي طلب إلقاء الحجز لضمان تحصيلها.

وفي ذلك ضمانة جدية وكبيرة للمكلف الذي ألقي الحجز التحفظي على أمواله وهو أمر يستدعي ضرورة أن تأخذ به سورية كما هو الحال عليه في مصر.

رابعاً- في سورية:

أما فيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل السوري، فإنه لم يأخذ بهذه الضوابط، بل أعطى الإدارة الضريبية الحق بإيقاع الحجز التنفيذي على أموال المكلف متى رأت أنه يهّرب أمواله، الأمر الذي من شأنه تعريض حقوق الخزينة للضياع في تحصيل الضرائب المستحقة، عندئذٍ لها أن تصدر أمراً بالحجز التنفيذي على أمواله تحت أية يد، وذلك في نص البند

/١/ من المادة /٩/ من قانون جباية الأموال العامة رقم /٣٤١/ العام ١٩٥٦ التي ذكرت أنه: (يلقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عليها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الاموال في حوزة المكلف أو في يد الغير)، كما وضع قرار وزير المالية رقم /٦٤٠ / لعام ١٩٨٩ أحكام قصر الحجز التحفظي[١] .

الفرع الثاني

الحجز التنفيذي والتنفيذ الجبري على أموال المدين

أولاً- ماهية الحجز الإداري التنفيذي:

يقصد به الأمر الإداري الذي تتخذه الإدارة الضريبية ويتم على أساسه اعتبار أموال المكلف المنقولة والعقارية محجوزة وذلك في سبيل تمهيد الطريق لأجل بيعها إذا لم يبادر المكلف إلى تسديد دين الضريبة.

من الواضح أن الحكمة من الحجز التنفيذي الإداري في الميدان الضريبي تكمن في تيسير عمل الإدارة الضريبية للحصول على حقوق الخزانة العامة المترتبة في ذمة المكلفين الذين لا يؤدون التزاماتهم

---

١)إنظر الصفحة /٢١١/ من هذه الدراسة.

الضريبية[1].

يضاف إلى ذلك أن لجوء الإدارة الضريبية بوصفها دائنة إلى أسلوب الحجز الإداري التنفيذي يساعد في تجاوز الإجراءات الروتينية التي تتمتع بها الإدارة في مجال تحصيل الديون العادية للأشخاص الخاصة وفق أحكام قانون أصول المحاكمات[2].

عندما تنتهي المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة دون أن يقوم المكلف بواجبه في تأديتها فإن الإدارة الضريبية لها الحق في هذه الحالة أن توقع الحجز التنفيذي على أمواله، سواء كانت في حيازته أم في حيازة الغير وذلك من أجل تحصيل دين الضريبة من هذه الأموال، سواء كانت الضريبة المستحقة نتجت من واقع إقرار المكلف أم نتيجة لممارسة الإدارة لحقها في ربط الضريبة التي تراها مستحقة بحقه ولا يخل توقيع الحجز التنفيذي بحق مصلحة الضرائب في ربط الضرائب المستحقة أي أن توقيع الحجز التنفيذي لتحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للمكلف لا يمنع الإدارة الضريبية من ربط الضريبة الحقيقية المستحقة على المكلف إن كان هذا الإقرار غير صحيح أو غير دقيق وبالتالي مطالبته

---

١)**د.السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال**، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص:٥٩٧.

٢) المادة /٣٠٧ / وما بعد من قانون أصول المحاكمات السوري رقم ٨٤ لعام ١٩٥٣.

الحجز على أمواله لتحصيل هذه الضريبة الجديدة بعد ذلك[1]، وبالتالي يجب أن يوفر القانون لقسم التحصيل في الإدارة الضريبية إمكانية اللجوء إلى طرق التحصيل الإداري في حالة تأخر أو امتناع المكلف عن الدفع في الموعد المحدد، بحيث يقوم قسم التحصيل بإتخاذ إجراءات الحجز الإداري على جميع ممتلكات المكلف من عقار ومنقول ضماناً لدين الضريبة من التاريخ الذي يصبح فيه هذا الدين واجب الأداء وإعطاء المكلف فرصة محددة للسداد يتولى بعدها قسم التحصيل بيع ممتلكات المكلف سداداً للمبالغ المستحقة.

إن أغلب القوانين الضريبية أعطت الحق للإدارة الضريبية بالحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة في حال تأخره عن سداد الدين الضريبي وعلى الرغم من ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بهذه السلطة، إلا أنه يجب ممارستها بحذر شديد وتأنٍ، كيلا يساء إلى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية الأمر الذي من شأنه أن يبعد المكلف عن فكرة ضرورة السداد السريع للدين الضريبي، ناهيك عن النظرة السلبية التي ستستقر في فكر المكلف عن أن هذه الإدارة لا تبغي من الضريبة إلا أموال المكلف كاملة وليس الضريبة فقط.

إن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون،

---

١) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢١٦.

هذه الواقعة تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة، وإذا ما نشأ دين الضريبة كان واجب الأداء بعد صدور القرار بربطه بطريقة نهائية، وتلجأ الإدارة الضريبة إلى الحجز التنفيذي عندما تصبح الضريبة مستحقة الأداء وبعد الانتهاء من كافة الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة ويقصد بالحجز التنفيذي، الحجز المقرون بالتنفيذ، أي بيع الأموال المحجوزة وتحصيل ثمنها، ويوقع هذا الحجز إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية، ولم يقم المكلف بدفعها في الموعد المحدد في القانون، ويجدر بنا القول في هذا المقام أن التشريعات الضريبية وفيما يتعلق بتحقيق الواقعة المنشئة للدخل، قد اتجهت إلى الأخذ بمبدأ الاستحقاق كأساس لفرض الضريبة حيث اعتبرت أن مجرد استحقاق الدخل ودون قبضه يكفي لتحقيق الواقعة المنشئة للدخل وبالتالي فإن دين الضريبة يستحق في هذه الحالة على المكلف.

في القواعد المدنية المقررة في قانون أصول المحاكمات يتطلب إيقاع الحجز التنفيذي وجود سند تنفيذي بحوزة الدائن يحتج به في مواجهة المدين أمام القضاء، كالسندات التجارية أو المصرفية أو قرار محكمة، إن نشأة دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية ولا على إرادة المكلف، فإن التنفيذ على أموال المكلف يقع لضمان استيفاء الإدارة الضريبية لحقها كاملاً وذلك بما يستحق لها بمقتضى القانون ولو لم ينشأ دين الضريبة، فالقانون قد يرتب مبالغ مقدمة على حساب الضريبة كالتحصيل في المنبع أو الدفع على حساب الضريبة، ففي هذه الحالة فإن

من حق الإدارة الضريبية اللجوء إلى التنفيذ على أموال المكلف لضمان تحصيل هذا الدين، كذلك يتطلب إيقاع الحجز التنفيذي لجوء الدائن إلى القضاء، أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ إليه الإدارة الضريبة دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك[1].

كما يجوز إجراء الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير، ويسري قرار الحجز من تاريخ صدوره وتبليغه إلى المكلف أو إلى الغير إذا كان الحجز وقع عليه، ويعد الحجز التنفيذي الإداري أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة والمحافظة على حقوق الخزينة العامة.

