



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

النظام القانوني للغرامة الضريبية

(دراسة مقارنة)

بحث علمي وقانوني أُعدّ لئيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

أيهم محمد محمد حيدر

إشراف الدكتورة

منى محمود إدلبي

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام

٢٠٢١/١٤٤٢هـ - ٢٠٢١م

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم /١٧٦٥/ الذي اتخذته في جلسته رقم /١٣/ تاريخ ٢٠٢١/٤/١٢ في شأن تأليف لجنة الحكم على رسالة الماجستير للطالب أيهم محمد محمد حيدر

بعنوان: ((النظام القانوني للغرامة الضريبية - دراسة مقارنة))

وبعد المناقشة العلنية التي تمت بتاريخ ٢٠٢١/٦/٣ نفيدكم علماً بأن الطالب قد قام بإجراء كافة التعديلات وأخذ بجميع الملاحظات التي طلبتها اللجنة وبالتالي أصبحت الرسالة بصيغتها النهائية وعليه نوقع نحن أعضاء اللجنة:

١- الدكتورة منى إدلبي الأستاذ المساعد في قسم القانون العام - كلية الحقوق عضواً مشرفاً
التوقيع

٢- الدكتور محمود الصران الأستاذ المساعد في قسم القانون العام - كلية الحقوق عضواً
التوقيع

٣- الدكتورة رزان العلي المدرس في قسم القانون الجزائي - كلية الحقوق عضواً
التوقيع

دمشق في / ٢٠٢١/

نائب عميد كلية الحقوق للشؤون العلمية

الأستاذة الدكتورة أمل شربا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قالوا

سُبْحَانَ اللَّهِ عَمَّا يُشْرِكُونَ
إِنَّ اللَّهَ لَئِذَا دَعَا إِلَى شَيْءٍ
قَالَ لَهُ يَأْمُرُ بِهِ فَنَحْنُ
أَطَاعُهُ أَلَيْسَ ذَلِكَ بِعَظِيمٍ

اللَّهُ
الصَّادِقُ
العَظِيمُ

سورة البقرة ((الآية ٣٢))

الإهداء

إلى قدوتي ومثلي الأعلى إلى من أتشرف في حمل اسمه والالتساب إليه
إلى الذي أفنى عمره في العطاء بلائمن ولم ترده ثقل السنين إلا هيبه ووقاراً
إلى من علمني أن الإنسان كلمة وأن الكلمة موقف وبالمواقف وحدها تصنع الرجال

والدي

إلى من تقف كلماتي خجلة من نفسها . . . إذ تحاول عبثاً أن تصف بعضاً من نقائها
إلى من مهدت لي الطريق بدعائها . . . ولم تغيبني عنها طول المسافات
إلى من أمرى بعينها الحب والحنان
أدين لك بالفضل ما حييت

والدتي

إلى من أشدد عضدي بهم
إلى من شاركتني حياتي . . . فتقاسمنا معاً السعادة والعناء
إلى من أستمدهم عزتي وقوتي

القاسم، حسام

إلى تلك القلوب الطاهرة النقية . . . إلى من يؤثرون الخير لي على أنفسهم
إلى من يحزنون لحزني ويفرحون لفرحي

أخواتي

إلى أجمل هدايا القدر
من أمرى بعينها الماضي والحاضر والمستقبل

منار

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إتمام هذا البحث، والصلاة والسلام على سيّد المرسلين محمد صلّ الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين . . .

فلا يسعني وقد انتهيت من كتابة بحثي المتواضع هذا، إلا أن أتقدّم بجزيل شكري وعظيم تقديري وامتناني إلى أستاذتي الفاضلة الدكتورة منى إدلي التي تفضّلت بقبول الإشراف على رسالتي هذه، وأحاطتني باهتمامها ورعايتها طيلة مدّة البحث، ومنحتني الكثير من علمها ووقتها، فكان للآراء والملاحظات السديدة التي أبدتها الدور الكبير في جعل الرسالة في الصورة التي بين أيديكم، وأسأل الله العليّ التقدير أن يمنّ عليها بالصحة والعافية والعمر المديد والرفعة العلميّة، إنه سميعٌ عليم . . .

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأعضاء لجنة الحكم الكرام الدكتور محمود الصران والدكتورة رزان العليّ لتكرمهم وتفضّلهم بمناقشة هذه الرسالة، والذين لهم الدور المكمل في إفراغ هذا العمل بالقلب القانونيّ الصحيح، وأسأل الله تعالى أن يجعل تقويم هذا العمل في ميزان حسناتهم وأن يجزيهما عني خير الجزاء .

والشكر موصول لجميع أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الحقوق بجامعة دمشق، وإلى الكادر الإداري بجامعة دمشق عامة، وكلية الحقوق خاصّة . . .

شكري وامتناني لكم جميعاً

المقدمة

تحتل الضرائب في كل دول العالم مركزاً متميزاً في الدراسات المالية، إذ كانت الضريبة ولا زالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف الدولة، ليس لاعتبار الضريبة إحدى المصادر الرئيسية للتمويل فحسب، بل أيضاً كوسيلة استراتيجية فاعلة تمكّن الدولة من التدخل الإيجابي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تساهم الأموال المتحصّل عليها من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات وتحسين الخدمات و الأنشطة الاقتصادية.

كما تُعدّ الضرائب محل اهتمام معظم دساتير دول العالم، ولها تشريعات خاصّة تنظّم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها، وهذا دليل على مدى أهميتها كإيراد عام وما تحمله في ثناياها من أهداف تسعى إلى تحقيقها كل دولة في سياستها المالية والضريبية.

ولمّا كانت الضريبة فريضةً مالية تُقتطع جبراً وبدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامّة، فإنّ الدولة عملت على إلزام جميع الأفراد بدفع نصيبه فيها كلّ حسب مقدّره الماليّة وذلك في إطار تحقيق العدالة الماليّة والاجتماعيّة، فالضريبة تُفرض على أساس فكرة التضامن الاجتماعيّ الموجودة بين كافّة الأفراد داخل الدولة من أجل تقاسم أعباء التكاليف العامّة باعتبارها ضرورة اجتماعيّة حتى تتمكّن من بسط الحماية على المجتمع وتوفير أكبر قدر من الخدمات لينتفع بها كافّة المواطنين، زيادةً على هذا فقد سعت الدول من خلال تشريعاتها على أن تكون الأعباء الضريبية موزّعة بين المكلفين بشكلٍ صريح وميسّر، غير أن هذه الجهود قد يحيطها تخاذل بعض المكلفين بالضريبة عن

أدائها، وقد يقوم البعض الآخر بالإخلال كلياً بما فُرضَ عليهم من خلال إخفاء أنشطتهم كلياً أو إخفاء جزء كبير من إيراداتهم الحقيقية للتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم، الأمر الذي يلحق الضرر حتماً بخزينة الدولة.

ولذلك ولكي تتوصل الدولة إلى إنجاز أهدافها، كان لا بدّ من ضمان دفع الضريبة من قبل المكلف بها، وبما أن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون، وباعتبار أنّ الضمان الأساسي لاحترام القانون هو وجود الجزاء المفروض على من يخالفه، فرضَ المشرّع الضريبيّ جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون الضريبيّ ويعطّل الوصول إلى الضريبة.

وتشمل هذه الجزاءات الغرامات والحبس أو إحدى هذه العقوبات، وقد تُلحق هذه العقوبات بالعاملين المتقاعسين في أداء وظيفتهم في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى التهرب الضريبيّ.

وتتجلى أهمية البعد الوظيفي للجزاء الضريبي في أنه يشكّل الضمانة الأساسية والجوهرية لضمان التزام المكلف بأداء الضريبة بالسعر وعلى النحو وبالكيفية وخلال المواعيد التي نصّ عليها القانون، وبمراعاة الضوابط والشروط التي تضمّنها متته، ذلك أنه لا يتصور وجود التزام ضريبي دون وجود عامل ردع يحفّز المكلف لأداء الالتزامات المنوطة به قانوناً.

وما من شك في أن الجزاء الضريبي هو العامل الرئيس لنجاح وتوازن العلاقة الضريبية بين المكلف والجهة الإدارية والتي يحكمها بالأساس نوعاً من تضارب المصالح، حيث تهدف الجهة الإدارية إلى زيادة مقدّرات الخزانة العامة للدولة وتنمية مواردها، وضمان سيولة وانتظام واضطراد حصيلة الضرائب من قبل المكلفين، ويهدف المكلف إلى عدم تحمّله بأية تكاليف مالية مُجحفة، أو

مُهدرة لحقوقه، بل وقد ينجح كثيرٌ منهم إلى التحايل والتهرب الضريبي لعدم سداد الضرائب، وهنا تتجلى أهميّة الجزاء الضريبي الذي يقفُ شاخصاً كعنصر إيلام وعقاب يجعل المكلف يلتزم بأداء الواجبات المنوطة به، تلبيةً لحق المجتمع، وحفاظاً على المصلحة العامة.

وفضلاً عن ذلك ينبغي أن يكون من شأن إقرار الجزاء الضريبي مكافحة التهرب الضريبي بنوعيه الكلّي والجزئي، والقضاء على سُبُل التحايل التي قد يلجأ إليها بعض المكلفين إفلتاً من أداء التزاماتهم الضريبية، وتعويض الخزنة العامة عن الأضرار التي يمكن أن تلحق بها، وضمان سير وانتظام واضطراد سداد التكاليف الماليّة من قبل المكلفين، بما يكفل حق المكلف والخزنة العامة والمجتمع بأسره.

وانطلاقاً من أهميّة العقوبات في مجال القانون الضريبيّ كونها تتعلّق بمصلحة الخزنة العامة وتنعكس بالضرر على المجتمع بأسره، ونظراً لندرة الأبحاث التي تناولت أحكام الجزاءات الواردة في التشريع الضريبيّ بشيء من التفصيل، فقد خصّصنا هذه الدراسة لبحث النظام القانوني للغرامة الضريبية باعتبارها من الموضوعات الهامة والتي لم تحظَ بنصيبها من الدراسة والتعمق، على الرغم مما يحمله هذا الموضوع من جوانب هامة وشائكة على المستوى الفقهي والقضائي، ابتداءً من مسألة تعريف الغرامة الضريبية واختلاف الفقه بشأنها، ومن ثم الاختلاف في تحديد طبيعة هذه الغرامة وتباين توصيفها بين تعويض مدني وعقوبة جزائية أو الجمع بين هذين الوصفين وما يترتب على ذلك من نتائج مختلفة، وانتهاءً بتحليل الأحكام النازمة للغرامة الضريبية في التشريعات الضريبية وأسباب وكيفية فرضها وطرق جبايتها والتصالح عليها،

وما إذا كانت هذه التشريعات قد أَلَمَّت بجميع أحكام الغرامة الضريبية أم شابها القصور.

* إشكالية البحث

إن المشرع الضريبي إذ شعر بخطورة الأفعال التي تهدد اقتصاد الدولة وضرورة التصدي لها، فكانت أول خطوة له في هذا المجال هو سد الفراغ التشريعي وتجريم هذه الأفعال، إلا أن هذه الخطوة وكأي خطوة أولى غير كافية لتحقيق أهداف المشرع من التجريم نظراً لخطورة الجرائم الضريبية وتزايد حالات ارتكابها مقارنةً بالغرامات المفروضة عليها، لذلك جاء هذا البحث لي طرح عدّة إشكاليات:

الإشكالية الأولى تتعلق بمدى خصوصية الغرامة الضريبية بالنظر للغرامة في القواعد العامة، وهذه الإشكالية بدورها تثير عدّة تساؤلات وعلى وجه الخصوص من حيث مفهوم الغرامة الضريبية بمقارنتها مع مختلف الغرامات الأخرى ومن حيث الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية وما يترتب على توصيفها من نتائج قانونية هامة ومختلفة.

أما الإشكالية الثانية فتتعلق بدور الغرامة الضريبية في التشريع الضريبي وما إذا كانت تُحقق الغاية التي فُرضت من أجلها وتواكب التغيرات الاقتصادية المتسارعة في ظل الجمود التشريعي في أغلب الأحيان، وبمعنى آخر هل إنَّ الغرامات التي أوردتها المشرع الضريبي متناسبة كمّاً ونوعاً مع خطورة الجرائم الضريبية المرتكبة مع ما تحمله من أثر على المصلحة محلّ الحماية؟ وهل هي كافية لتحقيق الردع الضريبي المطلوب أم لا؟

وأما الإشكالية الثالثة فتتعلق بالجهة المختصة بسنّ وفرض الغرامة الضريبية، على اعتبار أن هذه الأخيرة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضريبة من الناحية التشريعية، وبالتالي يثور التساؤل حول مدى إمكانية منح الإدارة الضريبية الحرية في فرض وتوقيع غرامات لم ينص عليها القانون الضريبي إن رأت مبرراً لذلك.

والإشكالية الرابعة فإنها تتعلق بالأحكام الاجرائية النازمة للغرامة الضريبية من حيث الطريقة المثلى لفرضها وما إذا كان تحديدها بنسبة من الضريبة غير المؤداة أكثر نجاعة أم تحديدها بنسبة مقطوعة هو الأفضل؟ وكذلك طرق جبايتها والتصالح عليها، مع البحث في إمكانية تخصيص نظام قانوني خاص بالغرامة الضريبية يبين أحكامها بشكل واضح.

* أهمية البحث

من المسلم به أن الجرائم التي تُرتكب خلافاً لأحكام القوانين الضريبية لها من التأثير ما يمسّ كيان الدولة الماليّ وحقوق الأفراد على حدّ السواء، لذلك فإنّ عدم تجريمها أو عدم وضع العقوبات المتناسبة مع خطورتها على المصلحة محلّ الحماية يؤدي إلى ازديادها بين المكلفين ومن ثمّ تأثيرها على مالية الدولة العامة

ومن هذا المنطلق تبرز أهمية الغرامات المترتبة على المكلف بدفع الضريبة نتيجة إخلاله بالتزاماته الضريبية كواحدة من أهم الموضوعات التي تقع في نطاق التشريع الضريبيّ الذي يحتوي القواعد القانونية المنظمة لأحكام الضريبة من التكليف إلى التجريم.

كذلك تأتي أهمية دراسة الغرامات المفروضة على المكلفين المخالفين لأحكام القانون الضريبي، للوقوف على مدى فعالية هذه الغرامات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية وضمان تحصيل الضريبة وكذلك دورها في تفعيل جانب الردع وتحقيق الصالح العام.

لذلك وجدنا من المناسب والمفيد جداً إغناء المكتبة القانونية ببحث معمق ودراسة قانونية أصيلة لهذا الموضوع في نطاق القانون المالي وخاصة "التشريع الضريبي".

* صعوبات البحث

واجه الباحث في إعداد هذا البحث العديد من الصعوبات يأتي في مقدمتها قلة وندرة الدراسات التي تناولت موضوع الغرامة الضريبية من الناحية القانونية والتطبيقية.

وكذلك تداخل وتشابك نظام الغرامة الضريبية وتطبيقاته في التشريعات الضريبية مع غيرها من الغرامات وخاصة في التشريعات الجزائية، وهذا ما اقتضى إظهار الذاتية الخاصة التي تتمتع بها الغرامة الضريبية في التشريع الضريبي.

* منهج البحث

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استخدام الأسلوب العلمي التحليلي المقارن للنصوص القانونية والآراء الفقهية الخاصة بالغرامة الضريبية من حيث بيان ماهيتها وأحكامها وطبيعتها القانونية وفقاً لقانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته والقوانين ذات الصلة، وذلك بهدف استجلاء

الجوانب المختلفة لموضوع البحث وتحديد مواطن النقص والفُصور التي تشوب القانون الضريبيّ السوري، ولتحقيق أهداف البحث فإنه سوف يتم اعتماد الدراسة المقارنة من خلال الإشارة إلى موقف قانون ضريبة الدّخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، للاستفادة منه في الحالات والمواقف التي لا يوجد فيها نص مماثل في القانون السوري، ولإثراء هذا الموضوع فقد تم التطرّق أيضاً للتشريعات الضريبية في كل من فرنسا والعراق والأردن في الحالات التي تقتضي ذلك.

* خطة البحث

بُغية الإلمام بموضوع الدّراسة من جميع جوانبه، فقد آثرنا تقسيم البحث إلى فصلين، يسبقهما تمهيد موجز للسياسة الجزائية الضريبية وتحديد الجزاءات الضريبية بشكل عام، وتعبقهما خاتمة تمثل تدويناً لأهم النتائج التي توصل اليها الباحث وأهم المقترحات والتوصيات، وذلك وفقاً للخطة الآتية:

قسّما المبحث التمهيديّ إلى مطلبين، تحدّثنا في المطلب الأول عن السياسة الجزائية الضريبية وفي المطلب الثاني حدّدنا الجزاءات الضريبية، أمّا الفصل الأول فقد خصّصناه لمبحث ماهية الغرامة الضريبية وطبيعتها القانونية وذلك في مبحثين، أولهما تحت عنوان ماهية الغرامة الضريبية، وثانيهما بعنوان الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، أمّا الفصل الثاني فقد جاء تحت عنوان نطاق تطبيق الغرامة الضريبية والاجراءات المتعلقة بها، وقسّمناه إلى مبحثين، نتناول في الأول حالات فرض الغرامة الضريبية في التشريع المقارن، في حين جاء المبحث الثاني تحت عنوان الجوانب الاجرائية للغرامة الضريبية.

ثم نختتم البحث بخاتمة تتضمن أهمّ النتائج والتوصيات التي سنتوصل إليها، عسى أن تُسهم في الارتقاء بالنظام الضريبيّ على نحو تحقيق المصلحة العامة.

وتأسيساً على ما تقدّم تكون خطّة الرسالة لبحث هذا الموضوع وفق التبويب الآتي:

المقدمة

مبحث تمهيديّ: التجريم والعقاب في القانون الضريبيّ

المطلب الأول: السياسة الجزائية الضريبية

المطلب الثاني: تحديد الجزاءات الضريبية

الفصل الأول: الإطار النظري للغرامة الضريبية

المبحث الأول: ماهية الغرامة الضريبية

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

الفصل الثاني: نطاق تطبيق الغرامة الضريبية والإجراءات المتعلقة بها

المبحث الأول: حالات فرض الغرامة الضريبية في التشريع المقارن

المبحث الثاني: الجوانب الاجرائية لفرض الغرامة الضريبية

خاتمة

مبحث تمهيدِيّ

التجريم والعقاب في القانون الضريبيّ

تمهيد وتقسيم:

على الرغم من تدخل المشرّع الضريبيّ في معظم الدول بوضع ضوابط للضريبة من حيث الوعاء الذي تفرض عليه أو مقدارها أو المكلفين بها، إلّا أن ذلك لم يَحُلْ دون سعي البعض التهرّب من أدائها من خلال وسائل متعددة تقليديّة أو حتى مستحدثة، معتمداً على قصور في المعالجة التشريعيّة والفنيّة من قبل الدولة مما يؤدي إلى عواقب وخيمة وخلق شعور لدى الأفراد بعدم العدالة الضريبية نتيجة عدم محاسبة هؤلاء، كل ذلك دفع الدول للتدخل لحماية مصالحها الماليّة بسنّ التشريعات التي تواجه ارتكاب هذه الجرائم من خلال وضع سياسة جنائيّة واجرائيّة وتشريعيّة لضمان تحصيل الضريبة وعدم التهرّب من أدائها.

وعلى الرغم من أن التشريعات الضريبية تكاد تختلف بعضها عن البعض الآخر من حيث السياسة التي تقررها في إطار التجريم والعقاب، إلّا أنه مع ذلك نجد هناك مسائل ومواقف أساسية تجتمع تلك التشريعات في الاتفاق عليها، بحيث يمكن طرح نظرية عامّة تدور حول هذه الأسس والمواقف.

وكذلك لا بدّ من إلقاء الضوء بإيجاز على الجزاءات الضريبية التي حددها المشرّع على كل من يخالف أحكام القانون الضريبيّ لتعويض الخزنة العامّة عن الأضرار التي تلحقها نتيجة عدم الوفاء بالضرائب.

وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال مطلبين، نبحث في **المطلب الأول** السياسة الجزائية الضريبية، ونبحث في **المطلب الثاني** تحديد الجزاءات الضريبية.

المطلب الأول

السياسة الجنائية الضريبية

تعدّ السياسة الجنائية الضريبية من الأساليب أو الطرق التي تستعين بها الدولة في مكافحة الجريمة الضريبية، فهي تبحث في مدى سلامة وملائمة القواعد والوسائل المطبقة حالياً، وترسم الإطار العام الذي يجب أن تنشأ داخله قواعد قانونية مستقبلية تعلو على القواعد والوسائل النافذة في الوقت الحاضر والمقصود بها مكافحة الجريمة، فنقطة البدء في السياسة الجنائية الضريبية هي القاعدة القانونية الوضعية، ونقطة النهاية أو الهدف هي القاعدة القانونية المقترحة في تحقيق المصلحة الضريبية للدولة.

وبذلك سنقوم بدراسة هذا المطلب في فرعين:

الفرع الأول: مفهوم السياسة الجنائية الضريبية

الفرع الثاني: الهدف من التجريم الضريبي

الفرع الأول: مفهوم السياسة الجزائية الضريبية

يقصد بالسياسة الجزائية بشكل عام دراسة سبيل المشرع ومسلكه في تحديد الأفعال التي يعدها من الجرائم وبيان القواعد التي يتبناها في هذا الصدد وتقرير العقوبات المناسبة لتحقيق الغاية من التجريم، وأخيراً رسم الإجراءات الموصلة إلى التعرف على وقوع الجريمة ومحاكمة مرتكبيها ابتغاء تقرير العقوبة ثم توقيعها^١، وقد يُقصد بها أيضاً شقاًها الوقائي والجزائي كما يُقصد بها بيان القواعد القانونية التي تُعلم الكافة بالأفعال المجرّمة وتحدّد الجزاء على ارتكابها وترسم إجراءات الدعوى الجزائية^٢.

وتتمثل السياسة الجزائية في استراتيجية الدولة، ودورها في تحقيق الردع عن الجرائم التي تقع، والعمل على منع ارتكابها بالقضاء على الأسباب التي قد تؤدي إليها، ومعنى ذلك ان السياسة الجزائية في المجال الضريبي توجه المشرع نحو ما ينبغي أن يكون عليه مستقبل القانون الضريبي.