يحق للمتضرر من قرار الحجز أن يلجأ إلى القضاء لفسخ أو إلغاء قرار الحجز، ويقع الحجز التنفيذي على كافة أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة بما يساوي دين الضريبة، ويسري قرار الحجز لحين تحصيل دين الضريبة سواء تم تحصيله بقيام المكلف بدفع ما هو مستحق عليه، أو من خلال بيع ما تم الحجز عليه، حيث تقوم دائرة الضريبة ببيع الأموال المحجوزة وتحصيل دين الضريبة، والإدارة الضريبية لا تملك توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلف إلا بعد مطالبته بدين الضريبة سواء

---

١)**فهمي محمد مرسي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص:٢٣.

من خلال تبليغه قرار التقدير والربط أو من خلال إلزامه بالدفع من واقع الإقرار المقدم منه وينقضي الحجز التنفيذي إما بأداء مبلغ الضريبة المطلوب مضافاً عليه النفقات، أو بالتنفيذ على ممتلكات المكلف بالبيع بالمزاد العلني و لكي تضمن الإدارة الضريبية تحصيل دين الضريبة فهي تستطيع أن تلجأ إلى التحصيل الجبري إذا كان ذلك ضرورياً، فإذا عجز المدين عن الدفع وعن قصد فإنه يمكن أن يجبر عليه عن طريق التحصيل أو بالتنفيذ الجبري أي التنفيذ المقرون ببيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه ومن ثم تحصيل ثمنها، وذلكّ سواء أكان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلف وباعتبارها نهائية ولم يقم المكلف بدفعها في الموعد المحدد في القانون[1].

حتى يكون الحجز التنفيذي صحيحاً يشترط لتوقيعه وجود سند تنفيذي سواء كان ذلك إقرار المكلف في حال الدفع من واقع الإقرار أو قرار ربط الضريبة، ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابتاً بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار، وعليه إذا لم يقم المكلف بدفع الضريبة المستحقة فإنه يصبح من حق الإدارة الضريبية التنفيذ جبراً على أموال هذا المكلف الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ يكون ببيع هذه الأموال و إستيفاء حق الخزينة منها.

---

١) **مجدي نبيل شرعب**، مرجع سبق ذكره، ص:٦٦.

كما أن التنفيذ لا يكون إلا بمقتضى أحكام القانون الذي يحدد إجراءات و مواعيد الحجز.

ثانياً- في مصر[1]:

لم يأتِ قانون الحجز الإداري المصري رقم/ ٣٠٨ /لعام ١٩٥٥ م على ذكر الحجز الاحتياطي الإداري، بل كان مركزاً على الحجز التنفيذي الإداري وإجراءاته وكيفية تطبيقه وحدوده وكونه استثناء من القواعد العامة، كما أن الحجز الاحتياطي في مصر يسمى الحجز التحفظي وذلك للغاية التي وُجد لأجلها.

هذا وقد جاء القانون رقم / ٣٠٨ / لعام ١٩٥٥ المعروف باسم قانون الحجز الإداري مفصلاً لإجراءات الحجز التنفيذي الإداري وماهية الأموال التي يلقى الحجز التنفيذي الإداري من أجل ضمانها كالآتي:

١- المبالغ التي يجوز أن يحجز من أجلها إدارياً:

حددت المادة الأولى من قانون الحجز الإداري رقم/٣٠٨/ لعام ١٩٥٥ المبالغ والمستحقات التي يجوز الحجز من أجلها إدارياً حيث جاء فيها:

يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية في مواعيد المحددة بالقوانين والمرسوم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون:

أ-الضرائب والأتاوات والرسوم بجميع أنواعها.

ب-المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمة عامة.

ج-المصروفات التي تبذلها الدولة نتيجة أعمالها أو تدابير تقضي بها القوانين.

---

١)**نبيل حربا**، مرجع سبق ذكره، ص:١٠١.

د–الغرامات المستحقة للحكومة قانوناً.

هـ–إيجارات أملاك الدولة الخاصة ومقابل الانتفاع بأملاكها العامة سواء في ذلك ما كان بعقد أو مستغلات بطريق الخفية.

و–أثمان أطيان الحكومة المبيعة وملحقاتها وفوائدها.

ز– المبالغ المختلسة من الأموال العامة

ح– ما يكون مستحقاً لوزارة الأوقاف وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من المبالغ المتقدمة وكذلك ما يكون مستحقاً لوزارة الأوقاف بصفتها ناظراً أو حارساً من إيجارات أو احتكار أو أثمان الاستبدال للأعيان التي تديرها الوزارة.

ط –المبالغ المستحقة للبنوك التي تساهم الحكومة في رؤوس أموالها بما يزيد على النصف.

ي –المبالغ الأخرى التي نصت القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإداري، كما ونصت المادة الثالثة منه، على ما يلي: (يقع الحجز على أموال المدين أياً كان نوعها ولا يخل توقيع الحجز على المنقولات بالحق في الحجز على العقار وفي حالة عدم أداء المبالغ المستحقة نتيجة لهذا الحجز على أي منقول أو عقار يملكه المدين أيا كان مكانه).

٢–آلية إصدار قرار الحجز:

أشارت المادة الثانية من قانون الحجز الإداري رقم / ٣٠٨ / لعام ١٩٥٥ على أنه: (لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر عن الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو

ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال أو من ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابة).

يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهاً بالأداء وإنذاراً بالحجز ويشرع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين، ويوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجودة به المنقولات المحجوزة وصفاً دقيقاً[1].

أما في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ فقد أشارت المادة/١٠٤/ في فقرتها الأولى على التي: (للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أوحكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة).

من نص هذه المادة نجد أن المشرع في الفقرة الأولى منها قد أقر حق

---

١)المادة / ٤ /من قانون الحجز الإداري رقم / ٣٠٨ / لعام ١٩٥٥.

المصلحة في توقيع حجز تنفيذي بقيمة الضرائب المستحقة من واقع الإقرار المقدم من المكلف وذلك في حالة عدم سدادها في المواعيد القانونية وفي هذه الحالة يعتبر إقرار المكلف سنداً للتنفيذ دون الحاجة إلى إخطار المكلف بمطالبة أو تنبيه لسداد هذه المستحقات.

في الفقرة الثانية من المادة /١٠٤/ من قانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ أوجب المشرع على المصلحة إخطار المكلف بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة المكلف على تقديرات المأمورية كما في حالة الموافقة على اللجنة الداخلية أو صدور قرار لجنة طعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول.

يكون إخطار المكلف بالمطالبة بالسداد، طبقاً للفقرة الثانية من المادة /١٠٤/ من القانون، على النموذج رقم/٣٧/ سداد من تاريخ موافقة المكلف على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول[١].

في الفقرة الثالثة من المادة /١٠٤/ من قانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ لقد أفاد المشرع بعدم جواز توقيع الحجز في جميع الأحوال إلا بعد إنذار في وينتفي هذا الشرط الوصول مصحوباً بعلم عليه موصى بكتاب المكلف

---

١)المادة/١٢٤/ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

حالة وجود خطر يهدد تحصيل دين الضريبة.

إن القانون المصري لم يكتف بإيقاع الحجز على أمول المكلف إذا لم تكف لسداد دين الضريبة لتلافي ضياع أموال الخزانة العامة، عندما أعطى رئيس المصلحة حق الطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت.