^١ د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، مصر، ١٩٦٣، ص ٩٠.

^٢ د. أحمد خليفة، مقدمة في دراسة السلوك الإجرامي، دار المعارف، القاهرة، مصر، ١٩٦٤، ص ٢٠.

ويعرّف الدكتور عبود السراج السياسة الجزائية بقوله: "هي مجموعة المبادئ التي ترسم لمجتمع ما في مكان وزمان معينين اتجاهات الدولة الأساسية في مكافحة ظاهرة الجريمة والوقاية منها وعلاج السلوك الإجرامي د. عبود السراج، شرح قانون العقوبات العام، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠١٤، ص ١٢٠.

وقد ذهب الفقيه الفرنسي "مارك أنسل" إلى أنها تلك السياسة التي تهدف إلى الوصول إلى أفضل صيغة لقواعد القانون الوضعي، وتوجيه كل من المشرع الذي يسن القانون والقاضي الذي يقوم بتطبيقه والمؤسسات العقابية المكلفة بتنفيذ ما يقضي به هذا القاضي، وهذا التعريف يعطي نطاقاً واسعاً للسياسة الجزائية، فيجعلها تمتد للتحكم في صياغة قواعد التجريم والعقاب، وفي الممارسة القضائية وأيضاً في تنفيذ الأحكام التي تصدر عن القضاء، فالسياسة الجزائية وفق هذا التصور تُعنى بالمرحلة التي تسبق ارتكاب الجريمة باعتماد سياسة وقائية وشاملة للحيلولة دون وقوع الجريمة، كما تُعنى بالمرحلة اللاحقة على ارتكاب الجريمة بالدعوة إلى تأهيل الجناة والعمل على إدماجهم من جديد في المجتمع.

Marc Ancel: la defence sociale nouvelle, paris, 1966, p15.

وعلى ضوء تلك السياسة فإن المشرّع الضريبي ينبغي عليه تحديد الأفعال التي يعدها مخالفة لأوامره ونواهيه وتقرير الجزاء المناسب لها من أجل حماية المصلحة التي يبغي حمايتها من خلال تقرير هذا التجريم.

وغني عن البيان أن الأوامر والنواهي التي يتضمنها التشريع الضريبي لا تستهدف مصلحة خاصة بالفرد وإنما تستهدف مصلحة المجموع، الأمر الذي يبرر ضرورة إلزام كل فرد بالخضوع وتنفيذ أحكام التشريعات الضريبية فإن خالفها ترتب على ذلك خطأ في حق المجتمع يستوجب الجزاء^١.

وإذا كان كل خطأ يمس مصلحة المجتمع يستوجب الجزاء، إلا أنه ينبغي أن يؤخذ بالحسبان طبيعة العمل الذي يصدر من الفرد ودلالته على خطورته الاجرامية، وأن تتم الموازنة بين ما إذا كان هذا الفعل يجرّم جنائياً أم أنّ المصلحة تقتضي إجراءات أخرى كالتعويض والجزاءات المالية^٢.

وعلى العموم لو تصفّحنا مختلف التشريعات الضريبية ولا سيما في سوريا ومصر لوجدنا أن أوامر المشرّع تنحصر في عدّة وجوه أساسية:

أولاً: تقديم أوراق ومستندات معينة كالإقرارات المختلفة والشهادات والسجلات، ومن ثمّ القيام بأداء الضريبة خلال أجل معين.

ثانياً: القيام ببعض الالتزامات أو تقديم المعلومات التي تعين الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة.

أما نواهي المشرّع فتتّحصر في أمر واحد وهو عدم الالتجاء إلى الغش والاحتيال الضريبي.

^١ د. أحمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، بلا دار نشر، القاهرة، ١٩٥٩، ص ١٣٩

^٢ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ٩٦.

وواضح أن الأوامر تتمثل في مجموعها في الواجبات التي فرضها القانون مستعملاً إيّاها كوسائل لازمة لتحديد دين الضريبة.

وخلاصة القول إلى أن العلاقة بين التزام المكلف بأداء الضريبة وأحكام التجريم تتجلى بأن هدف أحكام القانون المجرمة للأفعال المخالفة في التشريع الضريبيّ هو حماية المصالح الفردية والجماعية، وهذا ما يصوّر حقيقة العلاقة بين ضرورة دفع هذا الدين وأحكام التجريم.

ولذلك نلاحظ أن التشريعات الضريبية المعاصرة تشير في نصوصها إلى عقوبات أخرى مقيدة للحرية وهذا دليل على تطور التشريع في هذا المجال، بعد أن كانت العقوبات قديماً أشد وأقسى من مجرد تقييد الحرية، فكانت تصل في بعض الأحيان إلى حد الموت ثم ما لبثت وحتى منتصف القرن الماضي أن اقتصرّت على كيفية إعادة الأموال المسلوقة منها وذلك بفرض غرامات تحقق هذه الغاية، حتى حدا بها التطور بعد ذلك إلى إضافة العقوبات المقيدة للحرية^١.

الفرع الثاني: الهدف من التجريم الضريبيّ

إن المشرّع لا يجرم بعض الأفعال عبثاً أو اعتباطاً، إذ لا بدّ من غاية معينة يسعى إليها من تجريمه لتلك الأفعال، أو بعبارة أخرى إن مصلحة جديرة

^١ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد للبحث في الشؤون القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة الثلاثون، ١٩٦٠، ص ٤٣٦.

بالحماية هي التي دفعت به إلى التجريم، سواء كانت مصلحة عامة أم فردية، ومن ثمَّ فإنَّ العلةَ الغائيةَ من وراء التجريم هي المصلحة^١.

أولاً: المصلحة الضريبية أساس التجريم الضريبي:

لما كانت المصالح القانونية مختلفة من قانون لآخر، فإنه تبعاً لذلك يكون الالتزام المُلقى على عاتق المخاطبين بأحكام القانون مختلفاً نتيجةً لذلك، وعليه فإنَّ الالتزام في قانون العقوبات مختلف عن الالتزام في التشريعات الضريبية، فالأول يبيِّن الجرائم ويحدِّد عقوبتها كي يضمن أمن وسلامة المجتمع، أي أن سمة الالتزام المقرر في نصوصه تتجلى في مخاطبة أشخاص المجتمع بأن يكونوا أسوياء لا يرتكبون الأفعال التي تضر بالمجتمع، لأن ارتكاب مثل هذا النشاط سوف يوقعهم تحت طائلة العقاب، في حين أنَّ سمة الالتزام المقرر بموجب نصوص التشريعات الضريبية تفرض أمراً موجهاً لكل مكلف خاضع لأحكام القانون الضريبي، أن يؤدي مبلغ الضريبة المترتبة في ذمته لصالح الخزينة العامة، أي اعتداءً على المصلحة الضريبية للدولة^٢.

إذن فطبيعة الالتزام ليس أمراً مشتركاً بين القوانين، فكل قانون له مصالحه التي يسعى إلى حمايتها والتي تقتضي بالضرورة اختلافاً في طبيعة الالتزامات الملقاة على أشخاصه المخاطبين بأحكامه.

لذا فالسؤال الذي يثور هنا حول المصلحة التي تبتغيها التشريعات الضريبية من تجريم الأفعال المخالفة لأحكامها؟؟؟

^١ زينب عبد الكاظم الكناني، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير منشورة في كلية شط العرب الجامعة، ٢٠١٤، ص ٣٣.

^٢ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ١١.

والإجابة على هذا التساؤل تتضح من خلال استقراء نصوص التشريعات الضريبية في كثير من الدول، حيث نلاحظ أن المشرع الضريبي يفرض مجموعة من الالتزامات على الخاضعين لأحكامه، وعدّ كل إخلال بهذه الالتزامات اعتداءً على مصلحة الخزينة العامة، أي (اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة)، الذي يشكل مبرراً موجباً للجزاء، لذلك فإن المشرع الضريبي ولغرض حماية المصلحة الضريبية يجرم العديد من الأفعال، إذ جرّم فعل الغش والتحايل في تقديم الإقرارات الضريبية المقدمة للإدارة المالية سنوياً، ولم يكتف بذلك بل ذهب إلى تجريم فعل الامتناع عن تقديمها، وليس هذا فحسب بل لقد مضى في بعض الأحوال إلى أبعد من ذلك وجرّم التأخير عن الميعاد القانوني لتقديمها.

والواقع أنه ما دامت هذه المصلحة (المصلحة الضريبية) تمس ذمة الفرد المالية لصالح الدولة، فلا بدّ حين ذاك من أن تجد من يحاول التجني عليها، وهنا تأتي نجاعة الحماية الجزائية الموضوعة لضمان هذه المصلحة من خلال النصوص ذات التكاليف الجزائي بحيث أنه متى ما انطبق فعل المكلف أو من ينوب عنه مع هذه النصوص ناقلاً إياها من الوصف التجريدي إلى الواقع المحسوس خضع وقت ذاك للجزاء إعمالاً لحق الدولة في حماية مصالحها القانونية^١.

^١ مروان إبراهيم دعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٠، ص ١٧١.

ثانياً: الأثر السلبي للجرائم الضريبية على السياسة المالية للدولة

حيث تعد الجرائم الضريبية^١ - في الوقت الحاضر - شكلاً من الأشكال بالغة الخطورة للجريمة الاقتصادية، وخطورتها هذه متأنية من خطورة وأهمية المصلحة التي تشكل هذه الجريمة اعتداءً عليها وهي (المصلحة الضريبية)، ذلك لأن الجرائم الأخيرة لا تتعلق بمجني عليه معين، إنما يكون المجني عليه فيها المجتمع بكافة أفراده لمساسها بائتمان الدولة المالي، ومن ثم فالعقاب عليها يستهدف تحقيق المصلحة العامة^٢، خاصة بعد أن أصبحت الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية، التي تدخل ضمن إطار السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ومن ثم تشكل تلك الجرائم تقويضاً لفاعلية تلك السياسات في تحقيق أغراضها المالية والاقتصادية والاجتماعية^٣.

فمن الناحية المالية يؤدي وقوع الجريمة الضريبية إلى الإضرار بالخزانة العامة بصورة مباشرة، إذ تقل حصيله الضرائب وهذا يؤدي بدوره إلى حصول عجز في الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة، وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة العبء على

^١ يجب التمييز بين الجريمة الضريبية والجريمة المالية، وعلة هذا التمييز هو الفصل بين كل من القانون الضريبي والقانون المالي، فالعلاقة بين الاثنين هي علاقة الخاص بالعام، إذ يعد القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي، لأن الضريبة ليست إلا مصدر من مصادر الإيرادات العامة، لذلك كل جريمة ضريبية هي جريمة مالية وليس كل جريمة مالية هي جريمة ضريبية، لأن الجرائم المالية كثيرة ومتنوعة كالجرائم الجمركية ولا تقتصر فقط على الجريمة الضريبية، د. جندي عبد الملك صخر، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٥، ص٧.

^٢ د. حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر ٢٠٠٥/٢٠٠٦، ص٧٢.

^٣ معتز علي صبار الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢/ لسنة ١٩٥٩ المعدل، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، العراق، ٢٠٠٥، ص٢.

المكلفين الذين لم يتهربوا من الضرائب، مما يؤدي بدوره إلى الإخلال بقاعدة العدالة في فرض الضريبة.

أما أثر الجريمة الضريبية على المصلحة محل الحماية من الناحية الاقتصادية يتمثل في تعطيل عملية التنمية بوصفها هدفاً أساسياً تسعى إليه الحكومات، فالنقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، وإضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم أغراض التنمية^١.

أما من الناحية الاجتماعية فالتهرب الضريبي يحبط في بعض الحالات الغايات الاجتماعية، التي فرضت الضرائب من أجل تحقيقها كإعادة توزيع الدخل بشكل عادل والتقليل من الفوارق الطبقيّة في المجتمع، وإضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفرادها، لذلك فإن وقوع الجريمة الضريبية لا يفقد الدولة ما يلزمها من إيرادات فحسب، بل يؤدي إلى عجزها عن تحقيق غايات اجتماعية منشودة^٢.

فالأساس الذي يستند إليه المشرع الضريبي من تجريم الأفعال المخالفة لأحكامه هو حماية المصلحة الضريبية للدولة، وهذا ما يقتضي وجود جزاءات متناسبة مع جسامة تلك الجرائم وخطورتها على المصلحة محل الحماية، خاصة وأن المصالح التي يحميها القانون الضريبي كما ذكرنا سابقاً تتميز بطابع خاص مما يجعلها تختلف عن المصالح التي يحميها قانون العقوبات، فإذا كانت نصوص قانون العقوبات تقوم على أساس العدالة، فنصوص القانون

^١ د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ١٩٦٥، ص ٨٤.

^٢ د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص ٥١.

الضريبيّ تستند إلى فكرة النفعيّة فضلاً عن تحقيق العدالة فهي تستهدف درء الخطر وجبر الضرر الذي يلحق الخزانة العامّة أولاً، وردع مرتكب الجريمة وتقويمه ثانياً.

من خلال ما تقدّم اتجه جلّ المشرّعين الى تقرير ووضع سياسة محكمة ورصينة يمكن من خلالها تجريم أي فعل ينطوي على اعتداء على مصلحة الخزانة العامّة، ومن ثم تحديد العقاب المناسب له، ومن المفترض بل الواجب أن يربط المشرّع بين سياسة التجريم والعقاب ربطاً منطقياً، بحيث تكون في ضوئه تلك السياسة سليمة من كل تصدّع وبعيدة عن كل عيب يقوّض كيانها أو يسلب من التشريع قدسيته واحترامه.

وهذا الأمر يشكل العنصر الأساسي في نجاح النظام الضريبيّ، بحيث يحول هذا النظام بفقدانه إلى مجرد كلمات جوفاء لا نجد لها في نطاق التطبيق أية أرضية من النجاعة والالتزام.

ونعتقد أن وضع سياسة ضريبية صحيحة اليوم يحتاج إلى مواكبة الظروف الاقتصادية في كل منطقة ودراسة المقدرة التكاليفية للأفراد ليتم على أساس ذلك فرض العقاب المتناسب بين خطورة الفعل وحجم الضرر، وهذا هو الذي يجب أن يكون معمولاً به في أنظمة الدول الضريبية كافة، لما تحتله الضريبة من أهمية كبيرة في هيكل النظام الضريبيّ من حيث الموارد التي تدرّ بواسطة هذه الضريبة إلى الدولة.

المطلب الثاني

تحديد الجزاءات الضريبية

فرض المشرّع الضريبيّ جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون ويعطّل الوصول إلى تقدير المطرح الضريبيّ وتحديد دين الضريبة بصورة دقيقة وشاملة، وذلك لتعويض الخزنة العامة عن الأضرار التي تلحقها نتيجة عدم الوفاء بالضرائب في الأوقات المحددة في قوانين فرضها^١.

فتلجأ السلطات الضريبية إلى الحفاظ على حق الخزنة العامة من الضياع وحسبما يخولها القانون الضريبيّ إلى فرض الإجراءات لإجبار المكلفين على القيام بواجباتهم الضريبية ودفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن القيام بها في المواعيد المحددة قانوناً.

وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدّة على من يرتكب الجريمة الضريبية وصلت إلى الإعدام^٢، ثم ما لبثت أن تطورت فكرة الجزاء الضريبيّ إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل، فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبيّ بإخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه، ومعاقبته عقاباً ينطوي على تعويض الضرر الذي حاق بالدولة نتيجة الإخلال بالتزامه الضريبيّ، فضلاً عن إخضاعه للعقوبة الجزائية، وقد

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

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٦.

اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجزائية إلى ادخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه^١.

وبالنسبة إلى العقوبات السالبة للحرية فإنها تتمثل في الحبس، أما العقوبات المالية فقد تكون الغرامات أو فوائد التأخير أو الزيادة الإضافية على مبالغ الضريبة المقررة أو قد تكون المصادرة إضافة إلى الغرامات والحبس.

وستكون دراسة هذا المطلب في فرعين:

الفرع الأول: العقوبات السالبة للحرية (الحبس)

الفرع الثاني: العقوبات المالية (الغرامة والمصادرة)

^١ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٧.

الفرع الأول: العقوبات السالبة للحرية (الحبس)

أقرت التشريعات الضريبية في بعض الأحيان عقوبة الحبس كجزاء بحق مرتكبي الجرائم الضريبية وذلك بقصد التشديد ضد مرتكبي هذه الجرائم لما تنطوي عليه من خطورة في تعريض مصلحة الخزنة العامة للخطر، ويعد الحبس من أهم العقوبات في التشريعات الضريبية ويقصد به: وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية وسلبه حرّيته لمدة معينة نتيجة مخالفته لأحكام القانون الضريبي^١، فتقرير المشرع لهذا النوع من الجزاءات يأتي بمثابة وسيلة يلجأ إليها للتعبير عن اللوم القانوني المنظم والموجه ضدّ المكلف لدفعه إلى عدم مخالفة أحكام القانون الضريبي، وبالتالي عدم الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة أو تعريضها للخطر^٢.

وعلى الرغم من فعالية الجزاءات السالبة للحرية المتمثلة في الحبس، وبما تُلحقه من أذى بالمجرم بسلب حرّيته وإبعاده عن الحياة الاجتماعية العادية، فإنه من الأجدر بالمشرع الضريبي عدم التشدد بمثل هذه الجزاءات في مجال التجريم والعقاب الضريبي وقصرها على حالات معينة، تدل على خطورة فاعلها كالحالات التي يتعمد فيها المكلف الغش والاحتتيال والتزوير، ما دامت المصلحة التي يهدف القانون الضريبي حمايتها بتقديره لهذه الجزاءات هي المصلحة الضريبية للدولة التي تخلص إلى تغذية الخزنة العامة بالموارد المالية.

^١ د. طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص ٢١٥.

^٢ د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٧٣، ص ٣٧.

إذ أن جزاء الحبس وإن سبب ألماً للجاني وحقق الغاية منه بالردع، إلا أنه قد يضر بمصلحة الخزانة العامة بطريق غير مباشر، فإبعاد المكلف بالحبس عن الحياة الاجتماعية العادية يؤدي إلى تعطيل مصدر من مصادر تغذية الخزانة العامة بالأموال، بل إن حبس المكلف قد يضر بالخزانة العامة ضرراً مباشراً، فالمكلف المدين الذي يودع في السجن يشكل عبئاً على الدولة لما تتحمله من نفقات في سبيل معيشته وحراسته^١.

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق عقوبة الحبس على الأفراد الطبيعيين أمر لا خلاف عليه، لكن الأمر ليس بهذه السهولة بالنسبة للشخص الاعتباري، إذ أثير خلاف فقهي حول كيفية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص الاعتباري^٢، إذا ما ارتكبت جريمة ضريبية من قبل ممثلي ذلك الشخص الاعتباري، فالمشرع الضريبي عندما أقر عقوبة الحبس بوصفها جزاء يفرض على مرتكبي الجرائم الضريبية المرتكبة خلافاً لأحكام القوانين الضريبية، فإنه شمل بهذه العقوبة - الحبس - جميع المخاطبين بموجب أحكام هذا القانون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل عن كيفية تطبيق عقوبة الحبس إذا كان المدعى عليه في الدعوى الجزائية الضريبية شخصاً معنوياً؟؟

إنَّ أغلب التشريعات الضريبية لم تبين ما يجب اتباعه في هذه الحالة، لذلك يقتضي بنا الرجوع الى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات بوصفه الشريعة العامة للقوانين الجزائية في كل ما لم يرد بشأنه نص

^١ د. رنا إبراهيم العطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مطابع الشمس، عمان، ١٩٩٣، ص ١٩٣.

^٢ رامي يوسف محمد ناصر، مسؤولية الشخص الاعتباري عن الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠١٠، ص ٨-١١.

فيها، حيث تضمنت قوانين العقوبات لكل من لبنان وسوريّة والأردن نفس الأحكام بشأن الجزاءات الجزائيّة التي توقع على الشخص الاعتباري، فمثلاً تقرر المادة /٢٠٩/ من قانون العقوبات السوري على أنه لا يمكن الحكم عليها - أي الأشخاص الاعتبارية - إلا بالغرامة أو المصادرة ونشر الحكم، وإذا كان القانون ينص على عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت (أي الغرامة) محل العقوبة المذكورة في الحدود المعينة^١.

وبذلك يعترف المشرع الجزائي السوري بإمكانية مساءلة الشخص الاعتباري جزائياً، لأن القوانين منحته شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الأشخاص الطبيعيين الذين يتولون أعمال إدارته، كما منحته إرادة مستقلة عن إرادة ممثليه، وذمة مالية خاصة به، وأهلية اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وخولته حق التقاضي أمام المحاكم أو لجان التحكيم بصفة مدّعي أو مدّعى عليه، وفضلاً عن ذلك فقد أتاحت التشريعات الحديثة للشخص الاعتباري فرصة ممارسة نشاطات سياسية واجتماعية واقتصادية واسعة قد تصل به أحياناً إلى درجة كبيرة من القوة والانتشار.

أما قانون العقوبات الفرنسي الجديد قد نص في (المادة ٣٧) منه على تضيق المسؤولية الجزائيّة للشخص الاعتباري، حيث لا يتمتع بالأهلية الجزائيّة، ولا يتصوّر توافر الإثم الجنائي بالنسبة إليه، ومن ثم فالقواعد العامّة

^١ تنص المادة /٢٠٩/ من قانون العقوبات السوري على أنه (١- لا يحكم على أحد بعقوبة، ما لم يكن قد أقدم على الفعل عن وعي وإرادة. ٢- إن الهيئات الاعتبارية مسؤولة جزائياً عن أعمال مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها عندما يأتون هذه الاعمال باسم الهيئات المذكورة أو بإحدى وسائلها. ٣- ولكن لا يمكن الحكم عليها إلا بالغرامة والمصادرة ونشر الحكم، وإذا كان القانون ينص على عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت الغرامة من العقوبة المذكورة وأنزلت بالهيئة الاعتبارية في الحدود المعينة).