ثالثاً- في سورية[1]:

عالج قانون جباية الأموال العامة في سورية رقم /٣٤١/ لعام ١٩٥٦م وتعديلاته مسألة بيع الأموال المحجوزة لضمان تحصيل المال العام وكيفية ذلك، فقد نصّت المادة التاسعة منه على ما يلي:

١-يلقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عليها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف أو في يد الغير.
٢-يخول وزير المالية إصدار قرار تنظيمي بتحديد أصول إتخاذ قرار الحجز وتنفيذه وبيع العين المحجوزة .
٣-تطبق الأحكام المدرجة في قانون أصول المحاكمات فيما يتعلق بدعاوى الاستحقاق وتتمتع السلطة المالية المختصة بموجب أحكام قانون الجباية

---

١)إنظر الصفحات /٢٠٥-٢٠٦-٢٠٧-٢٠٨-٢٠٩-٢١٠-٢١١/ من هذه الدراسة.

العامة أو أحكام المادة/ ١٥/ من المرسوم التشريعي رقم/١٤٦/لعام١٩٦٤ بصلاحيات رئيس التنفيذ ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات كما أشارت المادة /١٠/ منه على أنه:

(إذا تعذر بيع الأموال غير المنقولة فللسلطة المختصة بتقرير الحجز أن تتخذ قراراً بتسجيل الأموال باسم الدولة وتخصص لوزارة المالية بثمن معادل لقيمتها المقدرة بعد تنزيل النفقات المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة السادسة من هذا القانون، وإذا ظهر طالب لهذه الأموال بثمن معادل للقيمة المقدرة أو أعلى منه وكان ذلك قبل تنفيذ القرار المنوه عنه في الفقرة السابقة فيبقى الثمن ويلغى ذلك القرار، ولا يجوز بيع الأموال غير المنقولة المسجلة باسم الدولة على هذا الوجه إلا بعد مرور ثلاث سنوات على تاريخ تسجيلها بإسمه في الدوائر العقارية و يحق لصاحب الأموال المذكورة أو لورثته من بعده أن يطالبوا باستردادها من ملكية الدولة خلال ثلاث سنين من تاريخ تسجيلها على أن يدفعوا بالإضافة إلى الذمة المترتبة عليهم وما أضيف عليها من النفقات والرسوم والغرامات ومقدار الضريبة والرسوم المترتبة على هذه الأموال اعتباراً من تاريخ تسجيلها باسم الدولة)[١].

نستنتج من هذه النصوص أن الإدارة الضريبية تملك صلاحية الحجز على أموال المكلفين حجزاً تنفيذياً، وذلك لضمان حق الخزانة العامة من الضياع وضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً ، ذلك لأن حجز أموال المكلف هي أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية والمحافظة على حقوق الخزانة العامة، ولكن يجب الإشارة هنا إلى أنه يتوجب على

---

١)الفقرة الثالثة من المادة العاشرة من قانون جباية الأموال العامة رقم / ٣٤١ / لعام١٩٥٦ وتعديلاته.

الإدارة الضريبية ألا تفرط في استعمال السلطات الممنوحة لها، وأن تعمل على مراعاة حقوق وضمانات المكلفين أثناء ممارستها لصلاحياتها وسلطاتها وذلك لخلق جو من الثقة والتعاون بين طرفي العلاقة الضريبية.

الفرع الثالث

إعطاء دين الضريبة صفة الدين الممتاز تجاه المكلف

(امتياز الخزانة)

يمكن تعريف حق الامتياز: بأنه ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة معينة خاصة التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديونه مضمونة برهن عقاري.

بالتالي فإن الديون الممتازة تدفع قبل أي من الديون الأخرى مهما كانت هذه الديون حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري، وعلى سبيل المثال: لو أن ثمن عقار معين تزاحم عليه عدد من الدائنين ومن بينهم ديون ممتازة وديون مضمونة برهن عقاري، فإن الديون الممتازة هي التي تستوفى أولاً من الثمن، وعلى ذلك فإن الامتياز لا يمكن أن ينشأ إلا

بواسطة المشرع، وبالتالي لا يمكن أن يكون هناك امتياز بدون نص[1].

القانون المدني هو من يحدد عادة تلك الامتيازات ورتبتها، ويمكن أن تحدد هذه الامتيازات ورتبتها في قوانين خاصة كالقوانين المتعلقة بالضرائب وتحصيلها.

الحقيقة إن الهدف من جعل ديون الضريبة من الديون الممتازة على كافة أموال المكلف لمصلحة الضرائب إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة على كافة الحقوق الأخرى ضماناً لتحصيلها تحصيلاً كاملاً وحماية لحقوق الخزانة العامة، كما تعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يخرج – عند التنفيذ – من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة [2]، ويلاحظ أيضاً أن المشرع قد خرج عن قواعد القانون الخاص (القانون المدني) لكل من حقوق الامتياز العامة وحقوق الامتياز الخاصة، ذلك أن حقوق الامتياز العامة ترد على أموال المدين جميعها بحيث تخول الدائن استيفاء دينه مقدماً على غيره من الدائنين ولا تخضع لنظام الشهر ولو كان محلها عقاراً، إلا أنه لا يثبت فيها حق التتبع.

بينما حقوق الامتياز الخاصة تكون محددة بالنسبة لعقار أو منقول

---

١)**د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢١٨.

٢)**د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢١٩.

معين ويجب فيها الشهر إن وردت على عقار، ويمنح المشرع فيها الدائن حق التتبع على ذلك العقار أو المنقول المعين، ومن ثم يمكن أن يتبين لنا أن فكرة الدين الممتاز لمصلحة الضرائب يتميز عن حقوق الامتياز العامة من أنه يعطي الخزانة حق تتبع المال المحصل به الامتياز إذا انتقلت ملكيته للغير، وهذا ما لم يعطه المشرع لحقوق الامتياز العامة لأصحابها على الرغم أن كلاً منهما يرد على كافة أموال المدين، كما لا يخضع كل منهما لنظام الشهر والعلانية[1].

فحق امتياز دين الدولة إذاً هو امتياز مستقل عن القواعد الموجودة في القانون الخاص (المدني) فرضته طبيعة القانون الضريبي من أجل حماية حقوق الخزانة العامة، وهذا الامتياز من حيث المبدأ يشمل كل الأموال المملوكة للمكلف الحالية والمستقبلية باستثناء تلك الأموال التي قرر القانون عدم قابليتها للحجز مثل الأموال المنقولة الضرورية للمعيشة أو للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه وكذلك بالنسبة لأسرته، وامتياز الخزانة هذا يؤدي إلى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف والغير، وتقرير هذا المبدأ يجنّب الخزينة العامة الخسائر التي قد تنجم إما عن إعسار المكلف، وإما عن التصرفات الصورية التي يقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة[2].

---

١)**ثراء ريا**، مرجع سبق ذكره، ص:١٧٥.

٢)**د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢١٨.

هنا تجدر الإشارة إلى أن القانون المدني السوري وضع في هذا المجال قاعدة عامة في مادته /١١١٨/ التي نصت على أنه:(المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي فرع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن).

أولاً ـ ترتيب امتيازات الخزانة العامة:

أما فيما يتعلق بترتيب امتيازات الخزينة العامة، فقد يحدث أن تكون هناك عدة ديون ممتازة ويتنافس الدائنون على استيفاء مبالغ الديون فماذا يكون ترتيب امتياز الخزينة العامة بين هذه الديون؟ هنا يجب التمييز بين حالتين هما:

١–الحالة التي تكون فيها الخزينة العامة هي الدائن الوحيد ولكن المكلف يكون مديناً بعدة ضرائب.