لا تتفق مع المسؤولية الجزائية للشخص الاعتباري، وهذا المعنى هو ما أكدته مؤتمر بوخارست سنة ١٩٢٩ الذي انتهى إلى أن الشخص الاعتباري لا تتوفر لديه الأهلية القانونية لارتكاب الجريمة، مع ملاحظة أن المشرع الذي صنع الوجود القانوني للشخص الاعتباري يمكنه أيضاً أن يقرر مسؤوليته الجزائية^١.

وبهذا المعنى أيضاً اتجه المشرع المصري بدايةً حيث أنه كان يوجه أوامره ونواهيته لمن يرى أنهم أهل لتنفيذها وهم -بحسب الأصل- الأشخاص الطبيعيون، باعتبار أنهم وحدهم القادرون على التعبير، بمعنى أن المسؤولية الجزائية في مصر لا تتعدى إلا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، ليس الحبس وحسب، وإنما أيضاً بالنسبة للغرامات الضريبية، إلا إذا نص القانون على عكس ذلك^٢.

ولكن المشرع المصري في القانون الضريبي الحالي رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ قد أقر المسؤولية الجزائية للممولين سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً اعتباريين^٣، إلا أنه لم يبين مدى إمكانية تطبيق عقوبة الحبس على الأشخاص الاعتباريين، كما أن قانون العقوبات المصري لم يتضمن نصاً يقرر المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، واستقر القضاء في هذا الشأن على

^١ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٩٠، ص ١٦٧.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص ١٧٠.

^٣ أورد المشرع الضريبي في صدر المادة ١٣٣/ من القانون الضريبي والخاصة بجريمة التهرب الضريبي بأن "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة..". ويقصد بالمول في هذه المادة طبقاً لما أورده المشرع الضريبي أيضاً في المادة الأولى من الكتاب الأول من قانون الضريبة على الدخل تحت عنوان أحكام عامة والخاصة بالمقصود بالألفاظ والعبارات الواردة في هذا القانون بأنه الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة فقد جاء فيها ما نصه: مادة (١) في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها: الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

أنه لا يجوز الحكم بعقوبة الحبس ضد الشخص الاعتباري، وإنما يحكم بها على كل واحد من ممثلي الشخص الاعتباري ممن تثبت مساهمته في الجريمة التي وقعت^١.

الفرع الثاني: العقوبات المالية

تتمتع العقوبات المالية بمزايا كثيرة، حيث أن الغرامة في القواعد العامة، تتلاءم عادةً مع الجرائم القليلة الخطورة، كما تعتبر بديلاً صالحاً للقضاء على مساوئ العقوبات السالبة للحرية وبالتحديد القصيرة المدّة، والتي تتمثل أساساً في عدم تحقيق الردع اللازم من توقيعها، وبالخصوص لما يتعلق الأمر بالجرائم الاقتصادية أو الضريبية.

فالعقوبات المالية أقدر على تحقيق الردع المطلوب في أغلب الأحوال، لأن مثل هذه الجرائم يكون الغرض من ارتكابها الحصول على المال وكسب الثروة بطرق غير مشروعة، لذا فإن توقيع العقوبة المالية على المجرم وإفقار ذمّته المالية يعني معاملته بنقيض ما يطمح إليه.

أولاً: الغرامة

الغرامة الجزائية هي إلزام المحكوم عليه بأداء مبلغ من النقود، يحدده القانون، إلى خزانة الدولة^٢، والالتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنية بين الدولة وبين المحكوم عليه، تنشأ عند اكتساب الحكم بالغرامة الدرجة القطعية،

^١ حكم محكمة النقض المصرية، الطعن رقم ٢٤٤٨٠/ لسنة ٦٤ ق، ١٩٦٩.
^٢ د. بيرك فارس حسين ومنار عبد الغني، التعويض والغرامة وطبيعتهما القانونية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، ص ٨٩.

ومقتضى هذه العلاقة جعل خزينة الدولة دائنة، والمحكوم عليه مدينًا، والمبلغ الذي يتعين أدائه بمقتضى ذلك الحكم يشكل موضوعاً لتلك العلاقة.

والغرامة إما أن تكون عقوبة أصلية، أو أن تكون عقوبة إضافية، فهي أصلية في الجنح والمخالفات، وهي عقوبة إضافية في الجنايات، وعقوبة الغرامة تُفرض على الأغلب في الجرائم المالية، وهي إما أن يرد النص عليها صراحةً أو لا ينص عليها، وفي هذه الحالة على القاضي أن يتحرى دافع الجريمة فإن كان هو الكسب أو الحصول على منفعة مالية، وجب عليه أن يحكم بالغرامة إلى جانب العقوبة المنصوص عليها في القانون.

أما في التشريعات الضريبية فغالباً ما يتم فرض الضريبة بنسب مئوية معينة تتناسب مع الفعل المرتكب وقد تُحدد أيضاً بأمثال الضريبة المستحقة أو بمقدار ما لم يؤد منها.

والغرامة في الجريمة الضريبية عقوبة أصلية، وفي التشريعات المقارنة تعد العقوبة الغالبة في الجرائم الضريبية جميعها تقريباً، وقد يحكم بها منفردة أو مع عقوبة الحبس أحياناً، كما أنه ومن السهولة بمكان فرض الغرامة الضريبية

^١ علقب المشرع الفرنسي في المادة (٦٥) من القانون الصادر في ٣١ كانون الأول ١٩٣٦ من بحرض الجمهور على رفض دفع الضريبة أو التأخر فيه يواجه عقوبة السجن من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من ٦٠٠٠٠ فرنك إلى ١٢٠٠٠٠ فرنك نقلاً عن:

Marcel Rousse / et Maurice patin, **precis de droit penal special** librairie du **Recuil sirey**, 1950, p.36.

على الشخص الاعتباري كونها تتناسب مع طبيعة هذا الشخص وتستهدف ذمته المالية^١.

والمكلف عندما يرتكب الجريمة الضريبية انما يهدف بالدرجة الأولى التخلص من أداء دين الضريبة، الذي يتمثل بمبلغ من المال، ولذلك فمن الطبيعي أن يركز المشرع في الجزاء على هذا العنصر المالي للجاني حتى يكون أبلغ في ردعه وأجدي في زجره، لما في ذلك من إيلاام له، بطريق الاقتطاع من ماله وهي بذلك تتسجم وقدرة الجاني المالي، وفي الوقت ذاته لا تكون له عائق عن مباشرة نشاطه، فيحقق المشرع العقابي الضريبي مقصوده من تغذية الخزينة الضريبية بالأموال، من دون أن يحرمها مصدراً من مصادر هذه الأموال الفعلي والحقيقي ألا وهو المكلف.

ولما كانت الغرامة عقوبة ليس فيها أي تعدي على جسم الإنسان أو حريته أو مساس بشرفه وسمعته، فضلاً عن أنها تحقق في الوقت ذاته الردع بصورته العام والخاص^٢، فهي أفضل عقوبة، وبحق تستخدم بالنسبة للجرائم التي يكون الدافع اليها هو الجشع والربح غير المشروع، إذ أنها تمس المحكوم

^١ بعض الفقه يعيب الرأي الذي يقول بمسائلة الشخص الاعتباري عن الغرامة الضريبية استناداً إلى صفتها التعويضية، وهذا العيب يكمن في أن الغرامة الضريبية وإن كانت تنطوي على عنصر التعويض إلا أن فكرة العقوبة الجزائية التي تتضمنها تتنافى مع فرضها على غير المسؤول عنها وهو الجاني في الجريمة الضريبية، كما أن الجزاءات الضريبية الأخرى كزيادة الضريبة لا تتمتع بالصفة الجزائية، ولذلك يجوز مسائلة الشخص الاعتباري عنها باعتباره مسؤولاً عن الحقوق المدنية، انظر/د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٦٩.

^٢ يقصد بالردع العام: تخويف أفراد المجتمع من سلوك سبيل الجريمة عن طريق إنذارهم بإنزال العقوبة بهم إذا ما خالفوا النص التجريمي، وبقصد بالردع الخاص: مدى التأثير التي تحدثه العقوبة في شخصية المحكوم عليه بحيث لا يعود الى ارتكاب الجريمة مستقبلاً، راجع في ذلك د. محمد نعيم نصر فرحات، ماهية العقوبات الجزائية في قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ دراسة تحليلية نصية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٤٩، ٢٠٠٨، ص ١٢١.

بها في إرادته الجشعة وتفتّت عليه فرصته في الربح غير المشروع، فهي تتال الجاني إذن في العيب نفسه الذي دفعه إلى الجريمة^١.

ولذلك نرى أن أغلب الشراح يحبذون الأخذ بعقوبة الغرامة، ويفضلون حلولها محل العقوبة السالبة للحرية كلما أمكن ذلك، لأن هذه العقوبة لا خطر فيها على شخص المحكوم عليه ولا على حرّيته، ولا تعرضه لمساوئ السجون، وما يترتب عليها من فساد أخلاق المسجونين بسبب اختلاطهم بغيرهم من المجرمين، فضلاً عن سهولة تنفيذها، وعدم احتياج ذلك إلى النفقات الكبيرة التي يستلزمها تنفيذ العقوبة السالبة للحرية، كما أنها تفيد الدولة من الناحية المالية، وإيلاهما للمحكوم عليه مضموناً.

ثانياً: المصادرة

يقصد بالمصادرة نزع ملكية المال من صاحبه جبراً عنه وإضافته إلى ملك الدولة دون مقابل، وهي نوعان عامة وخاصة، فإذا شملت المصادرة المال جميعه كانت عامة، وقد بطلت هذه العقوبة في معظم بلاد العالم ومنها سورية، حيث نصت المادة /١٥/ من الدستور السوري لعام ٢٠١٢ على أن المصادرة العامة في الأموال ممنوعة، أما المصادرة الخاصة فلا تُفرض إلاّ بحكم قضائي ويجب أن تكون لقاء تعويض عادل.

وقد تناول المشرع في سورية موضوع المصادرة في قانون العقوبات العام وفي قوانين خاصة، ومن مجمل النصوص يتبين أن المصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر مما يمتلكه المحكوم عليه إلى الدولة، وأن خصائص المصادرة

^١ د. رنا العطور، مرجع سابق، ص ١٧٤.

تكمن في أنها عقوبة مالية وهي عقوبة عينية ترد على مال معين، وقد تتحول استثناءً إلى عقوبة نقدية عند عدم ضبط مال معين وتقديمه، وهي عقوبة إضافية جوازية^١، فالمجال الرئيسي للمصادرات هو الجنايات والجرح المقصودة ولا يقضي بها في جنحة غير مقصودة أو في مخالفة الإنشاء على نص صريح وكما ذكرنا أن المصادرة نوعان عامة محلها ذمة المحكوم عليه بأكملها، وخاصة محلها شيء أو أشياء معينة بذواتها.

أما المصادرة الخاصة فهي المصادرة كعقوبة، إلا أنها قد تكون تدبيراً احترازياً وفق ما نصت عليه المادة ٩٨/ من قانون العقوبات السوري^٢، وقد تكون تعويضاً وفق ما نصت عليه المادة ١٣٤/ من القانون ذاته أيضاً^٣، والفارق الملموس بين المصادرة كعقوبة والمصادرة كتدبير احترازي هو أن الأولى ترد أصلاً في الأشياء التي تكون حيازتها مشروعة ولكن قامت بينها وبين الجريمة صلة، إلا أن الثانية ترد على أشياء حيازتها غير مشروعة،

^١ تشير إلى نص المادة ٦٩/ من قانون العقوبات السوري والتي جاء فيها: (١- يمكن مع الاحتفاظ بحقوق الغير ذي النية الحسنة مصادرة جميع الأشياء التي نتجت عن جنائية أو جنحة مقصودة أو التي استعملت أو كانت معدة لاقترافيها. ٢- يمكن مصادرة هذه الأشياء في الجنحة غير المقصودة أو في المخالفة إذا انطوى القانون على نص صريح. ٣- إذا لم يكن قد ضبط ما يجب مصادره مُنح المحكوم عليه مهلة لأجل تسليمه تحت طائلة أداء قيمته حسبما يقرها القاضي. ٤- يمكن للمحكمة عند الاقتضاء الاستعانة بخبير لتقدير القيمة الواجب أداؤها وتحصيل القيمة المقدرة بالطريقة المتبعة في تحصيل الغرامة).

^٢ تنص المادة ٩٨/ من قانون العقوبات السوري على أنه: (١ - يصادر من الأشياء ما كان صنعه أو اقتناؤه أو بيعه أو استعماله غير مشروع وإن لم يكن ملكاً للمدعى عليه أو المحكوم عليه أو لم تفض الملاحقة إلى حكم ٢ - إذا لم يكن ما تجب مصادره قد ضبط يمنح المحكوم عليه أو المدعى عليه مهلة لتقديره تحت طائل أداء ضعفي قيمته حسبما يحددها القاضي ٣ - يمكن للمحكمة عند الاقتضاء الاستعانة بخبير لتقدير القيمة الواجب أداؤها وتحصيل القيمة المقدرة بالطريقة المتبعة في تحصيل الغرامة).

^٣ تنص المادة ١٣٤/ من قانون العقوبات السوري على أنه: (١ - إن الأشياء القابلة للمصادرة بموجب المادة الـ ٦٩ يمكن الحكم بها للمدعي الشخصي بناء على طلبه، من أصل ما يتوجب له من عطل وضرر وبمقدارهما ٢- إذا كان الشيء الذي تقرر مصادره لم يضبط فللقاضي أن يقضي - بناء على طلب المدعي الشخصي - بتأديته تحت طائل الغرامة التهديدية المنصوص عليها في المادة الـ ٢١٤ من القانون المدني أو أن يحكم على المجرم بدفع بدل المثل).

وتختلفان أيضاً في أغراضهما؛ فالمصادرة كعقوبة تهدف إلى إنزال إيلام بالمحكوم عليه يستحق من أجل جريمته، أما المصادرة كتدبير احترازي فتهدف إلى الحيلولة بين حائل الشيء وبين أن يستعمله مستقبلاً في ارتكاب جريمة، أي غرضها توقي خطورة المحكوم عليه، وقد ترد المصادرة كتدبير احترازي على شيء مملوك لغيره إذا ثبت الخطورة الجرمية فيه، والمصادرة عقوبة جوازية إضافية، لكنها تكون وجوبية حين تكون تدبيراً احترازياً، يضاف إلى هذا أن المصادرة كعقوبة تخضع لأحكام العقوبات، في حين تخضع المصادرة كتدبير لأحكام التدابير الاحترازية^١.

وللعقوبة المصادرة الخاصة شروط تستخلص من الطبيعة القانونية لهذه المصادرة باعتبارها عقوبة إضافية، ثم من الشروط التي يجب أن تتوفر في الشيء حتى تثبت علاقته بالجريمة على نحو تجوز فيه مصادرته.

ويذهب الفقهاء إلى أن طبيعة المصادرة كعقوبة إضافية تجعل من غير الجائز الحكم بها إلى جانب عقوبة أصلية؛ فالقاعدة أن العقوبات الإضافية لا يقضى بها استقلالاً، وتطبيقاً لذلك فإن كل سبب يحول دون الحكم بالعقوبة الأصلية يحول كذلك دون الحكم بالمصادرة^٢.

ويتوجب على القاضي الحكم بالمصادرة العينية إذا توافرت شروطها لديه، وليست له السلطة في الإعفاء منها، ويتضح الطابع الوجوبي لهذه المصادرة من نص المادة /٩٨/ من قانون العقوبات السوري آنفة الذكر.

^١ عبد الهادي عباس، المصادرة، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الثامن عشر، ص ٧١٠.

^٢ عبد الهادي عباس، المرجع السابق، ص ٧١١.

والمصادرة في التشريعات الاقتصادية هي أيضاً عقوبة إضافية، كما الشأن في قانون العقوبات العام، ولها أهمية خاصة لملاءمتها لطبيعة الجرائم الاقتصادية، وقد أوصى بها المؤتمر الدولي السادس لقانون العقوبات المنعقد في روما عام ١٩٥٣ شريطة أن تمنح المصادرة خاصة، وألا تمس حقوق الغير.

وقد نصت على المصادرة أغلب التشريعات الاقتصادية في سورية، فقانون التموين والتسعير وضع نصاً عاماً يتضمن أنه في جميع الأحوال تضبط المواد أو السلع موضوع الجريمة ويحكم بمصادرتها، ونصت المادة /٢١/ من قانون قمع الغش والتدليس رقم /١٥٨/ لعام ١٩٦٠ على أن تصدر البضائع والحاصلات التي يعد بيعها أو استعمالها أو حيازتها جنحة إذا كانت لا تزال لبائعها أو الحائزين عليها.

وأما المصادرة في التشريع الضريبي فقد لجأ إليها المشرع كعقوبة تعويضية في الجريمة الضريبية، وتنصب على المواد والأشياء موضوع الجريمة والمتحصلة من الجريمة، ويقصد بها أي شيء يحقق نفعاً للجاني من ارتكاب الجريمة كالبضائع المهربة في جريمة التهريب الجمركي، وكذلك الأشياء التي استعملت في ارتكاب الجريمة كالسيارة التي استعملت في نقل البضائع المهربة أو المخدرات.^١ والمصادرة تشبه الغرامة الجزائية في أن كلا منهما عقوبة مالية، إلا أنها تختلف عنها في عدة أوجه، فمن جهة أولى إن المصادرة الوجوبية عقوبة عينية إذ تُتَقَدَّ عيناً وذلك بنقل ملكية الأشياء المصادرة إلى الدولة، وذلك بعكس الغرامة التي يتم سدادها نقداً، ويترتب على الطابع العيني للمصادرة

^١ د. عبد السيد إسماعيل نصر شريف، ذاتية التجريم والعقاب في الجرائم الضريبية تأصيلاً وتحليلاً، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠١٢، ص ٢٨٢.

الوجوبية عدّة نتائج في غاية الأهمية، ومنها أنها تنصب على البضائع في أي يد تكون ولو كان المالك خارج الدعوى، كما يحكم بها على المتهم ولو لم يكن مالكاً للشيء المضبوط، وأيضاً بحكم بها ولو كان الفاعل أو المالك مجهولاً وغير معروف^١، ويقضى بها ضد المالك ولو كان حسن النية، وأخيراً يحكم بها ضد الحائز ولو كان من الغير.

أما من جهة ثانية فإن المصادرة عقوبة تكميلية دائماً، بينما قد تكون الغرامة عقوبة أصلية أو تكميلية، ومن جهة ثالثة فإن الغرامة عقوبة في جميع الأحوال، أما المصادرة فقد تكون عقوبة حين تكون اختيارية، أو تدبيراً وقائياً حين تكون وجوبية، أو تعويضاً إذا آلت إلى المجني عليه كتعويض عن الضرر الذي سببته له الجريمة، ومن جهة رابعة فإن المصادرة غير قابلة للتفريد لأنها تنصب على شيء معين، بعكس الغرامة التي يمكن تقديرها تبعاً لجسامة الجريمة وخطورة المحكوم عليه ومركزه المالي.

^١ وهذا ما نصت عليه المادة ٢٨١/ من قانون الجمارك السوري بقولها: (تقرر المحكمة الجمركية مصادرة البضائع المحجوزة ووسائل النقل في حالة فرار المهربين أو عدم الاستدلال عليهم).

الفصل الأول

الإطار النظري للغرامة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

لقد أثار موضوع تعريف الغرامة الضريبية جدلاً واسعاً بين الفقهاء، الذين تباينت آرائهم في وضع تعريف لها تبعاً لتباين توصيفهم لها بين العقوبة والتعويض، حيث أنه وحتى هذا الوقت لم نجد تعريفاً فقهيّاً جامعاً لخصائص هذه الغرامة، يحدد بوضوح استقلالها وتميُّزها في التشريعات الضريبية.

لا شكَّ أنَّ ما دفع الفقهاء للاختلاف فيما بينهم حول مفهوم الغرامة الضريبية يمكن أن يُعزى بالدرجة الأولى إلى عدم وجود تعريف تشريعي واضح في القوانين الضريبية يحدد مفهومها وخصائصها واستقلالها عن بقية الغرامات.

كما أن البحث في أساس فرض الغرامة الضريبية يضعنا موضع النقاش بين فكرتين أساسيتين وهما المنفعة والعدالة، وبالتالي هل كانت غاية المشرع من فرضها مجرد جبر الضرر وتلافيه، أم كانت غايته ضرورة تحقيق العقاب كمقابل للخطيئة أو الإثم الناتج عن الفعل.

إنَّ الأخذ بأحد هذين المبدئين أو كلاهما يقودنا إلى البحث أيضاً عن الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، فيما إذا كانت عقوبة جزائية أم تعويض مدني أم غير ذلك، فالأخذ بأي من هذه التوصيفات يؤدي حتماً إلى نتائج وآثار هامة ومختلفة لهذه الغرامة.

وسنتناول النقاط السابقة جميعها من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: ماهية الغرامة الضريبية.

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية.

المبحث الأول

ماهية الغرامة الضريبية

كما تبين معنا سابقاً أن الجزاءات الضريبية على الصعيد المالي تحتل أهمية كبيرة في القوانين الضريبية ولا سيما منها الغرامة الضريبية، لذلك سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الجوانب النظرية التي تتمتع بها هذه الغرامة، من حيث محاولة تعريفها وتحديدتها وتمييزها عن غيرها من الغرامات، ثم بيان أهمية ودور هذه الغرامة في التشريعات الضريبية إما كأسلوب لزيادة الوعي والامتثال الضريبي أحياناً أو كأسلوب للردع وترهيب المخالفين أحياناً أخرى.

وسنتطرق لجميع ما سبق ذكره في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: مفهوم الغرامة الضريبية وتمييزها عن غيرها من الغرامات

المطلب الثاني: أهمية نظام الغرامة الضريبية

المطلب الأول

مفهوم الغرامة الضريبية وتمييزها عن غيرها من الغرامات

لا يكاد يخلو تشريع ضريبي ما من النص على الغرامة الضريبية بين أحكامه، لذلك نجد مختلف الدول تقرر في قوانينها الضريبية هذا الجزاء المالي سواء بصفة منفردة أو إلى جانب عقوبة الحبس بصفة إلزامية أو بصفة تخييرية معها.