في هذه الحالة فإن ترتيب الامتياز الضريبي يكون كالآتي:

أ–الضرائب المباشرة التي للدولة والضرائب على رقم الأعمال، التي حل محلها في مصر الضريبة العامة على المبيعات[١] وقانون الإنفاق الإستهلاكي[٢] .

---

١)بموجب القانون رقم/١١/ لعام ١٩٩١.

٢)بموجب القانون رقم /٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

ب_الضرائب المباشرة المحلية.

ج_رسوم التسجيل.

د_الضرائب غير المباشرة.

هـ_رسوم الجمارك.

٢-الحالة التي يتعدد فيها الدائنون الممتازون ومن بينهم الخزينة العامة.

فالدين الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز عن الديون الممتازة الأخرى التي تكون على المكلف وتأتي رتبتها بعد المصروفات القضائية[١] وقد تم اعتبار مطالب الدولة أياً كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة وتسبق رتبتها المصاريف القضائية[٢].

أشارت المادة /١٠٢/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ على أنه: (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى المطالبة في مقر المدين)

فالدين الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز عن الديون الممتازة الأخرى التي

---

١)**د. رابح رتيب**، مرجع سبق ذكره، ص:١٤٠.

٢)المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ الخاص باعتبار ديون الدولة من الديون الممتازة.

تكون على المكلف باستثناء المصروفات القضائية.

ثانياً- مدة الامتياز الممنوح للخزينة العامة:

الواقع أن امتياز الخزينة يمثل سلاحاً خطيراً ومخيفاً للمكلفين لذا فمن الطبيعي أن يكون استخدامه محدداً ومحصوراً بمدة معينة، وعلى ذلك فإن المنطق يقتضي إسقاط هذا الحق بتقادم دين الضريبة، بحيث تمارس الإدارة الضريبية هذا الحق خلال المدة التي تستطيع فيها تحصيل دين الضريبة وهي محددة بتقادم هذه الضريبة ويسقط فيها حق الخزينة العامة في المطالبة بالضريبة عن طريق التقادم.

١-في مصر:

أشارت المادة /١٧٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ على أنه: (يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار)[١].

لم تتغير هذه المدة في القانون المصري رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥ إلا أنه تمت إضافة سنة على هذه السنوات في حال كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة، وذلك في المادة /٩١/ منه التي نصت على أنه: (في جميع

---

١) **د. محيي محمد سعد**، مرجع سبق ذكره، ص:٢١٩.

الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، كالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن. وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد) .

٢-في سورية:

فقد أخذ المشرع بمبدأ التقادم على تحقيق الضريبة وعلى تحصيلها من المكلفين وهذا أمر فرضته النظرية الحديثة للدولة باعتبار أن موازنة الدولة مبنية على فكرة تحقيق التوازن بين مواد الدولة ونفقاتها وقيودها[١].

هذا التوازن يتطلب فرض الضرائب والرسوم ووجوب تحصيلها ضمن مدتها القانونية المحددة أصولاً في قوانينها وأنظمتها، مما يستوجب عدم ترك إيرادات الدولة معلقة لمدد زمنية غير محددة وبالتالي وجوب عدم إعطاء الحق للدوائر المالية بفرض وجباية الضرائب من المكلفين بعد انقضاء زمن طويل على استحقاق فرضها أو جبايتها، وإلا فإن ذلك يعرض المكلفين إلى عدم الاطمئنان

---

١)**محمد نذير سنان**، مرجع سبق ذكره، ص:٥٥٢.

في استقرار معاملاتهم وتركهم تحت رحمة الدوائر المالية لمطالبتهم بضرائب عن سنين مضت بأكثر من /١٥/ سنة على نشوء الحق بالضريبة[١].

التشريعات الضريبية والمالية لم تتضمن أحكاماً متكاملة وشاملة لموضوع التقادم، وإنما جاءت هذه الأحكام في نصوص متفرقة وخلال أزمنة وظروف مختلفة، كان آخرها المرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي والذي أصبح نافذاً اعتباراً من بداية عام ٢٠٠٨ والذي عالج موضوع التقادم بالنسبة لحقوق الآخرين لدى الدولة، أما بالنسبة لحقوق الدولة لدى المواطنين فقد جاء ذكرها في المواد /٢٧/ منه والذي عالج موضوع التقادم بالنسبة لحقوق الآخرين لدى الدولة، أما بالنسبة لحقوق الدولة لدى المواطنين فقد جاء ذكرها في المادة /٢٧/منه.

حيث أشارت المادة/٢٧/ : (بأنه لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع).

نستنتج من نص المادة /٢٧/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/لعام ٢٠٠٦ ما يلي:

أ-تحديد مدة التقادم على حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة

---

١) المادة/٢٧/ من القانون رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي.

وخلافها بمدة خمسة عشر عاماً، وقد تم التأكيد على ذلك بنص الفقرة /آ/ من المادة /٢٧/ من قانون العقوبات الاقتصادي رقم /٣/ لعام ٢٠١٣ [١].

ب–تحديد بدء سريان مدة التقادم اعتباراً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع، وهذه الوثيقة بالنسبة للضرائب على الدخل تكون الإخبار المؤقت بالتكليف.

حرصاً على المال العام حمل القانون السوري مسؤولية سقوط حقوق الخزينة العامة من الضرائب بالتقادم للجباة وذلك في الفقرة /ب/ من المادة /٢٣/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /٤٨٨/ لعام٢٠٠٧ على النحو الآتي: (يعتبر الجباة ورؤساء الجباية عند الاقتضاء مسؤولين إدارياً ومادياً عن الأموال الساقطة بالتقادم ما لم يثبتوا أنهم اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلفين بالدفع ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية إذا كانت أفعالهم مما تعاقب عليها القوانين النافذة).

لا بد من الإشارة إلى أن المشرع في قانون العقوبات الاقتصادي فرض عقوبات على كل موظف أهمل أو فرّط في حماية الأموال العامة ومنها الضرائب والرسوم.

---

١)نصت الفقرة /أ/ من المادة/٢٧/ من قانون العقوبات الاقتصادي رقم /٣/ لعام ٢٠١٣: (لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بالتقادم الطويل).

أشارت الفقرة /ب/ من المادة/٤/ من قانون العقوبات الاقتصادي رقم /٣/ عام ٢٠١٣ على أنه: (تكون العقوبة الحبس سنة على الأقل إذا كان الفعل ناجماً عن إهمال أو قلة احتراز وألحق ضرراً بالأموال العامة).

أشارت الفقرة هـ من المادة /٣١ / من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في سورية على الآتي:

(يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة /١٣/ صفة التكليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أية فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن).

لم تتغير هذه المهلة في التعديلات التي طرأت على القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ويصبح التكليف عندئذ غير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة ويتضح من هذا الحكم أنه يقتصر تطبيقه على البيانات المالية المقدمة ضمن المهلة القانونية، وعلى الدوائر المالية الإسراع بمباشرة إجراءاتها بإنجاز التكاليف قبل انتهاء مهلة الخمس سنوات المذكورة، وإن المقصود بالبدء بإجراءات التكليف الضريبي هو أن يكون التكليف قد وصل إلى مرحلة التكليف المؤقت وتم تبليغه للمكلف قبل انقضاء السنوات الخمس.