إلا أنه ليس من السهل وضع تعريف للغرامة الضريبية يحدد ماهيتها بشكل واضح وكامل، وذلك لتعدد أنواع الغرامات واختلاف الأنظمة والأحكام التي تحكمها، فهناك الغرامة الموجودة في قانون العقوبات وهناك الغرامة الموجودة في القوانين الإدارية، وهناك أيضاً الغرامة التي نجدها في القوانين الضريبية والتي تشكل محور دراستنا، وهذه الأخيرة تطبق بكثرة في الجرائم الضريبية، بحيث أنها تخضع لبعض القواعد التي تضي عليها طابعاً خاصاً يميزها عن غيرها من الغرامات.

ومن ثمة يتطلب منا الأمر في هذا المطلب محاولة وضع تعريف يحدد مفهوم الغرامة الضريبية (الفرع الأول)، ثم محاولة الوصول إلى الأساس القانوني الذي فرضت من أجله تلك الغرامة (الفرع الثاني)، وأخيراً تمييزها عن باقي الغرامات (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الغرامة الضريبية

إذا كانت الغرامة في القواعد العامة قد نالت حظها الوافر من الدراسة من قبل الفقه في سبيل توضيح مفهومها ووضع تعريف شامل وجامع لها، فإن الغرامة الضريبية لم تكن محل دراسات فقهية كثيرة ومتعددة في هذا المجال.

فالغرامة الضريبية وحتى اليوم ما زال يدور حولها نقاش فقهي واختلاف قضائي، كونها تتميز عن الغرامة المعروفة في القواعد العامة حسب قانون العقوبات بخضوعها لبعض القواعد الخاصة، الأمر الذي جعلها محط للبحث سواء من حيث تحديد الطبيعة القانونية لها أو تحديد تعريف جامع مانع لها.

بدايةً قد يبدو لنا أن وضع تعريف للغرامة الضريبية هو أمر في غاية السهولة والبساطة، غير أن الحقيقة أن هنالك صعوبة كبيرة تعتري هذا الجانب من الدراسة، ولا سيما أن الفقه مختلف حول الطبيعة القانونية لهذه الغرامة^١.

فالزيادة أو المبلغ الإضافي جزاء اصطلاح عليه بـ "الغرامة الضريبية"، وهذا الاصطلاح ليس اصطلاحاً تشريعياً، إذ أن القوانين الضريبية لا تستخدم هذا الاصطلاح، ولكنه من ابتداء الفقه للدلالة على نوع متميز من الجزاءات التي توجد في القوانين الضريبية والتي تختلف تسمياتها في التشريعات المختلفة، وإن كان ما يجمعها أنها جزاءات مالية تضاف إلى العقوبات الأصلية^٢.

^١ د. أحسن بوسقيعة، **الوجيز في القانون الجزائي الخاص** - الجزء الثاني - الجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٦، ص ٤٠٤.

^٢ د. طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

وللوصول إلى تعريف الغرامة الضريبية بالشكل الصحيح لا بدّ من فهم دلالتها اللغوية والاصطلاحية لنتمكن من إيجاد تعريف دقيق لها.

أولاً: الغرامة لغةً

جاء اصطلاح الغرامة لغةً من غَرَمَ يَغْرُمُ غَرَمًا، وأَغْرَمَهُ وَغَرَمَهُ، بمعنى الغُرْم أي الدَّين، ورجلٌ غارم أي عليه دين، وبالتالي فإن المعنى اللغوي لمصطلح الغرامة المأخوذ من كلمة غُرْم، هو ذلك الشيء الواجب أدائه^١، وقد تكون أيضاً بمعنى الأمر الثقيل الذي يصعب على الناس تحمّله كما جاء في قوله تعالى ((والذين يقولون ربنا اصرف عنا عذاب جهنم إن عذابها كان غَرَامًا))^٢. وكذلك استدلّ على الغرامة في قوله تعالى ((يا أيها الذين آمنوا لا تقتلوا الصيد وأنتم حُرْمٌ ومن قتلته منكم متعمداً فجزاءٌ مثلٌ ما قتلَ من النعم))^٣، ووجه الدلالة في هذه الآية أن الله تعالى جعل عقوبة مالية على مقترف هذا العمل وهدده بالانتقام في حالة العود، فالصائد يعاقب شرعاً بالغرامة، لأنه ارتكب فعلاً محرماً وعليه أن يدفع قيمة الصيد لمالكه، وقوله تعالى في الآية الكريمة ((والغارمين وفي سبيل الله))^٤ وقيل في تفسير ذلك هو الدين في غير معصية^٥.

^١ الامام ابن منظور، لسان العرب، المجلد الحادي عشر، الطبعة الرابعة، دار صادر، بيروت، لبنان، ٢٠٠٥، ص ٤١.

^٢ سورة الفرقان، الآية ٦٥/.

^٣ سورة المائدة، الآية ٩٥/.

^٤ سورة التوبة، الآية ٦٠/.

^٥ الإمام ابن منظور، لسان العرب، الجزء السادس، دار الحديث، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٦١٣.

ثانياً: الغرامة اصطلاحاً

وأما اصطلاحاً فقد عُرِّفت على أنها "اقتطاع نقدي إجباري إضافي وبدون مقابل، تقوم به الدولة وفقاً لقواعد قانونية، وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين على حد سواء حسب قدراتهم التكليفية^١، ويستخدم بغرض تحقيق غاية الردع إضافة إلى زيادة الحصيلة والمنفعة المالية التي ستؤول لخزينة الدولة^٢.

والحقيقة أن محاولة تحديد وضبط تعريف الغرامة الضريبية يشكّل أهمية بالغة في توضيح مفهوم هذه الأخيرة، والملاحظ أن معظم التشريعات لم تقم بوضع تعريف لها وعلى العكس من ذلك تعددت آراء الفقهاء في هذا المجال، وربما يعود السبب في ذلك كما ذكرنا إلى الاختلاف حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية.

ولقد سميت هذه الغرامة بالغرامة الضريبية بالنظر إلى المصلحة التي يقصدها المشرع من وراء توقيعه، حيث لا يسعى المشرع الضريبي من خلال فرضها لمجرد تحقيق معنى العقاب فقط، وإنما يهدف فوق ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال أو محتمل^٣.

^١ يُقصد بالقدرة التكليفية مقدرة الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحمّل العبء الضريبي، ويقصد بالدخل هنا الدخل الصافي الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه.

^٢ د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، بيروت، ١٩٩٢، ص ١٣٠.

^٣ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٨.

وبالتالي نجد أن بعض الفقه^١ عرّف الغرامة الضريبية بأنها "نوع من الغرامات ينص عليها التشريع المالي، بحيث تُحدد كقاعدة عامة بنسبة معينة مما لم يؤدّ من الضريبة، ويُقضى بها إلى جانب الغرامة الجزائية أو العقوبة الأصلية"^٢.

غير أنه يؤخذ على أغلب التعاريف التي تناولت الغرامة الضريبية عدم سريانها على جميع أنواع الغرامات الضريبية، فالملاحظ في التشريعات الضريبية المقارنة بأن الغرامة الضريبية قد تُحدد ليس بنسبة معينة من الضريبة المستحقة وحسب، وإنما أيضاً قد تُحدد بأمثال أو اضعاف الضريبة المستحقة، كما أنه في القوانين الضريبية قد تُفرض الغرامة كعقوبة أصلية وقد تفرض كعقوبة إضافية.

ويلاحظ أيضاً أن جُلّ التعاريف يقصر فرض الغرامة على حالات التهرب الضريبي، في حين أنها تفرض أيضاً في حالات أخرى كدفع الضريبة بعد الميعاد المحدد لدفعها أو التأخر في تقديم الإقرار الضريبي.

^١ د. طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص ٢٢٢.

^٢ عرف البعض الغرامة الضريبية بأنها: إلزام المتهرب من أداء الضريبة بدفع مبلغ معين من مقدار ما لم يؤدّ من الضريبة، وقد يقوم المشرع بتقديره والنص عليه في صلب القانون أو يترك تقديرها للقاضي، . ياسر حسين بهنس، **الجرائم الضريبية**، مركز الدراسات العربية، القاهرة، مصر، دون تاريخ نشر، ص ١٤٧.

في حين عرفها البعض الآخر بأنها "عبارة عن غرامات تُفرض بالإضافة إلى العقوبة الأصلية، وتكون نسبية في تقديرها، مرتفعة في فئاتها، وهي تُفرض مساساً بمصلحة الخزانة الضريبية"، د. حميد محمد القماطي، **العقوبات المالية بين الشريعة والقانون**، الطبعة الأولى، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، طرابلس، ليبيا، ١٩٨٦، ص ١٣٠.

وقد عرّفت التشريعات الضريبية المقارنة الغرامة الضريبية بتسميات متباينة ولكنها متشابهة من حيث المضمون، ونجد من الفائدة الوقوف على منهج كل من التشريع السوري والمصري والفرنسي في معالجة هذا النوع من الجزاءات الضريبية والتي اعتبرها البعض (مبلغ إضافي) والبعض الآخر (فوائد تأخيرية أو غرامات على التأخير) بينما أطلق عليها القانون الفرنسي (تعويضات).

ففي التشريع الضريبي السوري (قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣) فُرض على المكلف دفع الضريبة في مواعيدها، وفرض أيضاً على المكلفين تقديم بيان^١ بالأرباح معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز، وفي حال قدم المكلف بيانات غير معتمدة أو تعمد تضمين معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة، فإنه يعد مخالفاً بالالتزام الضريبي ويخضع للعقوبات المحددة في هذا القانون وعلى رأسها الغرامة^٢.

أما قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ فإنه أحياناً يُطلق تسمية (مقابل التأخير) على هذا النوع من الغرامات الضريبية وتقع على ما يتجاوز مائتي جنيه مما بم يؤدّ من الضريبة الواجبة الأداء.

^١ انظر المادة ١٣/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ حيث جاء فيها (أ)- يترتب على المكلفين أن يقدموا الى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة ... ب - يصدر وزير المالية نموذج البيان الضريبي المنصوص عليه في الفقرة (أ) السابقة ومرفقاته).

^٢ انظر الفقرة ج/ المادة ١١٧/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ حيث جاء فيها (إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة ... يبلغ إنذاراً بالامتنال فإن لم يمتثل خلال ٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها ١٠% منها ...).

وجاء في المادة (١١٠) على أنه (يستحق مقابل التأخير على:

١. ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدَّ من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقييدها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

٢. ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها أو توريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون).

وقد درج المشرع العقابي الضريبي المصري أيضاً على استخدام مثل هذه الغرامة معبراً عنها بالتعويض، حيث تنص المادة /١٣٨/ من قانون ضريبة الدخل في مصر رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه (لوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء: ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ..).

أما قانون الضرائب العام الفرنسي فقد جاء طبقاً لأحكام المادة (١٧٢٧) منه بأسلوب مختلف لجزاء الغرامة الضريبية، تتمثل بفرض تعويضات مالية على المكلف بصورة فوائد تأخيرية تضاف إلى مبالغ الضريبة المستحقة، والنظام الضريبي الفرنسي يخير المكلف الذي ارتكب جريمة التحايل أو التهرب الضريبي بين الملاحقة الجزائية أو دفع غرامة ضريبية يصل حدها الأعلى إلى ١٥٠% من قيمة الضريبة المستحقة وذلك في حالة إثبات تلاعبه في سجلاته

من قبل مأمور التقدير المختص حسبما نصت على ذلك المادة (١٧٢٩) من القانون آنفاً^١.

وعبر المشرع الأردني عن هذه الغرامة بلفظ (الضمان)، إذ جاء في ذيل المادة ٤٢/ من قانون ضريبة الدخل الأردني "يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس.. أو بغرامة.. وبكل الأحوال يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة".

وعلى ضوء ما تقدم يمكننا وضع تعريف للغرامة الضريبية بأنها: "مبلغ من المال، يُضاف إلى الضريبة، يُفرض على المكلّف المخالف لأحكام القانون الضريبي، ويجب أن يحدّد مقدار هذا المبلغ بقانون بالنظر إلى ما ينطوي عليه هذا الاعتداء من ضرر على المصلحة الضريبية للدولة".

^١ مشار إليه لدى د. نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان ١٩٨٦، ص ٨٧ وما بعدها.

ثالثاً: خصائص الغرامة الضريبية

من خلال التعريف السابق يمكننا استخلاص مجموعة من السمات والخصائص التي تتمتع بها الغرامة الضريبية بالنظر إلى خصوصية الضريبة التي تفرض عليها هذه الغرامة:

- الغرامة الضريبية اقتطاع نقدي إضافي: باعتبار أن المسلم به هو تأدية الضريبة بشكل نقدي فإن ذلك يستتبع حتماً أن تكون الغرامة المضافة إلى هذه الضريبة نقدية أيضاً.

وبذلك تختلف الغرامة عن المصادرة، فبالرغم من أن كلا العقوبتين تُصنّف ضمن العقوبات المالية إلا أن هناك فرق كبير بينهما، فالمصادرة عقوبة عينية إذ تُنفَّذ عيناً وذلك بنقل ملكية الأشياء المصادرة إلى الدولة، وذلك بعكس الغرامة التي يتم سدادها نقداً^١.

- الغرامة الضريبية إلزامية: وتستمد ذلك أيضاً من إلزامية الضريبة، أي أنه ليس للمكلف الحرية في دفع الغرامة الضريبية أو عدم دفعها أو اختيار مقدارها، بل هو مجبر على دفعها، وهذا ما يميز الضريبة والغرامات الضريبية عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.

إلا أنه من الممكن التصالح على الغرامة الضريبية وفق قواعد وإجراءات معينة ينص عليها القانون كما هو الحال في قانون مكافحة التهريب الضريبي السوري رقم ٢٥/٢٠٠٣/بعام ٢٠٠٣ والذي نص في المادة ١٣/ منه (يحق للمكلف التقدّم

^١ د. عبد الرؤوف مهدي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار المعارف، الإسكندرية، مصر، ١٩٧٦، ص ٤٦٧.

بطلب مصالحة على الغرامة المترتبة عليه ويعرض الطلب على لجنة المصالحة للبت فيه).

- الغرامة الضريبية تُفرض بقانون يحدّد مقدارها أو نسبتها وكيفية توقيعها: فالجرائم الضريبية من حيث المبدأ جرائم لا تصدر فيها عقوبات إلاّ بناءً على حكم قضائيّ، يستند للقانون وذلك كأى عقوبة أخرى، إذ أنها تخضع للأحكام العامة الواردة في قانون العقوبات، فعلى الرغم من الطبيعة الخاصة لتلك الجرائم والتي تستوجب أن يكون لها نصوص عقابية خاصة، إلا أنها تبقى من حيث المبدأ جزء من الجرائم بمفهومها العام، وبالتالي لا بدّ من تقيدها بالمبادئ العامة الواردة في قانون العقوبات، حتى لو كانت مستقلة بتشريعات خاصة.^١

- الغرامة الضريبية عقوبة اقتصادية: تعد الغرامة الضريبية عقوبة اقتصادية لكونها مفيدة لخزانة الدولة، بدلاً من أن تكون عبئاً ثقيلاً عليها كما هو الحال بالنسبة لعقوبة الحبس، وكما أنها لا تحرم في الواقع المكلف بها من عمله أو من رعاية عائلته، وهذا ما يسمح له أن يسد حاجاتها وبذلك تتجنب عائلة المكلف محاذير جمّة مادية ومعنوية، وفي ذلك صيانة للثروة القومية في النهاية.^٢

- الغرامة الضريبية عقوبة رادعة: فعلى الرغم من أن الخوف من الغرامة هو أقلّ وطأة من الحبس بالنسبة للمجرمين لأول مرّة، ولكنها مع ذلك تحتفظ بكل مفعولها الزجري بالنسبة للعائدين لأن هؤلاء العائدين من السهولة بمكان

^١ د. غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى، ٢٠١٢، ص ٢٩.

^٢ د. محمود التونسي، علم الاجرام الحديث، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٤٢١.

عليهم أن يعتادوا على الحبس خاصة القصير الأمد منه، أما الغرامة فتعد بالنسبة لهم باهظة فلا يستطيعون الاعتیاد على دفعها^١.

والغالب في التشريعات الضريبية المقارنة أن **تحديد الغرامة** يأخذ إحدى الطرق الآتية:

الأولى: أن تُحدّد الغرامة الضريبية بطريقة تتناسب مع حجم الضرر الفعلي للجريمة، أو الفائدة التي حققها الجاني من ارتكاب الجريمة أو أراد تحقيقها، وتسمى في هذه الحالة الغرامة النسبية الكاملة لأن تناسبها مع الفائدة أو الضرر غير مقيد بحدّين أدنى وأعلى أو بأحد الحدّين^٢.

الثانية: أن ينصّ المشرّع على حدّين أدنى وأقصى، ويترك للقاضي السلطة التقديرية ما بين هذين الحدّين^٣، وتسمى الغرامة في هذه الحالة بالغرامة النسبية الناقصة، وهو ما تبناه المشرّع الضريبي المصري في أغلب الأحيان.

^١ د. محمود نجيب حسني، دروس في العقوبة، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٧٣، ص ٦١.

^٢ د. بيرك فارس الحسين و م. منار عبد الغني، مرجع سابق، ص ٩٣.

^٣ د. بيرك فارس الحسين و م. منار عبد الغني، المرجع السابق، ص ٩٤.

الثالثة: أن تُحدّد الغرامة بنسبة مئوية معيّنة مما لم يؤدّ من الضريبة المستحقة، وهو مسلك المشرع الضريبي السوري، وهذا التحديد يبدو واضحاً إذا كانت الضريبة قد رُبطت نهائياً سواء بقرار لجنة الطعن المختصة أو بمقتضى حكم نهائي^١.

الرابعة: أن تحدد الغرامة بأضعاف أو أمثال الضريبة المستحقة، أي بأكثر من الضرر الفعلي، وهذا التحديد أيضاً يكون واضحاً إذا كانت الضريبة قد رُبطت نهائياً.

ويعتقد الباحث أن حصر الغرامة الضريبية بين حدّين أدنى وأعلى وإعطاء القاضي سلطة تقديرية في فرضها بما يتناسب مع الضرر الحقيقي هو من أفضل الطرق في تحديدها، وذلك حتى يُعطى المجال أيضاً للأخذ بظروف المكلف المخالف الشخصية شأنها في ذلك شأن الغرامة المفروضة في قانون العقوبات، هو ما يعرف بنظام الغرامة النسبية الناقصة.

الفرع الثاني: الأساس القانوني للغرامة الضريبية

يثور التساؤل حول القاعدة التي بُنيت عليها فكرة الغرامة الضريبية، أي أنها فُرضت لمجرد جبر الضرر الذي لحق الخزينة العامة وبالتالي تكون قد استندت على مبدأ المنفعة، أم أنها فُرضت أيضاً لإيلاء الجاني وردعه فتكون قد

^١ إن الإشكالية تنثور فيما لو رفعت الدعوى الضريبية قبل تحديد مقدار الضريبة، فهل يجوز للمحكمة الجزائية أن تفصل فيما قد يثار حول تحديد مبلغ الضريبة؟ يرى الدكتور أحمد فتحي سرور أن المحكمة الجزائية تختص بالفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجزائية المرفوعة أمامها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وذلك تطبيقاً للقاعدة التي تقول أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع، ولذلك فإن المحكمة الجزائية تختص بالفصل في تقدير الضريبة التي يتوقف عليه تحديد مبلغ الغرامة الضريبية، انظر في ذلك د. أحمد فتحي سرور، **الغرامة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٤٤٠.

استندت إلى مبدأ العدالة؟؟ وما هو مسلك التشريعات الضريبية في هذا الخصوص؟؟

أولاً: مبادئ العدالة والمنفعة كأساس للغرامة الضريبية

إن القانون بوجه عام يهدف إلى تحقيق أحد غرضين أو كلاهما، وهما تحقيق المصلحة الاجتماعية وتحقيق العدالة، فإذا انحصر الهدف من القانون نحو تحقيق المصلحة الاجتماعية وتغليبها على أي اعتبار آخر ولو أدى ذلك إلى التضحية التامة بالعدالة، فإنه يعتبر قانوناً نفعياً^١ "Utilitaire".

أما إذا استهدف المشرع من وضع القانون تأكيد العدالة بغض النظر عن المصلحة الاجتماعية اعتبر قانوناً عادلاً^٢ "Juste".

وأول ما يتبادر إلى الذهن من التساؤل هل تتطوي الغرامة الضريبية على الأخذ بمبدأ النفعية أم اعتناق مبدأ العدالة؟؟؟

إن مقتضى الأخذ بمبدأ النفعية هو تأسيس المسؤولية على نتيجة الفعل المادي المكوّن للجريمة، أي بالنظر إلى الضرر أو الخطر الذي يترتب عليه، ومقتضى الأخذ بمبدأ العدالة تأسيس المسؤولية على الخطيئة أو الإثم.

وباستقراء التطور التاريخي للعقاب على الجرائم الضريبية، نجد أن الجزاءات الضريبية كانت متأثرة بمبدأ النفعية بادئ الأمر ولا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التهرب الضريبي من نقص

^١ تنادي فكرة المنفعة بأنه لا يجوز تجريم غير الأفعال التي من شأنها الإخلال بنظام الجماعة وأمنها بصرف النظر عن فكرة المساس بالأخلاق أو عدمها، د. أحمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، مرجع سابق، ص ١٠٠ وما بعدها.

^٢ يعتبر الفيلسوف (كانت) رانداً لمذهب العدالة، وترتكز فلسفته على الأمر الأخلاقي المستقل بذاته، أي الأمر غير المشروط بأي شرط أو قيد الذي يقابل الأمر المشروط أو الغائي.

في إيرادات الخزانة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء الجنائي الضريبي هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزانة بسبب الغش الضريبي، وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول أكثر من وقوعه على شخص مرتكب الغش نفسه.

ثم خطى التطور بهذا العقاب بعد ذلك تدريجياً فأدرجت عقوبة الحبس وهي لا تنتم بخصيصة تعويض الخسائر التي أصابت الخزانة، بل بلغ أمر التطور في بعض التشريعات إلى نبذ فكرة تأسيس المسؤولية على مجرد النتيجة المادية للغش -طبقاً للاتجاه النفعي- متجهة إلى الأخذ بالركن المعنوي للجريمة ومراعاة الظروف الشخصية للجاني^١.

ومن هنا نرى ضرورة التعرض بإيجاز لكل من مبدأي المنفعة والعدالة

فأساس توقيع العقوبة وفقاً لمبدأ المنفعة هو الدفاع الاجتماعي ضد الجريمة، ولذلك تهدف الغرامة إلى وقاية المجتمع من الخطر المحتمل، المتمثل في ارتكاب جرائم مستقبلية على نحو يحقق وظيفتها النفعية في الردع العام، فضلاً عن ذلك فإن تنفيذ الغرامة على المحكوم عليه يهدف إلى إصلاحه وتأهيله اجتماعياً لكي لا يفكر مرة ثانية في سلوك سبيل الجريمة^٢، فلا يجوز تجريم غير الأفعال التي من شأنها الإخلال بنظام الجماعة وأمنها، بصرف النظر عن فكرة المساس بالأخلاق أو عدمها^٣.

^١ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٣٥.

^٢ د. مأمون سلامة، العقوبة وخصائصها في التشريع الإسلامي، المجلة الجزائرية القومية، مارس-يوليو، ١٩٧٦، ج١٩، ص ٢١٩.

^٣ د. أحمد فتحي سرور، محاضرات في قانون العقوبات الضريبي، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، هامش الصفحة ٣.

ورائد هذا المذهب الفيلسوف بنتام ومن بعده سبنسر، وكذلك أهرنج وبيكاريا^١.

في حين نبّه الفيلسوف "إيمانويل كانت" إلى أهمية اعتبار العدالة غرضاً معنوياً للعقوبة، حيث أن تحقيق العدالة المطلقة تقتضي عنده العقاب كمقابل حتمي لحرية الإرادة التي دفعت الجاني إلى سلوك طريق الاجرام، وذلك بغض النظر عن فكرة المنفعة التي تعود على الهيئة الاجتماعية من توقيع العقوبة^٢.

إن الجزاءات التي فرضها القانون - ومنها الغرامة الضريبية - هي جزاءات ذات طبيعة خاصة تهدف أساساً إلى ضمان تحصيل الضريبة، فهي ليست مقصودة لذاتها وإنما هي وسيلة رادعة أجاز القانون للإدارة الضريبية استعمالها حتى تحول دون تهرب المكلفين عن أداء الضرائب المستحقة عليهم^٣.

وفي هذا يقول الدكتور حسن صادق المرصفاوي أن الاحكام العقابية المتعلقة بالقوانين الضريبية قد تتميز عن قانون العقوبات العام من حيث أنها تجمع بين بعض أحكام العقوبة الجزائية والتعويض المدني، فالقانون الضريبي قد فهم العقوبة الضريبية على نحو خاص فهي عقوبة من جهة أنها تؤلم

^١ د. محمود طه جلال، أصول التجريم والعقاب في السياسة الجزائية المعاصرة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ١٣٩ وما بعدها.

^٢ مفهوم "كانت" للعدالة المطلقة كأساس لتوقيع العقاب يبرره المثل المعروف الذي يظن به عن "الجزيرة المهجورة" والذي يقول فيه "أفرضوا ان جماعة من الناس تعيش في جزيرة ما، وقيل أن تنفض وتُهجّر هذه الجزيرة، فإنه ينبغي أن تنفذ آخر حكم بالإعدام صدر فيها، رغم أن هذا التنفيذ عديم الجدوى بالنسبة للجماعة، لأنها على وشك أن ينفذ شملها، إلا أنه يجب أن ينفذ حكم الإعدام لأنه قانون خلقي سام يبغي العقاب". د. رؤوف عبيد، أصول علمي الاجرام والعقاب، الطبعة الثامنة، بدون ناشر، ١٩٨٩، ص ٧٣ وما بعدها.

^٣ د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، ١٩٦٣، ص ١٨٧.

المكّلف المخالف للقانون الضريبيّ، وهي ذات الوقت من جهة أخرى تجبر الضرر الذي لحق الخزانة العامّة، وهذه الطبيعة المزدوجة أملتّها ذاتية القانون الضريبيّ، وعلى هذا الأساس فإنّ جدوى الجزاء هو أولاً لدفع الخطر وجبر الضرر الذي قد يلحق مصلحة الخزانة العامّة، وثانياً ردع مرتكب المخالفة الضريبية وتقويم سلوكه^١.

وعلى هذا الأساس يجب القول بأنّه يقتصر الالتجاء الى الجزاء الجنائي على الأحوال التي يرتكب فيها المكّلف أفعال الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة، أما في غير ذلك فإنّه يكفي بتوقيع جزاءات مالية كالغرامات الضريبية.

ثانياً: الأساس القانوني للغرامة الضريبية في التشريع المقارن

إذا ما تصفّحنا جلياً نصوص أغلب التشريعات الضريبية ولا سيما التشريع الضريبيّ السوريّ والمصريّ، فإننا نجد أنّ المشرّع الضريبيّ في كلا البلدين قد اختطّ مسلكاً وسطاً بين العدالة والنفعية، وآية ذلك أنّه راعى في توقيع العقوبة درجة الجسامة المادية للجريمة مع درجة إثم الجاني، فمثلاً جاء في قانون ضريبة الدّخل السوريّ رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في المادة ١٨/ منه على أنّه إذا لم يقدم المكّلف الخاضع للضريبة إقرار الضريبة ضمن المهلة المحددة، يبلّغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠% منها لعدم تقديم الإقرار.

^١ مروان إبراهيم نعمة، مرجع سابق، ص ١٧٣.

أما إذا اقترن هذا الفعل بالطرق الاحتيالية فإنه يعاقب بالحبس وبالغرامة، وهذا ما ورد في المادة /١٩/ من ذات القانون حيث جاء فيها: (إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في المادة السابقة، كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً، يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير الماليّة ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمّد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية).

وكذلك تعاقب المادة /١٣٥/ من قانون ضريبة الدّخل المصريّ رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٥ بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه كل من امتنع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، أو امتنع عن تقديم الإقرار الضريبيّ أو عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونيّة.

في حين أنه نصت المادة /١٣٣/ بمعاقبة كل مكلف تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون، أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا قدّم الإقرار الضريبيّ 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.

ومما يعزّز هذا الاتجاه العديد من الأحكام في القانون المصري تؤكد الأخذ بمبدأي المنفعة والعدالة، حيث نلاحظ اتباعه لمبدأ النفعيّة في حرية الإدارة

الضريبية في أن تأذن أو تطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية، ولها أن تتنازل عن هذه الدعوى اكتفاءً بالصلح مع الممول على أن يؤدي الضرائب والتعويضات التي تجبر الخسائر التي لحقت بالخزانة العامة جراء ارتكاب الجرائم الضريبية.

ولا يقيّد المشرع في فرض مثل هذه الجزاءات سوى أن يكون الجزاء متناسباً مع الإثم أو المخالفة التي وقعت من الممول، فإذا تجاوز هذه الحدود كان الجزاء محل الطعن مشوباً بعدم الدستورية على أساس عدم التناسب، وليس على أساس طبيعة الجزاء ذاته^١.

ومن ثم فإن المشرع الضريبي المصري لا يعتمد فقط على مبدأ النفعية في فرض الجزاء الضريبي، وإنما يأخذ كذلك بمبدأ العدالة، وآية ذلك أنه يعمد إلى ملاحظة إثم الجاني ودرجة هذا الإثم عندما يفرض عقوبة الغرامة المتدرجة في حال عدم تقديم المول للإقرار الضريبي، كما يتفق المشرعان المصري والسوري في تشديد العقوبة في حالة العود الخاص لبعض الجرائم.

كل هذا وغيره يفيد أن المشرع الضريبي في مصر وسورية قد وقف موقفاً وسطاً بين الاتجاهين: النفعية والعدالة.

ويرى الباحث أنه إذا نظرنا إلى أغراض العقوبة نجد عدم وجود تنافر بين الوظيفة الأخلاقية (مبدأ العدالة)، والوظيفة النفعية (مبدأ المنفعة) للغرامة، بل إن الجمع بينهما بصفة عامة أمر مستحسن، فالغرامة الضريبية التي تعمل على تحقيق العدالة ترضي الدولة والمجتمع في حماية مصلحة الخزانة الضريبية،

^١ د. رمضان محمد صديق، سياسة التجريم الضريبي في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٤٠، يوليو ٢٠٠٦، ص ٩٢.

وكذلك فإن الغرامة الضريبية تعمل على تحقيق الوظيفة النفعية عن طريق كل من الردع العام بدوره الوقائي في منع وقوع الجريمة الضريبية، والردع الخاص من خلال إصلاح المكآف المخالف.

إلا أن تعميم هذا الرأي قد يثير بعض التحفظات عندما نكون مضطرين لتغليب اعتبار على آخر أو الأخذ باعتبار وإنكار الآخر في حالات خاصة يزيد فيها حجم الضرر للخرينة العامة أو المنفعة المتحصلة من المخالفة على حجم وقوع وخطورة المخالفة اجتماعياً، وفي حالة معاكسة قد تكون خطورة المخالفة فوق كل الاعتبارات المادية.

ثالثاً: قانونية الغرامة الضريبية

بدايةً لا بدّ من التأكيد على أنّ مبدأ قانونية الضريبة يقوم على مبدأ أساسي من مبادئ القانون العام والقائل بأن إنشاء الضريبة خصيصة من خصائص السيادة، وعلى ذلك فإن نص القانون الضريبيّ هو المصدر المباشر لفرض الضريبة وتحديد الغرامات عليها وفقاً لأسس العدالة الاقتصادية والاجتماعية التي يرتئها المشرّع عند وضعه القانون الضريبي^١.

ولقد نصت المادة /١٨/ من الدستور السوريّ النافذ لعام ٢٠١٢ على أنه: (لا تُفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون)، ويقابلها في الدستور المصريّ لعام ٢٠١٤ المادة /٣٨/ والتي تنص على أن: (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في

^١ د. سامي أحمد غنيم، التأسيس النظري للجرائم الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ١١.

الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون).

ومعنى ذلك أن المشرّع وحده من يملك سن الضرائب وتحديد العقوبات وتعيينها من حيث النوع والمقدار، فالغرامة يجب أن لا توقع إلا بناءً على نص قانوني يبيّن الفعل المستوجب لها ويحدد نوعها وقدرها، إذ أن المشرّع ينفرد بتحديد نوع الغرامة ومقدارها سواء كانت ثابتة أو نسبية ولا يملك القاضي سوى تطبيق الغرامة التي نصّ عليها سواء من حيث النوع أو المقدار.

والحديث عن شرعية الغرامة الضريبية في القوانين الضريبية يفرض علينا الخوض في شرعية العقوبة بشكل عام في هذه الجرائم، باعتبار أن الغرامة تعتبر جزءاً من هذه العقوبات ومن ثم إسقاط القواعد العامة والبراهين التي تنتج عن شرعية العقوبة في الجرائم الضريبية على الغرامة الضريبية على اعتبار أن ما ينطبق على الأصل ينطبق على الفرع.

ونلاحظ في هذا الصدد أن العديد من فقهاء القانون قد وجهوا العديد من الانتقادات لمبدأ الشرعية بشكل عام، من ناحية أنه يحول دون تقدم المجتمع وتطوره حين يترك أمر التجريم والعقاب بيد المشرّع، فقد تظهر أفعال خطيرة وضارة لا يستطيع القاضي أن يعاقب عليها باعتبار أن المشرّع لم ينص عليها، بالتالي ووفقاً لهذا الرأي يكون التمسك بمبدأ الشرعية ضاراً على المجتمع؛ لعدم وجود نصوص تجرم الأفعال الجرمية المستحدثة، وكما انتقد هذا المذهب بأنه لا يتماشى مع مبدأ تفريد العقاب الذي يوجب أن يأخذ المشرّع بعين الاعتبار شخصية الجاني وظروفه، وأن المشرّع وفقاً لمبدأ الشرعية يجرم الأفعال حسب

جسامتها، وحسب الضرر المترتب عليها، دون اعتبار لشخصية الجاني وظروفه^١.

وعلى الرغم من جميع تلك الانتقادات الموجهة لمبدأ الشرعية، ومن سلبيات الأخذ به وخاصة في ميدان التشريع الضريبي، حيث أن الأخذ بمبدأ الشرعية في الجرائم الضريبية يؤدي إلى جمود تشريعي، وعدم تمكن التشريع من مواكبة تطورات الحياة، ووضع نصوص عقاب على جميع الأفعال التي قد تؤدي للتهرب من الضريبة، إلا أن جميع هذه السلبيات لا تبرر الخروج عن مبدأ شرعية العقاب في الجريمة الضريبية، فهو مبدأ أساسي لا يمكن الاستغناء عنه بأي حال من الأحوال؛ باعتباره يمثل ضماناً هاماً من ضمانات الحرية الفردية، فهو يحمي الأفراد من تعسف القاضي والمشرع على السواء، ومن ناحية أخرى فإن المشرع حين يضع التشريع الضريبي بإمكانه الموازنة ما بين مصالح الدولة والمصالح الخاصة بالأفراد، على اعتبار أن وظيفته الأساسية هي وضع نصوص عقاب تكفل حماية اقتصاد الدولة من خلال نصوص العقوبات التي تحقق الردع العام والخاص للأفراد، وأيضاً حماية مصالح الأفراد من خلال وضع نصوص عقاب على الأفعال المجرمة وعدم السماح للجهات الإدارية والتنفيذية بتقدير عقوبات لم ينص عليها المشرع.

وبالتالي حين تكون هناك غرامات ضريبية واضحة ومحددة مسبقاً، وتكون تلك الغرامات مناسبة للجرم الضريبي، فسوف تحقق الغرامة غرضها في الردع العام والخاص.

^١ د. نظام توفيق المجالي، شرح قانون العقوبات القسم العام، ط١، دار الثقافة للتوزيع والنشر، الأردن، ٢٠١٢، ص ٩٦.

أما مسألة تشديد العقوبات الضريبية بحجة أن التشديد أمرٌ مطلوب لردع المتهرين، وحفاظاً على حقوق الدولة، فالأفضل أن يُراعى التناسب بين العقوبة والفعل المرتكب؛ لأن العقوبة إذا بولغ في شدتها يمكن أن تقتل فعاليتها وتجعل القاضي متردد في تطبيقها^١.

وكذلك فإن مسألة منح الإدارة الضريبية الحرية في فرض ورس غرامات جديدة غير منصوص عليها في القانون، فإن ذلك قد يؤدي إلى تعسف الإدارة في هذا المجال وفرض غرامات تفوق القدرة التكليفية للأفراد.

والجدير بالذكر أن بعض القوانين كانت تنص قديماً على منح الإدارة الضريبية هذا التفويض، ونذكر من ذلك القانون رقم ٣٧٠/ لسنة ١٩٥٣ في مصر حيث تنص المادة ٦/ل منه: (كل ممول يتأخر في تقديم الإقرار أو يتضمن إقراره بيانات ويترتب عليها الإعفاء أو التخفيف بدون وجه حق، تُفرض عليه غرامة مساوية للمبلغ الذي يريد الممول الإفادة منه بغير حق بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة)، وكذلك القانون العام للضرائب في فرنسا حيث تنص المادة ١٧٤٢/ على أنه: (لمدير إدارة الضرائب المباشرة سلطة توقيع غرامات ضريبية عند مخالفة مواده)^٢

ويرى الباحث أنه من الأسلم التقيد والبقاء على مبدأ شرعية العقوبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الطبيعة المختلفة للجريمة الضريبية حين وضع النصوص العقابية الضريبية، وذلك حتى يتم الموازنة ما بين تحقيق مصالح الدولة وحماية

^١ د. عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص ٢٤٧.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٥٠ وما بعدها.

الأفراد، فعندما يضرب بمبدأ الشرعية عرض الحائط تصبح حقوق الافراد مهدورة، وكذلك لن تنال خزينة الدولة الحماية المطلوبة، لأن المحافظة على مبدأ شرعية العقوبة في الجريمة الضريبية هو وحده الذي سيقبل من نسبة التهرب الضريبي.

وأما بالنسبة للقول بأن القاضي لا يستطيع أن يحكم بغرامة غير المنصوص عليها في القانون، فإن ذلك لا يجعل منه آلة جامدة تقيد سلطته وتمنع عنه المرونة، والدليل على ذلك إمكانية القاضي من اختيار المبلغ في الغرامات بين الحدود الدنيا والعليا وكذلك إمكانية الاختيار بين عقوبتين، الحبس والغرامة.

ويترتب على مبدأ شرعية الغرامة كعقوبة ضريبية عدة نتائج هامة لا تختلف عن النتائج التي تترتب على شرعية العقوبة الضريبية بشكل عام ومن ذلك:

١- تفسير قواعد العقاب تفسير صارم: فلا يجوز التوسع في تفسير القواعد الجزائية، وكما لا يجوز للقاضي أن يجرم فعلاً غير مجرم بالقانون، أو النص على عقوبة غير مقررة في القانون^١، ومن ثم فإنه لا يجوز فرض غرامة ضريبية لم ينص عليها القانون.

٢- تتحصر مصادر التجريم والعقاب في القانون المكتوب، وتكون السلطة التشريعية دون غيرها المختصة في تحديد الأفعال المجرمة ووضع العقوبات

^١ د. طلال أبو عفيفة، شرح قانون العقوبات القسم العام، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ١١٨.

لها، وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية تجريم أفعال أو النص على عقوبات غير مقررّة في القانون، وتقوم السلطة القضائية بتطبيق القانون وتفسير غايته^١، حيث يختص المشرّع بتحديد العقوبات من حيث النوع والقدر، ويترك المجال للقاضي في اختيار العقوبة الملائمة في إطار السلطة التقديرية التي منحها المشرّع له، باختيار الحد الأدنى والأقصى من العقوبة، أو اختيار عقوبة من العقوبات المقررة في حال كان للجريمة أكثر من عقوبة.

وبناءً على ما سبق فإنّ شرعية الغرامة كعقوبة ضريبية يفرض التزامات عديدة، فمن الواجب أولاً الالتزام بالغرامات المقررة في القانون ومقارها، وتطبيق القانون بشكل فوري ومباشر، وكذلك ولا يجوز فرض غرامة لم ينص عليها القانون، أو أن تُطبّق غرامة يزيد أو ينقص مقارها عن الحد المقرر قانوناً.

^١ د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة، ط٤، ٢٠٠٦، ص ٣٣٢-٣٣٣.

حيث جاء: "فالسطة التشريعية تعبر عن سيادة الشعب فيما تقره من مشروعات القوانين، والحكومة تمثل هذه السيادة فيما تقوم به من تنفيذ للقوانين، والقضاء يحكم أي يعبر باسم الشعب في حدود اختصاصه القضائي، وإذا كان مونتسكيو قد نادى بالفصل بين السلطات للوقوف ضد التحكم والدكتاتورية، فإن هذا المبدأ قد أصبح ضرورياً في الدولة القانونية التي يعلو فيها مبدأ سيادة القانون الذي تحترم فيه الحقوق والحريات..."

الفرع الثالث: تمييز الغرامة الضريبية عن غيرها من الغرامات

إن تمييز الغرامة الضريبية عن مختلف الغرامات المالية الأخرى يشكل أهمية كبيرة في محاولة إعطاء صورة واضحة عن مفهوم هذه الغرامة، لا سيما وأن الجزاءات المالية تتمتع بطبيعة خاصة تميزها عن غيرها من الجزاءات.

لذلك سنقتصر في هذا الموضوع بدراسة أهم الجزاءات المالية والتي قد تختلط بالغرامة الضريبية، وأهم ما سنقوم بتوضيحه هو مسألة تمييز الغرامة الضريبية عن الغرامة الجزائية طبقاً للقواعد العامة، ومن ثمّ تمييزها عن غيرها من الغرامات كالغرامة التهديدية في القانون المدني، وكذلك غرامة التأخير في العقود الإدارية.

أولاً: تمييز الغرامة الضريبية عن الغرامة الجزائية

من المسلّم به فقهاً وجود صفات مشتركة بين الغرامة الجزائية والغرامة الضريبية والتي ذهب جانب من الفقه إلى حد القول بأن هذه الأخيرة هي عقوبة جزائية خالصة، نظراً للخصائص المشتركة بينها وبين الغرامة الموجودة في القواعد العامة.

ونظراً لبساطة ووضوح معنى الغرامة الجزائية فإن بعض القوانين لا تهتم بوضع تعريف لها، فنجد أنه لم يرد في قانون العقوبات السوريّ تعريفاً للغرامة الجزائية، لكنها تعرّف فقهاً بأنها: (إلزام المحكوم عليه بأداء مبلغ من النقود، يحدده الحكم القضائيّ إلى خزانة الدولة)^١.

^١ د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، مرجع سابق، ص ٦١.

ومع أن الغرامة التزام مالي، فهي في التشريعات الجزائية عقوبة، لها كل خصائص العقوبات وأحكامها، وهي بذلك تفترق عن أنواع متعددة من الالتزامات المالية التي ليس لها صفة العقوبة كالتعويض المدني.

والغرامة الجزائية في التشريع السوري إما عقوبة أصلية وإما عقوبة إضافية، وهي كعقوبة أصلية تكون في الجرح العادية والسياسية وفي المخالفات، أما الغرامة كعقوبة إضافية فتكون في بعض الجنايات وتسمى عندئذ بالغرامة الجزائية^١.

والمشروع في بعض الحالات لا يحدد مقدار الغرامة الجزائية مسبقاً، بل يترك أمر تحديدها إلى القاضي على أساس مبلغ معين أو على أساس الضرر الناجم عن الجريمة، كما هو الحال في جرائم الرشوة حيث يكون الحد الأدنى للغرامة ضعفي قيمة ما أخذ أو قبل، أو ثلاثة أضعاف قيمة ما أخذ أو قبل، وجرائم الاختلاس واستثمار الوظيفة، حيث يكون الحد الأدنى للغرامة قيمة ما يجب ردّه أو ضعفي قيمة ما يجب ردّه أو قيمة الضرر الناجم.