مما سبق يتضح لنا أن للإدارة الضريبية في سورية مهلة خمس سنوات لإنهاء إجراءات التكليف المؤقت، بعد تقديم المكلف لبيانه أو إقراره

الضريبي المطلوب منه، أما إذا لم يقدم هذا الإقرار وكان من واجبه تقديم هذا الإقرار، فإن مدة التقادم الضريبي فيها هي خمس عشرة سنة تبدأ من تاريخ اكتشاف المطرح الضريبي، الذي لها الحق في اكتشافه دون أن يسقط بالتقادم خمس عشرة سنة أيضاً.

تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع لم يعطِ المدة نفسها للتقادم في الحالة المقابلة أي في الحالة التي يكون فيها للأفراد دين بذمة الدولة، حيث قرر في هذه الحالة سقوطها بالتقادم خلال أربع سنوات فقط من تاريخ استحقاقها[1]، وجعل هذه المدة مدة سقوط وليس مدة تقادم.

بعد الإنتهاء من الفصل الثاني يتضح أن الإدارة الضريبية تتبع طرقاً مختلفة لتحصيل دين الضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة حتى تحقق مبدأ الاقتصاد في النفقات، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، ومن ثمة تحد قدر الإمكان من حساسية المكلف تجاه الضريبة، كطريقة التحصيل المباشر وطريقة الحجز من المنبع والخصم والدفع تحت حساب الضريبة.

تختلف الطبيعة القانونية لدين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى لأسباب تتعلق بطبيعة ذلك الدين وأهميته وقد وضع المشرع له نصوص تضمن الوفاء به، من حيث أنه مفروض بحكم القانون ولا يملك الدائن وهو الإدارة الضريبية أن تتنازل عنه، فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة

---

١)المادة /٢٤/ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

الضريبية أو المكلف وقرار الإدارة الضريبية بالربط ليس إلا كاشفاً لهذا الدين وليس منشئ له بل هو قائم بحكم القانون.

حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل دين الضريبة لا بد لها من سلطات وحقوق تضمن لها التحصيل لكل مبالغ الضريبة المطلوبة من المكلفين كما هو الحال في سلطة توقيع الحجز على أموال المدين وحق التنفيذ الجبري على أمواله استيفاءاً لحق الخزينة العامة بالإضافة إلى حقها في تتبع هذه الأموال التي تخص المكلف تحت أية يد استيفاءاً لدين الضريبة، ومن أهم الامتيازات المقررة في هذا الصدد نجد امتياز الخزينة العامة الذي يجعل من مبالغ الضريبة المستحقة للدولة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى خزينة الدولة.

خاتمة

تناولت هذه الدراسة امتيازات الإدارة الضريبية في إطار ضريبة الدخل، وقد بدأنا بحثنا هذا بدراسة امتياز الإدارة الضريبية في تقدير مطرح الضريبة حيث تحدثنا عن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص والرقابة وتوقيع العقوبات والجزاءات وامتيازات الإدارة في التكليف بالضريبة وإجراءات التكليف بالضريبة واللجان المختصة بنظر النزاعات الضريبية.
كما شمل البحث دراسة امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة ومصدر الالتزام بدين الضريبة ونظم تحصيل دين الضريبة وخصاص دين الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيل دين الضريبة.

وبعد الانتهاء من هذا البحث خلصنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات لتحديد طبيعة هذه الامتيازات وبيان حدودها ومدى حق الإدارة الضريبية في اللجوء إليها، حيث يمكن لهذا البحث أن يعين المكلفين في فهم ما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات، وأن يساعد الإدارة الضريبية في معرفة حدود حقوقها وواجباتها وذلك حتى يتم المحافظة على حقوق المكلفين التي كفلها القانون من جهة، وحتى لا تكون تصرفاتها قابلة للبطلان من قبل القضاء من جهة أخرى.

أولاً: النتائج:

١-إن السلطات والحقوق الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية ذات أهمية كبرى في سبيل مباشرة مهامها المكلفة بها، فحتى تقوم بتصفية (ربط) الضريبة على المكلف لا بد وأن تتمتع بسلطات الفحص والرقابة حتى تتمكن من التحقق من صحة وسلامة البيانات التي يوردها المكلف في إقراره الضريبي، وذلك كالحق في الإطلاع على دفاتر المكلف أو

بعض المستندات والوثائق اللازمة، والحق في الاستيضاح لبعض البيانات الغامضة أو طلب المبررات لبعض البيانات الذي يعتبر ضرورة عملية وملحة لتساعد الإدارة الضريبية في تحصيل حقها.

٢- تتمتع الإدارة الضريبية بسلطة توقيع الجزاءات والعقوبات للحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع، وحسبما يخولها القانون الضريبي فإنها تلجأ إلى فرض أساليب وإجراءات بحق المكلفين، كالعقوبات التي تتعلق بالإقرار الضريبي، أو بسبب عدم الإبلاغ عن بعض الحالات الضريبية أو امتناع المكلفين عن تقديم المستندات للعاملين في الإدارة الضريبية أو بسبب التهرب الضريبي الذي يعد الأكثر شدة وجسامة، وذلك لتتناسب مع جسامة وفداحة الجرم الذي يرتكبه المكلف.

٣-تملك الإدارة الضريبية سلطة تقدير المطرح الضريبي بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها من المكلف كالإقرار الضريبي أو على أساس البيانات والمعلومات الواردة في دفاتره ومستنداته، وتملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي، وتلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبة وفق ما تراه ملائماً لنشاطات المكلف وحجم أعماله، وهذا ما يسمى التقدير الإداري لمطرح الضريبة، إذا لم يقدم المكلف هذا الإقرار في المواعيد المحددة، أو يقدمه وترفض الإدارة الضريبية الأخذ بمضمونه لعدم التقيد بأحكام القانون كعدم مسك دفاتر أو حسابات منتظمة أو أن حساباته لا تعكس حقيقة الأرباح المحققة.

٤- بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بالربط الضريبي، يمنح المكلف خلال مهلة معينة الحق في الاعتراض على التكليف الصادر بحقه من قبل الإدارة الضريبية على أساس مقدار الضريبة المفروضة أو على أساس التكليف من أصله أمام لجان إدارية مختصة بنظر اعتراضات

المكلف، وهذا الحق ناتج عن حقه الأصلي بالتقاضي لرفع الظلم، وهو ما تكفله جميع دساتير العالم.

٥-تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل دين الضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة حتى تحقق مبدأ الاقتصاد في النفقات، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، ومن ثمة تحد قدر الإمكان من حساسية المكلف تجاه الضريبة، كطريقة التحصيل المباشر وطريقة الحجز من المنبع والخصم والدفع تحت حساب الضريبة.

٦-تختلف الطبيعة القانونية لدين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى وبشكل خاص الديون الخاصة التي تحكمها قواعد القانون المدني ويختلف عن ديون الدولة الأخرى لأسباب تتعلق بطبيعة ذلك الدين وأهميته وقد وضع المشرع لدين الضريبة نصوص تضمن الوفاء به، من حيث أنه مفروض بحكم القانون ولا يملك الدائن وهو الإدارة الضريبية أن تتنازل عنه، فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو المكلف وقرار الإدارة الضريبية بالربط ليس إلا كاشفاً لهذا الدين وليس منشئ له بل هو قائم بحكم القانون، وحرصاً من المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين فإنه لا يخضع لأحكام التقادم المنصوص عليها في القانون المدني بل وضع لها التشريع الضريبي أحكاماً خاصة.