وقد وضع المشروع السوري حلاً فيه الكثير من القسوة إذا لم تؤدّ الغرامة في مهلة ثلاثين يوماً تبدأ من تاريخ انبرام الحكم، ويقوم هذا الحل على استبدال الحبس البسيط بالغرامة، حيث يتعين على القاضي أن يعين في قرار الحكم أو في قرار خاص مدة الحبس المستبدل، بحسبان أن يوماً واحداً من هذه العقوبة يوازي غرامة تتراوح بين ١٠٠ و ٢٠٠ ليرة سورية، أما إذا كانت الغرامة قد

^١ انظر الفقرة ٣/ المادة ٤٢/ من قانون العقوبات السوري رقم ١٤٨/ لعام ١٩٤٩ حيث جاء فيها (إن العقوبات الفرعية أو الإضافية هي: ١- التجريد المدني ٢- الحبس الملازم للتجريد المدني المقتضى به كعقوبة أصلية ٣- الغرامة الجزائية...).

فرضت بالإضافة إلى عقوبة الأشغال الشاقة أو الاعتقال فتستبدل هذه العقوبات بالغرامة في حال عدم دفعها، بحسبان أن يوماً واحداً من الأشغال الشاقة أو من الاعتقال يوازي غرامة تتراوح بين ١٠٠ و ٢٠٠ ليرة سورية.

أما المشرّع المصري فقد عرفها في المادة (٤) من قانون العقوبات رقم ١٧٤/ لعام ١٩٩٨ بأنها "إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المقدّر في الحكم".

وإذا كانت القواعد العامّة في قانون العقوبات قد أخذت بالغرامات الجزائية كعقوبات أصلية أو إضافية أو تبعية فإن التشريعات الضريبية على اختلاف درجاتها اعتبرت عقوبة الغرامة من أهم الجزاءات التي تفرض على مرتكبي الجرائم الضريبية، وخاصة تلك الجرائم التي ترتكب من قبل المكلف بهدف تحقيق الربح غير المشروع.

ولهذا لا بدّ من أن يكون للعقوبات المالية المفروضة أثر واضح على الذمة المالية للفاعل، ويفسر مثل هذا الوضع اتجاه معظم التشريعات إلى تبني غرامات مالية كبيرة تحقق الردع الخاص لدى الجاني أو تجبره على احترام نصوص القانون الضريبي^١.

وتتشابه الغرامة الضريبية مع الغرامة الجزائية في النواحي الآتية

١- **الصفة القانونية:** وتعني أنه لا يجوز أن تفرض الغرامة على جرم ما لم يرد نص قانوني من المشرّع في وقت سابق على ارتكابه، يحدد نوعها ومقدارها،

^١ د. إيدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطابع الشرطة، بغداد، ١٩٨٤، ص ٦٤.

ويعبر عن هذه الصفة بمبدأ ((لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص))^١، وتكفل هذه الصفة حقوق الأفراد وحرّياتهم من الظلم والاستبداد الذي ينجم عن تعسف القاضي في حال ترك أمر تقرير الغرامة لهواه وتحكمه^٢.

ويلاحظ أن الطبيعة التعويضية للغرامة الضريبية تقتضي إجازة الحكم بهذه الغرامة ولو لم يرد بها نص متى أثبتت الإدارة الضريبية أن ضرراً قد أصابها من وقوع الجريمة، إلا أن الطبيعة العقابية - وهي الأصل - تقتضي التقيد بقاعدة أنه لا عقوبة إلا بنص^٣.

٢- صفة الشمولية: حيث تشترك الغرامة الضريبية مع الغرامة الجزائية في أن توقيع كل منهما يتم على كل من يخالف القانون دون تطلّب توافر علاقة خاصة بينه وبين الدولة.

٣- الصفة المالية للغرامة: حيث نجد أن كلاً من العقوبتين يشكل مساساً بالذمة المالية في شقها السلبي، فهما عبارة عن مبلغ مالي يفرض جبراً على الشخص المخالف سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً.

ورغم هذا التشابه فهناك نقاط تختلف بها الغرامة الضريبية عن الغرامة الجزائية، فالغرامة الضريبية لا يرمي المشرّع من فرضها مجرد تحقيق العقاب فحسب، وإنما يهدف فوق ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها

^١ الجدير بالذكر أن مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قد لا يطبق بكلّيته في بعض الأحيان كما هو الحال بالنسبة لمسألة تأديب الموظفين، حيث نجد أن الجرائم الوظيفية التي يمكن أن ترتكب في نطاق الوظيفة العامة لا يمكن تحديدها أو حصرها، بخلاف العقوبات التأديبية التي ترد على سبيل الحصر.

^٢ د. أحمد العمر، العقوبة، الموسوعة القانونية المتخصصة، بحث منشور على شبكة الانترنت

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/165290>

^٣ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٦٥.

الضريبية من ضرر، على خلاف الغرامة الجزائية التي تحمل كل خصائص العقوبات وأحكامها، أي أنها - الغرامة الجزائية - من طبيعة قانونية تختلف عن الغرامة الضريبية.

ونتيجة هذا الاختلاف يمكن استنتاج النقاط الآتية:

١- إن سلطة القضاء في تقدير قيمة الغرامة الجزائية واسعة، لأنه طبقاً للقواعد العامة للقاضي الجزائي صلاحية كبيرة في تحديد مقدار الغرامة، وهذه السلطة محدودة بين الحد الأدنى والأقصى الذين يقرهما القانون، بحيث يراعي القاضي في تحديد مقدار الغرامة الجزائية جسامة الجريمة وظروف المجرم، بل يستطيع كذلك القاضي الجزائي النطق بوقف تنفيذ الغرامة^١، بعكس الغرامة الضريبية التي لا يجوز تخفيف مبلغها إلا عن طريق نظام التسوية الضريبية (المصالحة)، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها، وهذا ما استقر عليه قضاء محكمة النقض المصرية على أن الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية لا تتفق مع وقف تنفيذ العقوبة^٢، وهو قضاء سديد لما يترتب على وقف التنفيذ من الإخلال بعنصر التعويض.

٢- إن الغرامة الجزائية طبقاً للقواعد العامة تخضع لمبدأ شخصية العقوبة فلا يحكم بها إلا على فاعل الجريمة أو المساهم فيها، أما الغرامة الضريبية فإنه

^١ د. سليمان عبد المنعم، نظرية الجرائم الجنائي، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، سنة ١٩٩٩، ص ١١٤.

وتأكيداً على إمكانية وقف تنفيذ الغرامة الجزائية نذكر في هذا الشأن نص المادة ١٦٨/ من قانون العقوبات السوري رقم ١٤٨/ لعام ١٩٤٩ التي جاء فيها: (للقاضي عند القضاء بعقوبة جنحية أو تكديرية أن يأمر بوقف تنفيذها إذا لم يسبق أن قضي على المحكوم عليه بعقوبة من نوعها أو أشد)، والعقوبات الجنحية أو التكديرية أي عقوبات الحبس بأنواعه والإقامة الجبرية في الجرح والغرامة.

^٢ نقض مصري، ١٨ أيار ١٩٤٨، مجموعة القواعد، الجزء السابع، ص ٦٠٨.

يمكن مساءلة المسؤول مدنياً عنها سواء أكان الوصي أو القيم، وعليه فلا يجوز رفع الدعوى العامة بتوقيع الغرامة الجزائية إلا في مواجهة مرتكب الفعل نفسه دون غيره، فلا يجوز رفع الدعوى على ورثة الفاعل إذا توفي قبل رفع الدعوى عليه أو أثنائها ولا يجوز رفعها على الصغير أو المجنون حيث لا يسألان جزائياً عن أفعالهما، كما تنقضي الدعوى بوفاة المتهم^١، في حين أن الدعوى بطلب الغرامة الضريبية ليست شخصية، وإنما متصلة بالذمة المالية للمكلف، ولذلك فإنه يمكن توجيهها للفاعل وشركائه وورثته.

٣- إن الغرامة الجزائية تخضع لمبدأ التطبيق الفوري للقانون الأصلح للمتهم، أما الغرامة الضريبية فلا يطبق بشأنها هذا المبدأ نظراً لخصوصية مثل هذا الجزاء المالي.

وهنا لا بدّ من التوسع قليلاً في هذه الإشكالية نظراً للجدل الفقهي الذي دار حولها، حيث يثير موضوع تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم على النصوص العقابية الضريبية عدّة تساؤلات وهي هل يمكن أن تطبق هذه القاعدة في القوانين الضريبية بحيث تُستثنى من مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية؟ وهل يشمل هذا الأمر كافة أنواع العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية؟ وبصدد العقوبات الأخيرة هل أن القاعدة المذكورة يمكن تطبيقها على الغرامات الجزائية البحتة أم يشمل بحكمها الغرامات الضريبية التي لا تحمل الصفة الجنائية؟

في الحقيقة أجاب الفقه المالي على ذلك بطرح ثلاثة آراء يمكن بيانها بالآتي:

الرأي الأول: تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشكل مطلق:

^١ د. رنا إبراهيم العطور، مرجع سابق، ص. ١٨٢.

حيث يرى المنادون بهذا الرأي أن القواعد الجزائية الموضوعية يحكمها عدم السريان على الماضي إلا إذا كانت أصلح للمتهم، ويأتي هذا الاتجاه احتراماً لقاعدة لا جريمة ولا عقوبة بغير نص، وهذا الحكم يسري على التجريم في تشريعات الضرائب^١، ويفهم من ذلك أن قاعدة القانون الأصلح للمتهم تطبق في ميدان القوانين الضريبية بشكل عام بغض النظر عن طبيعة العقوبة.

الرأي الثاني: تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم يتوقف على طبيعة العقوبة:

وفيه يتجه الرأي إلى أن قاعدة القانون الأصلح للمتهم لكي تُطبق يجب البحث في الطبيعة القانونية للعقوبات التي يتضمنها النص الضريبي، إذ تُطبق هذه القاعدة إذا كانت من قبيل الجزاءات الجنائية كالعقوبات السالبة للحرية والغرامة الجنائية، ولكن يُستثنى من هذه الجزاءات الغرامات المالية أو الضريبية البحتة حيث لا يسري بشأنها ما يسري على غيرها من الجزاءات الأخرى إذ يكون تطبيقها بأثر مباشر وبدون أثر رجعي وإن كان أصلح للمتهم^٢.

ويرى أصحاب هذا الرأي أن عدم تطبيق القاعدة المذكورة بشأن الغرامة الضريبية يعود لاعتبارات عدّة منها:

- أن الغرامة المالية أو الضريبية تُعتبر بمثابة تعويض مدني للخرانة العامة أكثر منها عقوبة جزائية توقع على مخالفة أحكام قانون الضريبة.

^١ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ٤٨.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، الطبعة الأولى، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٧٣-٧٤.

• أن حق الدولة في تحصيل الغرامة يتولد بمجرد حدوث المخالفة الضريبية دون حاجة لتدخل القضاء الذي يقتصر دوره على مجرد الكشف عن هذا الحق دون إنشائه.

• أن المجني عليه في الجريمة الضريبية الخزينة العامة ومن ثم يكون لها حق مكتسب في الحصول على حصيلة هذه الغرامات عند تحقق أو حدوث الجريمة المذكورة وعليه فإن القانون الواجب التطبيق عليها هو ذلك الذي حدثت في ظلّه المخالفة^١.

ويؤيد الدكتور أحمد فتحي سرور هذا الرأي، استناداً إلى الطبيعة الخاصة للغرامة الضريبية، فهذه الغرامة ليست عقوبة بحتة وإنما تحمل في طبيعتها فضلاً عن فكرة الجزاء عنصر التعويض، ومتى نشأ للخزانة حق في التعويض، وجب استبعاد تطبيق قواعد التجريم والعقاب التي روعي فيها مصلحة المتهم، ومنها رجعية القانون الأصلح للمتهم، وعلة ذلك أن مراعاة جانب المتهم في تطبيق بعض نصوص قانون العقوبات قد جاءت على سبيل الاستثناء من القواعد العامة، فضلاً عن أن مجالها ينحصر فيما ينشأ للمجتمع قبله من سلطة في العقاب دون أن يتعدى إلى إعفائه من الالتزامات المالية التي تنشأ قبله^٢.

الرأي الثالث: قاعدة القانون الأصلح للمتهم لا تطبق بشكل مطلق:

^١ د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص ٧٤-٧٥، وكذلك عثمان سلمان غليان، الغرامة الضريبية وتطبيقها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ١٣٤-١٣٥.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٧٨.

يرى أصحاب هذا الاتجاه ضرورة التشدد في النصوص الجزائية الواردة في تشريعات الضرائب وذلك من خلال عدم تطبيق رجعية النصوص الجزائية الأصلح للمتهم الواردة في تلك التشريعات^١، واستندوا في ذلك إلى أمرين:

- أن النصوص الجزائية الضريبية هي نصوص يُفترض فيها أن تكون نهائية غير قابلة للتعديل، وذلك نظراً لطبيعة المجال الذي تنظمه هذه النصوص (وهي الضرائب) وأهميتها في حياة الدولة الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

- لكي تكون النصوص الجزائية نصوصاً ناجعة في التطبيق فلا بد من إخراجها من نطاق مبدأ عدم الرجعية وذلك لأن إعطاء المرونة التشريعية في مجال الجزاءات الضريبية يضعف من فعاليتها في مجال

^١ وفي هذا الشأن ذهب **قضاء محكمة النقض الفرنسية** على استبعاد هذا التطبيق بشأن الغرامات الضريبية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض، هذا فضلاً عن أن هذا النص جاء لمصلحة المتهم فلا يجوز التوسع فيه إلى حد إهدار ما للدولة من حق في التعويض (نقض جنائي فرنسي، ١٥ ديسمبر، ١٩٥٣، دالوز، ص ١٥).

غير أن **مجلس الدولة الفرنسي** ذهب في رأي له عام ١٩٩٤ إلى خلاف ذلك وأجاز سريان القانون الأصلح للمتهم على الجزاءات الضريبية، إذ كانت المسألة المعروضة للبحث على المجلس هي بيان ما إذا كان التطبيق الفوري للقانون الأصلح يمكن أن يسري أيضاً على النزاعات الخاصة بزيادة الضريبة بسبب سوء النية، وقد أجاب المجلس عن هذا التساؤل بالإيجاب مستنداً في ذلك إلى نص المادة (٨) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في عام ١٧٨٩ حيث نصت المادة على ما يلي: (لا يجوز أن يعاقب القانون إلا العقاب اللازم الضروري، ولا يجوز أن يعاقب أحد إلا بموجب نظام مسنون قبل الجرم ومعمول به قانونياً قبله).

وقد أصدر **القضاء المصري** العديد من القرارات التي تتضمن تأييداً لتطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم والعمل برجعية القوانين الضريبية نذكر من ذلك موقفه من مدى إمكانية تطبيق قانون ضريبة المبيعات بدلاً من قانون ضريبة الاستهلاك باعتباره القانون الأصلح للمتهم، إذ أن القانون الأخير كان يجرم بعض الأفعال التي لم يرد ذكرها في قانون ضريبة المبيعات الجديد وقد عبر عن هذا الموقف بمجموعة من الأحكام نذكر منها حكم محكمة النقض الصادر عام ١٩٩٢ الذي جاء فيه (إذ نصت المادة الخامسة من قانون العقوبات على أن يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها، ومع هذا إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذي يُتبع دون غيره)، حكم محكمة النقض المصرية رقم ٢٢٤٩/ في ٢٢/١٠/١٩٩٢.

الضرائب ويعطي نوعاً من الاستهانة بها مما يقود إلى خلق نوع من اللامبالاة في ارتكاب مثل هذه المخالفات^١.

ويؤيد الباحث الرأي الذي يقيم أساساً من التمييز بين ما يعد جزاءً عقابياً بحثاً وجزاءً مالياً ضريبياً، فمثل هذه الأخيرة ليست مقررة عن جرائم جنائية بحثة وإنما عن مخالفات ضريبية تغلب عليها الصفة التعويضية عن الأضرار التي لحقت الخزينة العامة من جراء ارتكابها، وإن تجسد فيها طابع الردع والزجر، فهي جزاءات ذات طبيعة خاصة مما يقتضي أخذ ذلك بعين الاعتبار في عدم تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم.

٤- إن الغرامة الجزائية تتقادم بموجب مدة التقادم المحددة في القانون الجزائي، أما الغرامة الضريبية باعتبارها مرتبطة بالضريبة فإنها لا تتقادم إلا بموجب المدة المحددة لتقادم الضريبة كما هو منصوص في القانون الضريبي، حيث يعتبر تلازم مدة تقادم الضريبة مع مدة تقادم الغرامة الضريبية قاعدة عامة في القوانين الضريبية، فيتعين تطبيقها بشأن جميع الغرامات الضريبية.

ففي مصر تنص المادة (٩١) من قانون الضرائب على الدّخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تقادم حقوق مأمورية الضرائب قبل المكلف الملتزم بالضريبة هي خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، وتزداد هذه المدة إلى ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة، أما عن حقوق المكلف في طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة

^١ د. نائل عبد الرحمن، مرجع سابق، ص ٤٢-٤٤.

تحت حساب الضريبة فمدة تقادمها خمس سنوات من تاريخ نشوء الحق في الاسترداد.

أما في سورّيّة فتتص المادة /٢٧/ من القانون الماليّ الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٦ على أنه: "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع".

٥- أعطى المشرع السوري الحق للقاضي بتضمين قرار الحكم إمكانية دفع المحكوم عليه للغرامة الجزائية أقساطاً تساوي على الأقل حد العقوبة الأدنى، شريطة أن لا يجاوز أجل القسط الأخير سنة واحدة تبدأ من يوم انبرام الحكم، وفي كل الأحوال إذا تخلف المحكوم عليه عن دفع أحد الأقساط في حينه استحققت عليه الغرامة بتمامها، في حين أنه لم نجد نص يتضمن إمكانية تقسيط الغرامة الضريبية في القوانين الضريبية.

ثانياً: تمييز الغرامة الضريبية عن الغرامة التهديدية

إن الغرامة التهديدية^١ هي وسيلة مالية يلجأ إليها الدائن من أجل إجبار المدين بطريق غير مباشر على تنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً، إذا كان محل التزامه عملاً أو امتناعاً عن عمل، عندما يكون هذا الالتزام قائماً على الاعتبار الشخصي للمدين بحيث لا يكون التنفيذ العيني ممكناً أو ملائماً إلا إذا قام به

^١ نصّ على الغرامة التهديدية في القانون المدني السوري رقم /٨٤/ لعام ١٩٤٩ في المادتين (٢١٤-٢١٥)، حيث نصت المادة /٢١٤/ على ما يلي: (إذا كان تنفيذ الالتزام عينياً غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المدين نفسه، جاز للدائن أن يحصل على حكم بإلزام المدين بهذا التنفيذ، ويدفع غرامة تهديدية إن امتنع عن ذلك).

المدين نفسه، ويكون ذلك بطلب الدائن الحكم على المدين بتنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً خلال مدة زمنية معينة، ويكون هذا الحكم مرافقاً بغرامة تهديدية متمثلة بمبلغ من المال، تفرض على المدين في حال تأخره في تنفيذ التزامه عن كل يوم أو كل أسبوع أو كل شهر، أو عن كل مرة يقوم بعمل مخل بالتزامه إذا كان محل التزامه امتناعاً عن عمل، وذلك إلى أن يقوم المدين بالتنفيذ العيني للالتزام أو يمتنع عن الإخلال بالتزامه بصورة نهائية.^١

وبذلك تتشابه الغرامة الضريبية مع الغرامة التهديدية في كون كليهما عبارة عن مبلغ مالي يفرض على الشخص الذي يرتكب مخالفة قانونية وكليهما يحصل لصالح الخزنة العامة، في حين أنهما يختلفان في عدة نقاط سنقوم بتوضيحها على النحو الآتي:

١- إن الغرامة التهديدية ذات طابع تهديدي، فهي وسيلة إكراه تنصب على أموال المدين وتهدف إلى التغلب على تعنته وامتناعه عن تنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً، في حين أن هدف الغرامة الضريبية هو حماية مصلحة الخزنة العامة من الانقاص وتحقيق الردع العام والخاص للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة.

٢- إن الغرامة التهديدية ذات طابع تحكيمي، وهي بذلك تخول القاضي سلطة واسعة من حيث فرضها أو رفض الأمر بها، وكذلك تحديد مقدارها، فلا يشترط في الغرامة التهديدية أن يكون هناك تناسب بين مبلغ الغرامة وبين الضرر الواقع، حيث يمكن للقاضي أن يحدد مقدار الغرامة التهديدية بأكثر مما طلبه

^١ د. فواز الصالح، النظام القانوني للغرامة التهديدية (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٨، العدد ٢، ٢٠١٢، ص ١٣.

المتقاضي^١، كما يمكن أن يتجاوز مقدارها قيمة التعويضات حتى ولو لم يوجد ضرر وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية في أحد قراراتها^٢، وذلك على خلاف الغرامة الضريبية والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضريبة ولا تعطي القاضي حرية في التحكم بها والزيادة عليها، كما أنه يجب أن يكون مقدارها متناسباً والضرر الحاصل.

٣- تمتاز الغرامة التهديدية بأنها تحدد عن كل فترة أو وحدة زمنية يتأخر فيها المدين عن تنفيذ التزامه، وبالتالي لا يمكن تحديد مقدارها الإجمالي والذي يرتفع مع كل يوم يمضي فيه دون قيام المدين بالتنفيذ، في حين نلاحظ أن الغالب في فرض الغرامة الضريبية يكون بتحديد ما بين حدين أدنى وأقصى أو بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة، وأحياناً تحدد بأمثال الضريبة المستحقة^٣.

٤- إن الغرامة التهديدية ليست إلا وصفاً مؤقتاً مصيره الزوال، ويترتب على ذلك أنه لا يكون واجب التنفيذ وأن المبلغ المحكوم به لا يعتبر ديناً محققاً في ذمة المدين^٤، على عكس الغرامة الضريبية التي تفرض بصورة نهائية، وتعتبر ديناً في ذمة المكلّف المخالف لأحكام القانون الضريبي.

^١ وهذا ما أكدته الفقرة الثانية من المادة (٢١٤) من القانون المدني السوري التي تنص على ما يأتي: (وإذا رأى القاضي أن مقدار الغرامة ليس كافياً لإكراه المدين الممتنع عن التنفيذ جاز له أن يزيد في الغرامة كلما رأى داعياً للزيادة).

^٢ Cass3 civ 3 mai 1983 JCP G 1983 IV 213 , Cass 3 civ 9 nov 1983 Bull civ III n209.

^٣ إن المشرع يأخذ في حالات نادرة وحسب طبيعة الحال بالنظام التراكمي للغرامات وحسب وحدة زمنية محددة كما فعل في المرسوم التشريعي الخاص برسم الانفاق الاستهلاكي رقم/٦١/ لعام ٢٠٠٤ والمعدل بالمرسوم رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ حيث نصت الفقرة /ج/ من المادة /٢١/ منه: (إذا تأخر المنتج أو المستثمر في تسديد الرسم يغرم بغرامة قدرها ١ بالمائة عن كل يوم تأخير، على أن لا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم).

^٤ د. فواز الصالح، مرجع سابق، ص ١٥.

ثالثاً: تميز الغرامة الضريبية عن غرامة التأخير في العقود الإدارية

تعد غرامات التأخير من أكثر الجزاءات المالية شيوعاً نظراً لأهميتها البالغة؛ حيث أن الإدارة تلجأ إليها لحث المتعاقد معها على تنفيذ التزاماته التعاقدية وفق المدد المحددة، والمتفق عليه في بنود العقد، فلو ترك الأمر مفتوحاً أمام هذا المتعاقد لكان ذلك سبباً لتعطيل حسن سير المرافق العامة وضياع المصلحة العامة، ومنعاً لذلك ظهرت هذه الغرامات التأخيرية في إطار العقود الإدارية، وقد انقسم الفقهاء حول تعريف غرامة التأخير إلى ثلاث اتجاهات^١، الأول يقول بأنها عبارة عن تعويض جزافي، والثاني يرى بأنها جزاء مالي، أما الثالث فيرى بأنها ذات طبيعة مختلطة، ولكنها في جميع الأحوال توقع بحق المتعاقد مع الإدارة نتيجة تراخيه في تنفيذ التزاماته التعاقدية.

وبناء عليه يمكن تعريف غرامة التأخير بأنها عبارة عن مبالغ محددة ومنصوص عليها مقدماً في العقد كجزاء توقعه الإدارة على المتعاقد معها في حالة تقصيره أو إخلاله بأحد التزاماته التعاقدية^٢.

تختلف الغرامة الضريبية عن غرامة التأخير في العقود الإدارية في النواحي الآتية:

١- إن الغاية من فرض غرامة التأخير هو ضمان تنفيذ الالتزامات العقدية ضمن المدد المتفق عليها في بنود العقد دون تأخير، وبالتالي تأمين مبدأ استمرارية سير المرافق العامة بانتظام واضطراد، في حين أن الغاية من الغرامة

^١ د. سعيد نحيلي و د. عيسى الحسن، مبادئ القانون الإداري، منشورات جامعة حلب، ٢٠٠٩، ص ٢٤٥.

^٢ د. سعيد نحيلي و د. عيسى الحسن، المرجع السابق، ص ٢٥٦.

الضريبية هو حماية مصلحة الخزينة العامة وتحقيق الردع العام والخاص للمكلفين المخالفين لأحكام القانون الضريبي.

٢- تتميز غرامة التأخير بأنها ذات سمة اتفاقية، أي أنه يتم الاتفاق عليها من قبل الإدارة والمتعاقد مقدماً والنص عليها وتحديد مقدارها في بنود العقد، وهو أمر بديهي حيث أن العقد يتضمن مجموعة من الالتزامات والحقوق، كلا الطرفين على علم بها، وفي حال إخلال أي منهما بهذه الالتزامات فإن هناك مجموعة من الجزاءات التي تم وضعها في العقد، ويجب على المتعاقدين أن يلتزمان بما جاء في العقد بهذا الخصوص، في حين أن الغرامة الضريبية تفرض بموجب قانون ولا يمكن الاتفاق عليها مسبقاً أو تحديد مقدارها من قبل المكلف.

المطلب الثاني

أهمية نظام الغرامة الضريبية

لا شك أن تحسين التحصيل الضريبي من أجل المحافظة على التمويل المالي المستمر والمستقر للخزانة العامة للدولة يتطلب وضع نظام ضريبي فعال يحارب كافة أنواع التهرب والغش الضريبي، ولا يكون ذلك إلا بسن عقوبات ضريبية صارمة ضد كل من يخالف أحكام القوانين الضريبية، ومن هنا تأتي أهمية الغرامة الضريبية والتي يؤدي تطبيقها لا محالة إلى تفعيل الجانب الردعي للجرائم الضريبية بشقيه الخاص والعام، والقضاء على محاولات التهرب الضريبي وردع كافة المخالفات الضريبية التي تنقص أو تهدد الموارد المالية للخزانة العامة.

ومن ناحية أخرى يظهر جلياً مساهمة أحكام الغرامة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك عن طريق فرض الغرامات التي تتميز بارتفاع مبلغها، وكذلك إرساء نظام ضريبي يقلص من محاولات التهرب الضريبي قدر الإمكان.

إلا أن ذلك لا يعني أن ارتفاع مبلغ الغرامة يحقق دائماً الغاية المرجوة منه، وإنما على العكس من ذلك قد يخلق أثراً سلبياً ينعكس على الفرد والمجتمع.

وعليه سنقوم بدراسة هذا المطلب من ناحيتين، نوضح في الناحية الأولى الأثر الإيجابي للغرامة الضريبية عن طريق دورها في زيادة الحصيلة الضريبية

ورفع مستوى الامتثال الضريبي (الفرع الاول) ومن ثم الأثر السلبي لها والذي قد تُلحقه بالمكلفين (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الأثر الإيجابي للغرامة الضريبية

يتمثل الأثر الإيجابي للغرامة الضريبية كما ذكرنا سابقاً بدورها في تمويل الخزينة العامة ورفع مستوى الامتثال الضريبي، بالإضافة لما تحقّقه من أسلوب ردع ناجع من شأنه التقليل من ارتكاب الجرائم الضريبية.

أولاً: زيادة الحصيلة الضريبية

تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات العامة في العصر الحديث وترجع أهمية هذا النوع من الإيرادات لكبر حجمه مقارنةً مع أنواع الإيرادات الأخرى بصفة مطلقة، من أجل ذلك نجد أن الضرائب تأخذ مكانة مهمة في الوقت الراهن، ونتيجة ذلك يمكننا القول أن أحكام الغرامة الضريبية الصارمة تعد من الأحكام التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة بشكل مباشر، وذلك عن طريق زيادة الموارد المالية للخزينة العامة من خلال تحصيل الغرامات الضريبية المختلفة، وخاصة تلك التي تتميز بارتفاع مبلغها^١، فإذا كان المتفق عليه أن الضريبة تشكل مصدراً هاماً للإيرادات العامة، فإن الغرامات الملازمة للضريبة والتي تفرض على المكلفين في حال عدولهم عن أحكام القانون الضريبي، تساهم هي الأخرى في زيادة هذا الإيراد، وخاصة أنها قد تفرض على نطاق واسع، وقد تحدد في بعض الأحيان بمثل أو أمثال الضريبة المستحقة.

^١ السعيد محامدية وعبيد عبايدية، الغرامة المالية في المادة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة ٨ ماي ١٩٤٥، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٥/٢٠١٦، ص ٧٥.

وسنورد فيما يلي أمثلة لبعض الأحكام القانونيّة التي وردت في التشريعات الضريبية المقارنة والتي توضح ارتفاع نسب الغرامات الضريبية، وإن كان هذا الارتفاع لا يتناسب عملياً مع الواقع الحالي والذي قد يفقد الغرامة أهميتها ودورها في تمويل الخزنة العامة، إلا أن الغاية هو إظهار جوهر هذه الأحكام عندما وضعت واستتباط الهدف الذي تسعى إليه آنذاك، وسنحاول لاحقاً في هذا المطلب لفت الأنظار نحو الجوانب السلبية التي تعترى هذه الأحكام ومدى فعاليتها في الوقت الراهن.

ففي سورية تحتل الغرامة في القوانين الضريبية دوراً هاماً في زيادة الحصيلة الضريبية، ونجد في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ما يؤيد ذلك، حيث نصت المادة ١٨/ منه على ما يلي: (ب - إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطات المكلف، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم....).

ونصت المادة ٥١/ على أنه (١- على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية خلال مدة ثلاثين يوماً..... ٢- ٣- في حال عدم تقديم البيان تفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها).

وكذلك نصت المادة ٩٠/ على ما يلي: (كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها 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 الماليّة ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة).

وفي القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ، نصت المادة الثامنة منه على ما يلي: (خلافًا لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبيّ 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).

أما في مصر فيتضح دور الغرامة الضريبية في تمويل الخزنة العامة جلياً من خلال الغرامات العديدة التي وردت في نصوص القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ ومن ذلك نذكر نص المادة /١٣٣/: (يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون....).

ويمكننا القول بأن الغرامات الضريبية تعد من أبرز وسائل التمويل الإجباري، حيث تعتبر حصيلة الغرامات الضريبية صورة من صور الادخار الجبري الذي تقطعه الدولة بما لها سلطة سيادية وإمكانية القهر والإجبار^١، ولا شك في أن هذه الغرامات تخلق لدى المكلفين بديهيّاً المبادرة إلى دفع الضرائب المترتبة عليهم خوفاً من مضاعفتها، الأمر الذي يساهم بشكل أو بآخر في رفع مستوى الامتثال الضريبيّ، والتي تعتبر مسألة في غاية الأهمية لمختلف الدول،

^١ أ. أحمد عبد العزيز، دور الإيرادات الضريبية كمصدر من مصادر تمويل التنمية الاقتصادية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، ٢٠١٦، ص ٣١٣.

ويعرف الامتثال الضريبيّ بأنه قدرة واستعداد دافعي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية والتي تحددها الأخلاق والبيئة القانونية وغيرها من العوامل الظرفية في وقت ومكان معينين^١.

إلا أن الباحث يعتقد أن فرض الغرامات الضريبية بنسب مرتفعة ليس بهذه السهولة، فقدرة الدولة على تجميع موارد مالية بغرض تمويل الخزنة العامة يقابله التزام جدي وهام بضرورة الموازنة بين هدف التمويل للتنمية وأهداف السياسة المالية والاقتصادية الأخرى، بمعنى أن الدولة عندما تفرض غرامات مرتفعة لا بدّ وأن تراعي المقدرة التكلفة بالقدر الذي لا يمس اعتبارات العدالة والاستقرار الاجتماعي والسياسي في المجتمع، لذلك فإن دراسة الغرامات من زاوية الحويلة التي يمكن استخلاصها للتمويل لا بدّ وأن ترتبط بدراسة أخرى تتكامل معها تبحث في حجم الطاقة الضريبية لدى المكلفين^٢.

والقول بأن المشرع يقدر الغرامة بمثل أو أمثال الضريبة وهو ما يعني أن التناسب بين الغرامة والمقدرة التكلفة موجود مسبقاً، فإن ذلك يعتمد على سعر الضريبة الأساسي في الوقت الذي فرضت فيه فيما إذا كان يتناسب فعلاً مع قدرة المكلف، ولا بدّ أيضاً أن يفرّق المشرع عند فرض الغرامات بين المخالفات

¹ Mohd rizal palil, **tax knowledge and compliance determinants in self assessment system in Malaysia**, athesis submitted to the university of Birmingham for the degerr of doctor of philosophy, 2010, p2.

^٢ أول من استخدم تعبير الطاقة الضريبية مرادفاً لموضوع المقدرة التكلفة هو (دالتون)، وتستخدم حالياً ثلاثة تعابير بمعنى واحد، هي الطاقة الضريبية والمقدرة التكلفة والقدرة على الدفع، انظر: د. محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بلا تاريخ، ص ١١٣.

الضريبية والجرائم الضريبية، فليست جميع المخالفات الضريبية ينظر إليها كجرائم، وإنما فقط التي ترتبط بمؤيد جزائي.

ثانياً: الغرامة الضريبية كأسلوب للردع ومكافحة التهرب الضريبي

تنص القوانين الضريبية بصفة عامة على عدّة جرائم ضريبية تمس بمصلحة الخزينة العامة من جهة، وكذا الاقتصاد الوطني من جهة أخرى، ويأتي على رأس هذه الجرائم جريمة التهرب الضريبي، والتي يمكن تعريفها بشكل مختصر على أنها "كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه"^١.

وتعد جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الضريبية وأكثرها انتشاراً، حيث تعمل السياسة العقابية الجزائية الحديثة على قمع مثل هذه الجرائم ومكافحتها بوسائل شتى أهمها العقاب المالي^٢، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الجرائم الضريبية تؤثر سلباً في الاقتصاد الوطني، وتشكل خطورة بالغة الأهمية على المصالح الحيوية للدولة.

ولعل الميزة التي تجتمع فيها كافة الجرائم الضريبية هي الدافع الأساسي المؤدي إلى ارتكاب الجريمة من قبل الأشخاص، ألا وهو دافع الحصول على الأموال وكسب الثروة بطرق غير مشروعة، كما تمس هذه الجرائم بشتى أنواعها الاقتصاد الوطني وخزينة الدولة بحيث تعيق إنفاقها العام.

^١ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ٥٢.

^٢ السعيد محامدية وعبيد عبايدية، مرجع سابق، ص ١٢.

ومن هنا تأتي أهمية الغرامة الضريبية في الوقاية والمنع من ارتكاب المخالفات والجرائم الضريبية مستقبلاً، ويتحقق ذلك عن طريق ردع الآخرين وتهديدهم بإنزال هذه الغرامة بهم إذا ما خالفوا القانون الضريبي.

فالغرامة تمارس أثراً نفسياً تهديدياً على نفس الجاني، وأيضاً على الأفراد الآخرين، وتشكل بذلك باعثاً مانعاً يقف أمام البواعث الاجرامية الدافعة، ونتيجة لذلك يتمتع المكلف عن مخالفة القانون، وتتحقق بذلك الحماية والوقاية من الجريمة بالنسبة للمجتمع، وبالتالي فالغرامة تهدف إلى التأثير في السلوك الإنساني داخل المجتمع حتى يتلاءم مع الأوامر والنواهي التي تنطوي عليها قواعد التجريم^١.

لذلك تعد الغرامات الضريبية وبنظامها القانوني الحازم من أفضل الوسائل المساهمة في مكافحة الجرائم الضريبية، حيث تحقق الجانب الردعي المرجو من العقوبة بشقيه العام والخاص.

ويقصد بالردع العام تخويف أفراد المجتمع من سلوك سبيل الجريمة عن طريق إنذارهم بإنزال العقوبة بهم إذا ما خالفوا النص التجريمي^٢، بمعنى ترهيب كافة أفراد المجتمع بالعقوبة المسلطة على ارتكاب جريمة معينة، بحيث يضع المشرع عقوبة تقابل الجرم المرتكب من قبل الأشخاص، أي أن الغاية منه إيقاف عدوى الإجرام اعتماداً على وظيفة القمع الذي تتركه العقوبة في نفسية أفراد المجتمع.

^١ شرفاوي نصر الدين، الغرامة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، ٢٠١٥، ص ١٣١ ومابعدھا.

^٢ د. محمد نعيم نصر فرحات، مرجع سابق، ص ١٢١.

حيث نجد أن صرامة أحكام الغرامة الضريبية تساهم في تحقيق الردع العام بشكل منقطع النظير، بحيث يؤكد أغلب الفقهاء أن خصوصية الغرامة الضريبية بالنسبة للغرامة طبقاً للقواعد العامة، تتجلى في قساوة العقاب المالي.

وبالتالي فالردع العام بالنسبة لعقوبة الغرامة الضريبية يتمثل في تخويف الأشخاص بصفة عامة وكذا المكلفين بالضريبة على حد سواء من ارتكاب المخالفات الضريبية، لأن العقوبة ستكون قاسية جداً وتتفد بطريقة صارمة.

ونلاحظ أن مؤيدات تحقيق الردع العام بواسطة الغرامة الضريبية تركزها الأحكام التي تتبنى قواعد خاصة خارجة عن الأمر المألوف في قانون العقوبات العام، كمبدأ عدم تطبيق القانون الجديد الأصلح للمتهم في المواد الضريبية، ومبدأ الجمع بين العقوبات الجزائية والجزاءات الإدارية في الجريمة نفسها في المجال الضريبي، كل ذلك يؤيد دور الغرامة الضريبية في تفعيل الردع العام لدى المكلفين.

ولقد قيل بأن الغرامة لا تملك قوة في أن تصبح ذات فعالية معقولة لردع الناس وحماية الجماهير لكونها تكون بمقادير بسيطة وبالتالي لا تكون ذات خطورة، ثم إن قوة الردع للغرامة تعتمد على قوة السيطرة، وهنا يظهر ضعف الغرامة في السيطرة على المكلفين المخالفين للقانون ومنع الآخرين من الاقتداء بهم، ولكن هذا القول محل نظر، حيث أن طبيعة الردع في الغرامة واضحة، فهي إن كانت غير قاسية بما فيه الكفاية، إلا أنها تؤثر على أهم شيء للإنسان

وهو المادّة، فهي لذلك فعّالة ومؤثّرة وتصلح أن تكون خير عبرة للأخرين في منع ارتكاب الجريمة^١.

ولعلّ الدافع الذي أدى إلى القول بعدم توفر الردع العام في الغرامة هو عدم يقين تنفيذ الغرامات، وهذا صحيح بالنسبة للغرامات غير المدفوعة فقط حيث تكون هذه الغرامات خارج تأثير الردع الخاص وتقطع الردع العام^٢

ولا تقتصر وظيفة الغرامة على الردع العام وحسب، بل تُباشر أيضاً وتستخدم للردع الخاص، فتوقيع الغرامة على المكلّف يحقق بالنسبة له أيضاً ردعاً خاصاً لما تتضمنه من إيلاء، وبالتالي فإنها تنهض كباعث مانع لارتكاب جرائم مستقبلية بمعرفته.

فالردع الخاص له طابع فردي، ويقصد به مدى التأثير الذي تحدثه العقوبة في شخصية المحكوم عليه بحيث لا يعود إلى ارتكاب الجريمة مستقبلاً ويتفق ذلك عن طريق استئصال عوامل الاجرام الكامنة في شخص المجرم^٣، بمعنى منع الشخص المحكوم عليه من العودة على ارتكاب الجريمة مرة أخرى نتيجة لما تتضمنه العقوبة من إيلاء.

وتعد الغرامة الضريبية عقوبة مالية صارمة تحقق الجانب الردعي للشخص المرتكب الجريمة الضريبية، بحيث لا يعود هذا الأخير مرة أخرى

¹ Keith Devlin, **Sentencing offender in Magistractes Courts**, Sweet and Maxwell, London, 1970, P.61.

² Keith Devlin, Op. Cit. P.65.

^٣ د. محمد نعيم نصر فرحات، مرجع سابق، ص ١٢٢.

لارتكاب هذه الجريمة، لأن العقوبة الماليّة بصفة عامة والعقوبة الضريبية بصفة خاصة لا يعتاد المجرم عليها مهما تكرر توقيعها عليه^١.

والخلاصة: فإن الغرامة الضريبية في حالتها الساكنة في النص تهدف إلى التأثير في سلوك جميع الأفراد المخاطبين بأحكام القانون الضريبي عن طريق التهديد بما تتطوي عليه من جسامة معينة، وهو ما يسمى بالردع العام.

أما في حالتها التطبيقية فإنها تهدف أساساً إلى التأثير في سلوك المكلف الذي فُرضت عليه حتى يتطابق مستقبلاً مع قواعد القانون، وهو ما يسمى بالردع الخاص أو الإصلاح.

الفرع الثاني: الأثر السلبي للغرامة الضريبية

كنا قد ذكرنا آنفاً الدور المهم الذي تؤديه الغرامة الضريبية والغاية من فرضها في مختلف التشريعات الضريبية، من حيث مساهمتها بشكل مباشر في زيادة الحصيلة الضريبية بحسبها مصدراً فرعياً من مصادر الإيرادات التي تحصل عليها الدولة، وكذلك نجاعتها في تفعيل الجانب الردعي للمكلفين والذي يؤدي بدوره إلى رفع مستوى الامتثال الضريبي ومكافحة التهرب من الضريبة.

إلا أن ما يثير التساؤل هنا هو مدى توافق نصوص وأحكام الغرامة الضريبية مع الواقع العملي، بمعنى آخر هل حققت الغرامة الضريبية الأهداف

^١ من المفيد أن نسرد قول نيل ولكر في شأن الغرامة كعامل تأهيل وردع إذ يقول "ليس من السهل أن نجد تدبيراً عقابياً من ذا الذي يسمى بفكرة الغموض، لذلك فإن الغرامة يمكن اعتبارها كعقوبة وكتأهيل وكعامل ردع، وهي تستعمل للمساعدة على إصلاح المجرم"

Nigel Walker, **Crime and punishment in Britain**, University press, Edinbuge, 1968, P.143.

المنشودة التي فُرِضت من أجلها؟؟؟ وهذه إحدى مشكلات البحث والتي نحاول دراستها.

ويمكن أن نبحت هذا الأمر من جانبين آخذين بعين الاعتبار التفاوت بين قوانين الدول في فرض وتقدير سعر الغرامة الضريبية، وكذلك التغيرات والتقلبات الاقتصادية التي تمر بها البلدان إذا ما قورنت بجمود التشريعات الضريبية.

أولاً: أثر ارتفاع مبلغ الغرامة الضريبية على نشاط الأفراد، إذ قد يؤثر ارتفاع مبلغ الغرامة الضريبية في بعض الدول بصفة كبيرة على الأشخاص خصوصاً إذا تعلق الأمر بجرائم الغش والتهرب الضريبي، حيث يعتمد المشرع غالباً إلى تشديد مبلغ هذه الغرامة، وهذا ما يشكل جانباً سلبياً ينعكس على النشاط العادي للأشخاص والمؤسسات، بحيث ينقص من مردوديتهم المالية وقد يسبب في توقف نشاطهم بسبب العجز المالي.

وفضلاً عن ذلك، فإنه ينتج عن صرامة أحكام الغرامة الضريبية من حيث ارتفاع مبلغها عدم قدرة الشخص على التخلص من عبء هذه الغرامة، مما يؤدي إلى نشوء أزمة مالية مستعصية^١.

إضافةً إلى أن جسامه مبلغ الغرامة وعدم قدرة الأشخاص على تحمل نتائجها، يجعل إمكانية تحصيل هذه المبالغ أمراً ضعيفاً، بحيث لا تقلح أية طريقة لتحصيل الغرامة بصفة كلية، وهذا الوضع يسبب عبئاً إضافياً كبيراً على الإدارة الضريبية بسبب تنوع مهماتها.