٧-حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل دين الضريبة لا بد لها من سلطات وحقوق تضمن لها التحصيل لكل مبالغ الضريبة المطلوبة من المكلفين كما هو الحال في سلطة توقيع الحجز على أموال المدين وحق التنفيذ الجبري على أمواله استيفاءاً لحق الخزينة العامة بالإضافة إلى حقها في تتبع هذه الأموال التي تخص المكلف تحت أية يد استيفاءاً لدين الضريبة، ومن أهم الامتيازات المقررة في هذا الصدد نجد امتياز الخزينة

العامة الذي يجعل من مبالغ الضريبة المستحقة للدولة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى خزينة الدولة، ويترتب على هذا الامتياز تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف وبين الغير حتى تتجنب خزينة الدولة الخسارة التي تنجم عن إعسار المدينين أو عن التصرفات الصورية أو الضارة التي تقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة.

٨-ومن أهم هذه الحقوق والسلطات التي تملكها الإدارة الضريبية، نجد حق الإدارة في توقيع الحجز على أموال المدين وحقها أيضاً في التنفيذ الجبري على أمواله، وحقها كذلك في تتبع أموال المكلف أينما كانت وتحت أية يد توجد إضافة إلى الامتياز المعروف بامتياز الخزينة العامة.

ثانياً: التوصيات:

١-العمل على إصدار ميثاق يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية ومنحه قوة إلزامية بقوة القانون ويحدد حقوق وواجبات المكلفين.

٢- على المشرع الضريبي السوري أن يأخذ بأسلوب التقدير الذاتي لمطرح الضريبة ونظام الفحص بالعينة للإقرارات المقدمة من المكلفين لما له من فوائد وأن يجعله هو الأصل، وأن يأخذ بالتقدير الإداري على سبيل الإستثناء، كما فعل المشرع الضريبي المصري في قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ .

٣-إعادة النظر في العقوبات المفروضة بحق المتخلفين عن تنفيذ واجباتهم الضريبية في إطار قانون ضريبة الدخل لتشديدها.

٤-يجب على الإدارة الضريبية إصدار التعليمات المستمرة وتوجيه كوادرها العاملة على ضرورة معاملة المكلفين المبادرين لإنهاء ملفاتهم بشكل

مستمر ودوري، بطريقة وأسلوب يعمقان الشعور بالثقة لدى هؤلاء، وذلك من خلال تشجيعهم بقبول إقراراتهم واعتمادها أساساً لتقديرهم، وعدم البعد قدر الإمكان عن محتويات وبنود تلك الإقرارات لما في ذلك من وسيلة حقيقية وأكيدة تشجعهم على الالتزام الطوعي، وبالتالي إنهاء السنوات العالقة وتحصيل الضرائب بأقل التكاليف الإدارية وبموعدها المحدد، وفي ذلك تعميق للحس الانتمائي لهؤلاء المكلفين المبادرين، حيث معاملتهم بروح وطنية وعصرية تعمق هذا الإحساس لديهم وتقنعهم بعدم التعرض للظلم والإجحاف.

٥-العمل على إدخال العنصر القضائي في تشكيل لجان الطعن، لأنه يمثل ضمانة حقيقية لتحقيق الحياد، لما يتمتع به القضاة من نزاهة وخبرة قانونية اكتسبوها على مرّ السنين، وحتى تتدعم الثقة في قراراتهم.

٦-يجب أن تتم إعادة النظر في الأحكام الناظمة للجان الإدارية وإعطائها دوراً فاعلاً في حسم النزاع إضافة إلى إعادة النظر في تشكيلها وتضمينها ممثلين عن جميع الأطراف إضافة إلى تضمينها عنصر حيادي يرأس هذه اللجنة يفضل أن يكون من القضاء بحيث يعزز من ثقة المكلف، وحبذا لو أن المشرع السوري يقيد اللجان الإدارية بمهلة قانونية يجب عليها أن تبت بالاعتراض خلالها لتكون فاعلة للقيام بدورها وضمانة لحقوق المكلفين.

٧-ضرورة إنشاء قسم إدارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، توضع له أنظمة وتعليمات ناظمة لعمله يدركها المختصون، كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر، ويمنح هذا القسم صلاحيات واسعة لتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين.

٨-توجيه أنظار الهيئة العامة للضرائب والرسوم إلى وسائل الإعلام المقروءة والمرئية لما لها من دور كبير في العملية الضريبية، ولما لها من

أهمية في تقديم الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلفين وتبصيرهم بكيفية احتساب الضريبة وبالوسائل المتاحة كلها ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج إعلامية معينة ومدروسة.

٩- تقع على عاتق الإدارة الضريبية مسؤولية التوعية الضريبية لكافة المكلفين والمعنيين، وذلك بوضع الخطط والبرامج اللازمة لتحقيق هذا الغرض والذي من شأنه تجسيد الانسجام بين أطراف العلاقة الضريبية، وكذلك مسؤولية الإدارة الضريبية على رفع المستوى المهني لموظفيها من خلال برامج التدريب والدورات اللازمة لتاهيلهم ليكونوا بمستوى تحقيق الهدف المطلوب منهم.

١٠-على المشرع الضريبي السوري تقصير مدة تقادم الدين الضريبي إلى خمس سنوات، كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل المصري.

١١-يجب على الإدارة الضريبية إقامة نظام جديد يكفل أن تكون عملية التصالح على الدين الضريبي على أسس ومعايير موضوعية، وفي هذا الإطار سيكون اعتماد محاضر التصالح من قبل وزير المالية، وكذلك يكون من ضمن هذا النظام تشكيل لجان التصالح، بحيث تكون لها اختصاصات محددة وتكون مكونة من مدير عام هيئة الضرائب والرسوم وعضو آخر من الإدارة الضريبية له من الخصائص العلمية والخبرة والنزاهة المشهودة، ويكون العضو الثالث من الدائرة القانونية التابعة لوزارة المالية، وهذه ضمانات تكفل وجود سياج قانوني ودستوري لقرارات اللجنة حيث أن اعتمادها من قبل وزير المالية يكفل لها في النهاية الموضوعية والحيدة، ثم تقاس كفاءة هذه اللجنة بقدر ما تنهي من المنازعات المعروضة دون العودة إلى المحكمة وذلك في حدود الممكن، حيث التصالح مع تحقيق الصالح العام دون التفريط في حقوق الدولة أو الإجحاف في حق المكلف.

١٢-على المشرع الضريبي السوري أن يأخذ بنظام التحصيل على حساب دين الضريبة وذلك على الفئات التي تقتضي طبيعة عملها على أن تحاسب مقدماً.

١٣-الاهتمام بدور المحاسبين القانونين المتمثل في نشر الوعي والثقافة الضريبية بين صفوف المكلفين، ذلك من خلال التعريف بحقوقهم والتزاماتهم الضريبية وحثهم على الالتزام الضريبي، ولا بد من تشديد الرقابة على عملهم، ليكون ذلك عاملاً مساعداً في مكافحة التهرب الضريبي.

١٤- ضرورة قيام الإدارة الضريبية، بالعمل على تبسيط وتسهيل الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية، والعمل على تطبيق مبدأ المساواة بين المكلفين وتوفير الكادر الفني، ذي الكفاءة والخبرة العالية، المزودة بالأنظمة الإلكترونية الحديثة مع وجود نظم رقابية تكفل انتظام سير العمل، بالإضافة إلى أنظمة أجور مناسبة تتلاءم وطبيعة عمل مأموري التقدير، وما يقع على عاتقهم من مهام ومسؤوليات.

المراجع

أولاً – الكتب:

١- السيد عبد المولى – الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين–دار النهضة العربية– القاهرة–١٩٩٥.

٢- السيد عطية عبد الواحد– شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال– الطبعة الأولى – دار النهضة العربية – القاهرة – ١٩٩٥.

٣- السيد مرسي حجازي – النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق – الدار الجامعية للطباعة والنشر– بيروت – الطبعة الأولى– ٢٠٠٦ .

٤- د.أحمد فتحي سرور– الجرائم الضريبية –دار النهضة العربية – القاهرة–١٩٩٠.

٥- د.أنور عمروسي – دعاوي تحفظية – دار محمود للنشر والتوزيع– القاهرة – بدون تاريخ.

٦- د.حامد عبد الحميد دراز– النظم الضريبية–الدار الجامعية– الإسكندرية–٢٠٠٣.

٧- د.حسين خلاف– الأحكام العامة في قانون الضريبة– دار النهضة العربية – القاهرة– ١٩٥٦.

٨- دراز - بركات - عياد - دراسات في النظم الضريبية-مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية -١٩٧٥.

٩- د.رابح رتيب- الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة الأولى - ١٩٩١.

١٠- رشيد نضال صبري - محاسبة ضريبة الدخل - جامعة القدس المفتوحة - نابلس - ٢٠٠٢ .

١١- رفيق الإختيار - الضريبة على الدخل - المطبعة الجديدة - دمشق -الجزء الثاني- ١٩٦٣ .

١٢- د.رمضان الصديق- قانون الضريبة على الدخل-الطبعة الثانية- دار النهضة- القاهرة-٢٠٠٦

١٣- د.رمضان الصديق- الأحكام العامة لقانون ضريبة الدخل-دار النهضة العربية -القاهرة - الطبعة الثانية-٢٠٠٧.

١٤- د.سيد محمود أحمد عوض-شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥-مصلحة الضرائب المصرية-القاهرة-٢٠٠٥.

١٥- شريف الكيلاني- نظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي- مجلة الأهرام الاقتصادي- مصر- ٢٠١٢.

١٦- د.عادل أحمد حشيش- التشريع الضريبي المصري - دار الجامعة الجديدة للنشر - الاسكندرية - الطبعة الأولى ١٩٩٩.

١٧- د.عادل أحمد حشيش - الوسيط في الضرائب على الدخل-دار الجامعات المصرية-الإسكندرية-١٩٨٨.

١٨- د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي- وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي- دار الحامد للطباعة والنشر-عمان -٢٠٠٨.

١٩- د.عبد الباسط وفا- المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لسنة ٢٠٠٥- دار النهضة العربية - القاهرة ٢٠٠٦- ٢٠٠٧.

٢٠- د.عبد الباسط وفا - فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري - دار النهضة العربية- القاهرة- ٢٠٠١.

٢١- د.عبد الحميد المنشاوي - الضريبة الموحدة (علماً وعملاً)- المكتب العربي الحديث-الإسكندرية- ١٩٩٧.

٢٢- د.عبد الرزاق السنهوري - الوسيط في شرح القانون المدني-(نظرية الإلتزام بوجه عام-مصادر الإلتزام) -المجلد الثاني-دار النهضة العربية -القاهرة١٩٨١.

٢٣- د.عبد الرزاق السنهوري-الوسيط في شرح القانون المدني-مصادر الإلتزام-الجزء الأول-الطبعة الثانية-دار النهضة العربية -القاهرة- ١٩٦٤.

٢٤- د.عبد الرؤوف محمد-المنازعة الضريبية في التشريع المصري

المقارن–الطبعة الأولى–دار النهضة العربية–القاهرة–دار النهضة العربية– ١٩٩٧.

٢٥– د.فهمي محمد مرسي –د.سيد لطفي عبد الله – الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية –الطبعة الأولى–دار النهضة العربية–القاهرة–١٩٩٩ .

٢٦– د.قدري نقولا عطية –ذاتية القانون الضريبي – جامعة الاسكندرية – مطبعة معهد دون فوسكو – عام ١٩٦٠.

٢٧– محاسبة ضريبة الدخل – منشورات جامعة القدس المفتوحة –نابلس – ١٩٩٨.

٢٨– د.محمد الحلاق– التشريع الضريبي–الجامعة الإفتراضية–برنامج الحقوق– دمشق–٢٠١١.

٢٩– د.محمد الحلاق، د.عبد الهادي حردان– دراسات في التشريع الضريبي– منشورات جامعة دمشق– دمشق–٢٠٠٤.

٣٠– د.محمد خالد المهايني ، د.خالد الخطيب ، د.إبراهيم العدي– المحاسبة الضريبية – منشورات جامعة دمشق – ٢٠٠٥–٢٠٠٦.

٣١– د.محمد دويدار– نظرية الضريبة والنظام الضريبة مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني – الدار الجامعية للطباعة والنشر– بيروت – ١٩٩٩.

٣٢- د.محمد علوم المحمود-الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة- منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت- ٢٠١٠ .

٣٣-د.محمد محمد عبد اللطيف-الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - جامعة الكويت -الكويت- الطبعة الاولى - ١٩٩٩.

٣٤- محمد نذير سنان- الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين - فرع دمشق - الطبعة الاولى ٢٠٠١.

٣٥- د.محيي محمد سعد- الإطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية - القاهرة - مكتبة الاشعاع القانونية - الطبعة الاولى- ١٩٩٨.

٣٦- د.مصطفى رشدي شيحة -التشريع الضريبي والمالي - دار المعرفة الجامعية- الإسكندرية-١٩٩٧.

٣٧- د.منصور البديوي-د.أيمن شتيوي- المحاسبة الضريبية طبقاً للقانون رقم /٩١/لعام ٢٠٠٥/ م- المكتب الجامعي الحديث-الإسكندرية-٢٠١٠.

٣٨- د.يونس أحمد البطريق- النظم الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية - الطبعة الأولى -١٩٩٩.

ثانياً – الرسائل العلمية:

١–د.عارف السعايدة – المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة – رسالة دكتوراة –كلية الحقوق– جامعة دمشق – ٢٠١٢.

٢– د.موفق سمور – المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع – رسالة دكتوراة – جامعة عمان العربية – عمان – ٢٠٠٥.

٣– إبراهيم خليل سمور– مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والإلتزام (دراسة تحليلية وتطبيقية)– رسالة ماجستير– الجامعة الإسلامية– غزة–٢٠٠٨.

٤– ايمان محمد نوح الدراوشة – إلتزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الأردني (دراسة مقارنة) – رسالة ماجستير – جامعة آل البيت– كلية الدراسات الفقهية والقانونية–٢٠٠٢ .

٥–ثراء إسكندر ريا– العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية– رسالة ماجستير–كلية الحقوق–جامعة دمشق ٢٠١١ م .

٦–زياد أحمد الديك–تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين–رسالة ماجستير – كلية الدراسات العليا–جامعة النجاح الوطنية –نابلس –فلسطين– ٢٠٠٣.

٧– نبيل حربا – الحجز لضمان الأموال العامة وإشكالاته التطبيقية– رسالة ماجستير – كلية الحقوق–جامعة دمشق–٢٠١٣.

٨–نبيل مجدي شرعب – امتيازات الادارة الضريبية –رسالة ماجستير– كلية الدراسات العليا–جامعة النجاح الوطنية–نابلس– فلسطين – ٢٠٠٥.

ثالثاً – المقالات والدوريات:

١- د.عادل فليح العلي–الطبيعة القانونية لدين الضريبة– مجلة الحقوق– الكويت – العدد الرابع–٢٠٠٩.

٢- د.محمد الحلاق – الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية)– المجلد ٢٢ – العدد الأول – ٢٠٠٦ .

٣- د.محمد الحلاق–النزاع الضريبي أمام القضاء السوري–(مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية)–المجلد ٢١ – العدد الثاني– ٢٠٠٥.

٤–د.محمد خير العكام–الإدارة الضريبية–الموسوعة القانونية المتخصصة – هيئة الموسوعة العربية– سورية –المجلد الرابع –الطبعة الأولى– ٢٠١٠.

٥- د.محمد خير العكام – النزاعات الضريبية (تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية)– الموسوعة القانونية المتخصصة–هيئة الموسوعة العربية–سورية–المجلد الرابع–الطبعة الأولى– ٢٠١٠.

٦- د.محمد خير العكام – الإقرار الضريبي – الموسوعة القانونية المتخصصة – هيئة الموسوعة العربية – سورية– المجلد الرابع –الطبعة الأولى– ٢٠١٠.

٧- د.محمد خير العكام – الضريبة على المهن الحرة ولجان الطعن الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣–مجلة

الميزان –العدد ٢–دمشق–حزيران–٢٠٠٨.

٨– د.منى الإدلبي –أسس التكليف بالضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري –مجلة الحقوق –البحرين –المجلد ١١ –العدد ١– ٢٠١٣.

٩– د.يوسف شباط –تحقق الضريبة وجبايتها– الموسوعة القانونية المتخصصة–هيئة الموسوعة العربية–سورية –المجلد الرابع – الطبعة الأولى– ٢٠١٠.

رابعاً–القوانين والمراسيم:

١– قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

٢–قانون الإيجارات السوري رقم ٦ عام ٢٠٠١.

٣– قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣.

٤– قانون ضريبة الدخل السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩.

٥–قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١.

٦–قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٠٢٠٠٥

٧– قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣.

٨– قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦.

٩–قانون العقوبات الاقتصادي السوري رقم ٣ عام ٢٠١٣.

١٠- القانون المالي الأساسي السوري رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

١١-المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام٢٠١٥ المعدل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣

١٢-القانون المدني السوري رقم ٨٤ لعام ١٩٤٩.

١٣-القانون المدني المصري رقم ١٣١ لعام ١٩٤٨.

١٤-المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦المعدل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

١٥-قانون الحجز الإداري المصري رقم ٣٠٨ لعام١٩٥٥.

١٦-قانون أصول المحاكمات السوري رقم ٨٤ لعام ١٩٥٣.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
مقدمة:	١
الفصل الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في تقدير مطرح الضريبة	٩
المبحث الأول: امتيازات الإدارة الضريبية في المراجعة والتدقيق وتوقيع العقوبات	١٣
المطلب الأول: سلطة المراجعة والتدقيق	١٤
الفرع الأول : الحق في الإطلاع	١٥
الفرع الثاني: الحق في الاستيضاح والتبرير والفحص الدقيق وتفتيش المسكن	٢٧
المطلب الثاني: سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات	٣٩
الفرع الأول: عقوبات تتعلق بالإقرار الضريبي	٤١
الفرع الثاني: عقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن بعض الحالات الضريبية	٥٧
الفرع الثالث: عقوبات خاصة بعدم مسك الدفاتر التجارية أو الامتناع عن تقديمها للإدارة الضريبية	٦٤
المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في التكليف بالضريبة	٧٣
المطلب الأول: التكليف بالإستناد إلى الإقرار الضريبي	٧٧
الفرع الأول: إجراءات التكليف في قانون ضريبة الدخل السوري	٧٨
الفرع الثاني: إجراءات التكليف في قانون ضريبة الدخل المصري	٨٨

المطلب الثاني: التقدير المباشر لمطرح الضريبة ٩٤
الفرع الأول: التقدير المباشر في سورية ٩٥
الفرع الثاني: التقدير المباشر في مصر ١٠٣
المطلب الثالث: تقدير مطرح ضريبة الدخل المقطوع ١١٣
الفرع الأول: مرحلة لجان التصنيف البدائية ١١٤
الفرع الثاني: التكليف أمام اللجان الاستئنافية ١٢٨
المبحث الثالث: اللجان الإدارية المختصة بنظر النزاعات الضريبية ١٣١
المطلب الأول: المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف ١٣٢
الفرع الأول: المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف في سورية ١٣٤
الفرع الثاني: المرحلة الأولى للاعتراض على التكليف في مصر ١٤٢
المطلب الثاني: المرحلة الثانية للاعتراض على التكليف ١٤٦
الفرع الأول: الطعن بالتكليف أمام لجنة إعادة النظر في سورية ١٤٧
الفرع الثاني: الطعن أمام لجنة الطعن في مصر ١٦٣
الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة ١٨١
المبحث الأول: الطبيعة القانونية لدين الضريبة ونظم التحصيل ١٨٣
المطلب الأول: الطبيعة القانونية لدين الضريبة ١٨٤
الفرع الأول: مصدر الالتزام بدين الضريبة ١٨٥
الفرع الثاني: العناصر التي تحدد الدين الضريبي ١٩٢
المطلب الثاني: النظم التقليدية في تحصيل دين الضريبة ٢٠٠
الفرع الأول: نظام التحصيل المباشر ٢٠١
الفرع الثاني: نظام تحصيل الحجز في المنبع ٢١٩

المطلب الثالث :النظم المستحدثة في تحصيل دين الضريبة ٢٣٦
الفرع الأول: نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ٢٣٦
الفرع الثاني: نظام الدفعات المقدمة في مصر ٢٤٦
الفرع الثالث: نظام السلف في سورية ٢٥٥
المبحث الثاني:خصائص دين الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيله ٢٥٩
المطلب الأول: خصائص دين الضريبة ٢٦١
الفرع الأول: دين الضريبة مفروض بحكم القانون ٢٦٢
الفرع الثاني: دين الضريبة محمول لا مطلوب ٢٦٩
الفرع الثالث: عدم جواز إجراء المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون ٢٧٤
المطلب الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية عند تحصيل دين الضريبة ٢٨٤
الفرع الأول: الحجز التحفظي ٢٨٦
الفرع الثاني: الحجز التنفيذي والتنفيذ الجبري على أموال المدين ٣٩٥
الفرع الثالث: إعطاء دين الضريبة صفة الامتياز تجاه المكلف ٣٠٧
الخاتمة: ٣١٩
المراجع: ٣٢٦
الفهرس: ٣٣٥