^١ السعيد محامدية وعبيد عبايدية، مرجع سابق، ص ٢٠.

ثانياً: أثر انخفاض مبلغ الغرامة الضريبية على سلوك الأفراد، فقد يكون مبلغ الغرامة الضريبية منخفضاً بنسبة كبيرة بحيث لا يضاهاي جسامه الجريمة المرتكبة، فتفقد بذلك الغرامة كل مزاياها وخصائصها والأهداف التي تتوخاها، ويفقد المكلف الشعور بوقعها وجسامتها ويعتاد التكرار عليها.

وقد يرجع السبب في ذلك إلى جمود التشريعات الضريبية إذا ما تلازم هذا الجمود مع تغييرات وتقلبات اقتصادية على مدى السنين تجعل من سعر الغرامة زهيداً وغير مجدياً، كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣^١، حيث نلاحظ تدني نسب الضرائب المفروضة في هذا القانون، وبالتالي تدني نسب الغرامات المفروضة عليها^٢، مما يفقد هذه الغرامات مزاياها.

في حين نجد أن الغرامات الضريبية في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ لا تزال مناسبة نوعاً ما في الوقت الراهن بسبب ارتفاع مبلغها حين فرضها^٣.

لذلك فمن الصفات الواجب توافرها في الغرامة في العصر الحديث أن تكون متوافقة مع قدرة المكلف على تسديدها، بمعنى أن تكون الغرامة متناسبة

^١ تنص المادة ١٢٩/ من هذا القانون: (ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وتسري أحكامه بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ صدوره) دمشق ١٣/١١/٢٠٠٣.

^٢ تنص المادة ١٠٠/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (كل مخالفة لأحكام المادة السابقة يعاقب عنها بغرامة ١٠٠ مئة ليرة سورية تفرض عن كل فرد من الذين شملتهم المخالفة.....).

^٣ تنص المادة ١٣٢/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥: (يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب..... ارتكب الأفعال الآتية....).

مع الجرم، فلا تكون مرتفعة فتؤدي إلى مخالفة العدالة الضريبية وإرهاق المكلف بها، ولا تكون منخفضة فتفقد أهميتها في التمويل والردع.

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية

كما بينا سابقاً، فإنه لم يعد يخفى على أحد الدور الهام الذي تؤديه الغرامة الضريبية في التشريعات الضريبية بحسبها مورداً من موارد الخزينة العامة، فضلاً عن مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي ورفع مستوى الامتثال الضريبي بين المكلفين.

بيد أن هذه الأهمية تحتم علينا البحث عن التوصيف الأنسب لهذه الغرامة، وما يترتب على ذلك من نتائج تختلف باختلاف التوصيف الذي تعتريه، وقد ثار الخلاف في الفقه كما في القضاء حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية التي تفرضها القوانين الضريبية، فيما إذا كانت تتدرج تحت فصيلة العقوبات الجزائية البحتة، أم أنها لا تعدو أن تكون تعويضاً مدنياً، أم هي ذات طبيعة مختلطة.

وعلى الرغم من أن هناك الكثير من الدراسات التي حاولت معالجة هذه الإشكالية غير أن النتائج التي توصلت إليها كانت متباينة إلى حدٍ تكاد لا تتفق دراستان منها على رأي واحد، وربما يعود السبب في ذلك إلى تباين اختصاصات القائمين على تلك الدراسات، فعندما يتناولها المختص بالقانون الجزائي، يرجح في الغرامة كفة الطبيعة الجزائية، فيما يرجح المختص بالقانون المدني جانب التعويض المدني، أما المختص بالقانون الضريبي فقد يرى فيها

طبيعة خاصة تفرضها ذاتية القانون الضريبي^١، وإزاء هذا التباين كان من الضروري البحث في غمار هذا الموضوع دون التعصب لاختصاص بعينه للتعرف على الطبيعة القانونية الصحيحة لهذه الغرامات في ضوء دراسة فقهية قانونية مقارنة.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب وفق الآتي:

المطلب الأول: الغرامة الضريبية عقوبة جزائية بحتة.

المطلب الثاني: الغرامة الضريبية تعويض مدني.

المطلب الثالث: الاتجاهات الأخرى في توصيف الغرامة الضريبية.

^١ د. صباح مصباح محمود وأ. احمد خليف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ٢٠٠٧، ص٤٤٣.

المطلب الأول

الغرامة الضريبية عقوبة جزائية بحتة

إنَّ أول ما يتبادر إلى الذهن لدى القارئ في توصيف الغرامة الضريبية هو عدّها عقوبة جزائية، إلّا أن الحقيقة أن هذا التوصيف لا يعدو أن يكون فرضاً لما يترتب عليه من نتائج هامة ومختلفة في المجال الضريبي.

لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى مبررات توصيف الغرامة الضريبية كعقوبة جزائية والنقد الذي أصابه، ومن ثم استخلاص بعض النتائج المترتبة على هذا التوصيف.

الفرع الأول: مبررات توصيف الغرامة الضريبية كعقوبة جزائية:

ذهب جانب من الفقه القانوني^١ إلى اعتبار الغرامة الضريبية بأنها عقوبة جزائية خالصة تفرضها محكمة مختصة لها سلطة في التجريم والعقاب ضماناً لحسن الالتزام بالتشريعات الضريبية، وذلك في سبيل الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية للدولة.

ويؤيد هذا الجانب رأيه بعدة حجج منها أن الغرامة الضريبية تقضي بها المحكمة من تلقاء نفسها لمجرد مخالفة القانون دون الحاجة للبحث فيما أصاب الخزينة العامة للدولة من ضرر، ويجب أن تكون محددة المقدار في الحكم، ولا تتضمن فكرة وجود ضرر مادي قابل للتعويض، وذلك لأن هذه الغرامة لو كانت تعويضاً مدنياً فإن مقدارها لا بدّ أن يتحدد بمقدار الضرر الذي لحق الخزنة

^١ من أصحاب هذا الرأي د. محمود مصطفى وسمير الجزوري وأحمد ثابت عويضة ويتفق معهم أيضاً أيمن خالد قادر.

العامة، كما أن هذه الغرامة لا تطبق بطريق القياس، حيث أنه لا عقوبة دون نص صريح، ويرى أصحاب هذا الرأي أيضاً إمكانية تحصيل الغرامة الضريبية باستخدام وسائل الإكراه البدني عند تعذر التحصيل الطوعي أو الإداري، مما يعزز لديهم وصف هذه الغرامة بالعقوبة^١.

إلا أن هذا الرأي منتقد باعتبار أن العقوبات الجزائية تقوم على عدة مبادئ لا تتوفر في العقوبات المالية الضريبية، فمن ناحية يؤدي اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة جزائية بحتة إلى تطبيق مبدأ شخصية العقوبة، بينما نجد أنه قد تطل العقوبات المالية أموال ورثة المكلّف بعد وفاته كما سبق لنا القول، كما أن القانون الأصلح للمتهم لا يطبق بالنسبة للجزاءات المفروضة على مخالفة أحكام القانون الضريبي، وكذلك فإن القضاء بها لا يحتاج لإثبات ضرر واقع بالخزانة العامة لأنها تفرض على مخالفة أحكام التشريع الضريبي، إضافة إلى أن النص على إخضاع هذه الغرامة لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة يساعد على نفي صفة العقوبة البحتة عن هذه الغرامة، وفي هذا الصدد فقد نصت المادة (١٣٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ على أنه: "يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها".

ومن ناحية أخرى فإن تحديد مقدار الغرامة الضريبية بما يتناسب وما لم يتم دفعه من الضريبة يؤكد نفي كونها عقوبة جزائية بحتة فلو كانت كذلك لأخذ

^١ أ. سهى عريقات، الشرعية الجزائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين، ٢٠١٦، ص ٥٩.

المشرّع في تقديرها بالأساس بالخطورة الإجرامية للفاعل، وهذا يدل على اختلاف طبيعة الغرامتين عن بعضهما^١.

الفرع الثاني: النتائج المترتبة على اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة جزائية:

يترتب على تكييف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة عدة نتائج سواء من الناحية الإجرائية أو من الناحية الموضوعية.

فمن الناحية الإجرائية تكون المحكمة المختصة بالحكم بها هي المحاكم الجزائية، ومن ثم فلا تختص بتوقيعها محاكم القضاء الإداري أو القضاء العادي، والاختصاص هنا يتعلق بولاية المحكمة، حيث يتعين على المحكمة غير الجزائية إذا رفعت إليها الإدارة الضريبية الدعوى بطلب الحكم بالغرامة الضريبية أن تقضي بعدم الاختصاص من تلقاء نفسها ولو لم يدفع به أحد الخصوم لتعلقه بالنظام العام، كما يجوز للقاضي أن يحكم بالغرامة الضريبية من تلقاء نفسه، وللنيابة العامة وحدها أن تطلب الحكم بها، وإذن فليس للإدارة الضريبية أن تدعي مدنياً بطلب توقيعها^٢، وكذلك فإن اعتبارها عقوبة يعني أنه لا يجوز التصالح بشأنها مع المحكوم عليه، وإنما تُطبّق بشأنها قواعد العفو العام والخاص^٣.

أما من الناحية الموضوعية فإن القول بأن الغرامة الضريبية هي عقوبة جزائية يسوغ تحصيلها بالطرق المقررة لتحصيل الغرامات الجزائية كالإكراه

^١ د. صباح مصباح محمود والأستاذ أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٤٦٢.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٥٨.

^٣ د. صباح مصباح محمود والأستاذ أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٤٦٠.

البشري، ولا يكون للإدارة الضريبية حق امتياز في تحصيلها، لأن هذا الحق يعطى لها بالنسبة للضرائب فقط^١، كما يعتد بها بمبدأ شخصية العقوبة، وعليه في حال وفاة المتهم أو المحكوم عليه بها، تتوقف الإجراءات القانونية ولا يلاحق الورثة بمبلغها، ويحكم تقادما قانون أصول المحاكمات الجزائية (قانون الإجراءات الجزائية في مصر).

وتطرح مسألة عدم الجمع بين العقوبات الجزائية والعقوبات الضريبية إشكالاً مهماً في النظام العقابي، إذ يقصد بعدم الجمع بين العقوبات الجزائية والضريبية عدم جواز معاقبة المخالف على نفس الفعل مرتين من قبل القضاء الجزائي ومن طرف الإدارة الضريبية، والذي يعد من الإشكالات الحديثة، بالرغم من اختلاف الطبيعة القانونية لكل منهما، حيث تعتبر الغرامة الجزائية ذات طبيعة قمعية، في حين أن الغرامة الضريبية تكتسي طابعاً مزدوجاً بين التعويض والردع.

وقد تطرق القضاء الفرنسي لهذه المسألة وأوجد لها حلاً في ظل غياب الحل التشريعي، فصدر في البداية عن المجلس الدستوري الفرنسي قرار بتاريخ ١٩٨٢/٧/٣^٢ الذي اعتبر فيه أن مبدأ "عدم الجمع بين العقوبات" ليس له

^١ د. محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، بحث منشور على شبكة الانترنت، <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164547>

^٢ DC 30/07/1982, n0 82-143, Prix et revenus, cité par Guy GEST, op.cit., p.64.

قيمة لا دستورية ولا تشريعية، وتبنى نفس الحكم في قرار صادر بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢٨^١.

وذهب في قرار ١٩٩٦/٧/٢٤^٢ إلى عدم الجمع بين العقوبات الجزائية والعقوبات الضريبية.

إلا أنه في قرار آخر صادر بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٣٠^٣ أكد فيه وجوب احترام مبدأ تناسب العقوبات في حالة الجمع بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية، وهذا ما يثيره القاضي في حكمه بأن يراقب العقوبة الإجمالية فلا تتجاوز الحد الأقصى للعقوبات السارية، وبهذا القرار يكون المجلس الدستوري قد اعترف ضمناً بدستورية مبدأ الجمع بين العقوبات من طبيعة مختلفة ولنفس السبب^٤.

¹ DC du 28/07/1989, n0 89-260, Sécurité et transparence du marché financier, cité par Guy GEST, op.cit., p. 64.

² DC du 24/07/1996, n096-378, Loi de réglementation des télécommunications cité par

Emmanuelle MIGNON, **Cumul des sanctions pénales et fiscales**, in La facturation de complaisance dans les entreprises (ouvrage collectif), Harmattan, 2001, p.88.

³ DC du 30/12/1997, n0 97-395, Loi de finances pour 1998, cité par Yann de GIVRE, op.cit., p.98.

⁴ DC n0 97- 395 cité par Yann de GIVRE, op.cit., p. 98 : « *Le principe qui veut qu'une même personne ne peut pas être punie deux fois pour le même fait ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives* ».

وأكدت محكمة النقض الفرنسية أن مبدأ عدم الجمع لا يُطبق على العقوبات من طبيعة مختلطة في قرار صادر لها بتاريخ ١٩٩٧/١١/٦^١ عن الغرفة الجزائية، يقر بأن المتابعات الجزائية التي تهدف لقمع السلوكيات الصورية للضريبة لها طابع وموضوع مختلف عن المتابعات الممارسة من قبل الإدارة في إطار الرقابة التي تهدف إلى تحصيل الضرائب، وتبنى قاضي النقض هذا القرار بأن العقوبات الضريبية الهدف منها هو تحصيل الضرائب أصلاً، أما العقوبات الجزائية تهدف إلى قمع المخالفات التي من شأنها أن تؤدي للتهرب أو الغش الضريبي^٢.

وصدر عن مجلس الدولة قرار "Jammet" في ١٩٩٧/٤/٤^٣ يقضي فيه بعدم السماح للمدين من الإفلات من العقوبة الضريبية بحجة مبدأ عدم الجمع بين العقوبات الإدارية والجزائية.

والأصح أن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات هو مبدأ جزائي، ويطبق في العقوبات الجزائية، أي أنه لا يُطبق في حالة الجمع بين العقوبات الجزائية والجزاءات الإدارية، وبالتالي يجوز الجمع بين العقوبات الجزائية والجزاءات

¹ Cass. crim. 6 novembre 1997 n° 5919, Pini, RJF, 12/98 n° 1497, Bull. crim. n° 379 p.1275 cité par Yohann BERNARD, **Principes constitutionnels et régime juridique des sanctions fiscales** : deux exemples de dialogue constructif entre juge constitutionnel et juge de l'impôt, ouvrage collectif sous la direction de Thierry LAMBERT, Harmattan, 2006, p.175

² Yann de GIVRE, op.cit. , p 99.

³ CE Avis 4 avril 1997, Jammet, RJF 5/97, n° 469, cité par Jean François FLAUSS, **Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme**, R.F.F.P., L.G.D.J., n° 65, 1999, p 93.

الإدارية في الجريمة نفسها في المجال الضريبي، بل إن هذا من الشائع جداً في التشريعات الضريبية عموماً لضمان نفاذ القاعدة الضريبية^١.

^١ د. محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، الموسوعة العربية، بحث منشور على شبكة الانترنت، <http://arab-ency.com.sy/law/detail/164547>.

المطلب الثاني

الغرامة الضريبية تعويض مدني

كذلك الأمر ذهب البعض إلى ترجيح الصفة التعويضية للغرامة الضريبية، والقول بأنها تتحول بمجرد الحكم بها نهائياً إلى دين مدني يُثقل ذمة المحكوم عليه وينتقل إلى ورثته، وقيل في معرض التعليق على هذا التكييف بأنه لجأ إليه الفقهاء لتبرير إمكان تحصيل الغرامات من ورثة المحكوم عليه بعد وفاته ولتبرير تحقيق صالح الخزينة^١، ويرى فقهاء آخرون أن الغرامة تصبح ديناً عاماً للدولة على المحكوم عليه كدين الضريبة، وعليه فلا تزول إلا بالدفع إلى الخزينة العامة^٢، فالقول بأن الغرامة الضريبية تعتبر أقرب إلى التعويض المدني من العقوبة الجزائية يرتّب نتائج مختلفة، لذلك سنعرض إلى المبررات التي استند إليها أصحاب هذا الرأي والنتائج المترتبة على ذلك.

الفرع الأول: مبررات توصيف الغرامة الضريبية بالتعويض المدني:

يذهب أنصار هذا الاتجاه^٣ إلى اعتبار الغرامة الضريبية تعويض من طبيعة مدنية^٤، تُدفع للخزينة العامة عما لحقها من ضرر أو ما كان سيلحق بها جراء ارتكاب أعمال منافية لأحكام القانون الضريبي أو الامتناع عن تنفيذ

^١ د. سمير الجنزوري، الغرامة الجنائية، رسالة دكتوراه، دار العهد الجديد للطباعة، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٨٩.

^٢ مشار إليه لدى د. سمير الجنزوري، المرجع السابق، ص ٨٩.

^٣ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٩٧. د. حسن صادق مرصاوي، المرجع السابق، ص ١٥٣. د. رمسيس بهنام، مرجع سابق، ص ٢٣.

^٤ يعرف التعويض بأنه: مبلغ من النقود أو أية ترضية من جنس الضرر تعادل ما لحق المضرور من خسارة وما فاتته من كسب كانا نتيجة طبيعية للفعل الضار. انظر د. بريك فارس حسين و منار عبد الغني، مرجع سابق، ص ٨١.

أحكامه، وقد تأثر هذا الرأي بالتشريع المصري الذي استخدم في المادة ٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧/ لعام ١٩٨٥ عبارة (التعويض) استناداً إلى أن العبرة في تحديد طبيعة الغرامة إنما تكون بتسمية المشرع لها، وقيل بأن الوظيفة التي تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه تلك التي يقوم بها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية^١.

ويسوق أصحاب هذا الرأي عدة أدلة لتبرير ودعم رأيهم، فهم يرون أنه لا مانع وفقاً لأحكام قانون العقوبات من الجمع بين عقوبة الغرامة الجزائية والتعويض المدني، في حين من غير المعقول وجود حكم يجمع بين عقوبتين من نفس النوع وبالتالي فإن الغرامة الضريبية ما دامت ليست غرامة جزائية فهي بالتأكيد ستكون تعويض مدني، كذلك فإن استعمال التشريعات الضريبية لفظ الزيادة أو التعويض يفيد اتجاه نية المشرع إلى اعتبار هذه الغرامة تعويضاً مدنياً وليس نوعاً من أنواع الغرامات النسبية^٢ التي يمكن الجمع بينها وبين الغرامات الجزائية البحتة^٣، كما أنه لا يجوز العفو أو وقف تنفيذ الحكم الذي يحكم بالغرامة الضريبية، ومبالغ هذه الغرامات تؤول حصيلتها للخزانة العامة ويتبع ذلك أن تكون هذه المبالغ المدفوعة تعويضاً عما أصاب الخزانة العامة من ضرر، الأمر الذي يعزز لديهم اعتبارها تعويضاً مدنياً، وأن المشرع حدّد التعويض لأنه اعتدّ بما يترتب على التأخير في تسديد الضريبة المستحقة من

^١ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٤.

^٢ المقصود بالغرامة النسبية هي التي يرتبط مقدارها بالضرر الفعلي للجريمة، أو بالفائدة التي حققها الجاني من ارتكاب الجريمة أو أراد تحقيقها، وسميت بالنسبية لأنها تتناسب مع الضرر أو الفائدة المترتبة على الجريمة أو المحتملة منها. انظر د. بيرك فارس حسين ومنار عبد الغني، مرجع السابق، ص ٩٢.

^٣ د. صباح مصباح محمود والأستاذ أحمد خلف الدخيل، مرجع سابق، ص ٤٥٨.

أضرار وأن الدولة شأنها كشأن أي شخص آخر لها حق المطالبة بتعويض الضرر الذي لحقها من فعل الغير^١.

ومن الحجج المؤيدة لذلك أيضاً القول بجواز اعتماد مبدأ المصالحة في إطار الغرامة الضريبية بأن يلجأ المكلف المدين إلى دفع مبلغ معين للإدارة الضريبية الأمر الذي يبعدها عن كونها غرامة جزائية ويجعلها أقرب إلى التعويض^٢.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذا الرأي أن التعويض المدني يقوم على أساس إثبات الضرر، ولا يحكم به إلا حين تَحَقُّق الضرر، أما الجزاءات الضريبية فيحكم بها القاضي من تلقاء نفسه ودون أن يتحقق من وقوع ضرر على خزانة الدولة من عدمه، فالضرر هنا مفترض باعتبارها جرائم تمس النظام العام^٣، كما أن الاحكام القانونية الخاصة بالتعويض توجب أن لا يتجاوز هذا التعويض حجم الضرر الناجم، وأنه إذا جاز أن يحدد القانون أو الاتفاق مبلغ التعويض جزافياً (كما في غرامة التأخير والشرط الجزائي) فإن التقدير الجزافي يجب أن يقترب بقدر الإمكان من الضرر الحقيقي الذي لحق المجني عليه^٤، في حين ان مبلغ الغرامة المفروضة قد يتجاوز حجم الضرر الذي تتعرض له الخزانة العامة.

^١ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ١٧٠.

^٢ المستشار البشري الشوريجي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٤، ص ٦٥.

^٣ أ. سهى عريقات، مرجع سابق، ص ٥٩.

^٤ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٤.

كما أن علاقات الضرائب هي من العلاقات التنظيمية، لذا فإن قواعد القانون العام هي المعنية بتنظيم هذه العلاقة، وليست من علاقات القانون الخاص لكي يكون الأساس في تنظيمها^١.

أما بالنسبة لاستعمال بعض التشريعات الضريبية لوصف الغرامة بالتعويض فإن ذلك لا يُسبغ عليها وصفاً دقيقاً بالضرورة، فالعبرة ليست بالتسمية التي يطلقها المشرع على الفعل، ولكن العبرة بجوهر الشيء وموضوعه وما يتمتع به من خصائص قانونية^٢، وكذلك فإن العلاقة بين الدولة والممول المكلف بالضريبة ليست علاقة تعاقدية حتى يكون الغرامة المحكوم بها تعويضاً مدنياً من جزاء القصور الناتج عن عدم تنفيذ العقد بين الطرفين، بل هي علاقة من علاقات القانون العام.

الفرع الثاني: النتائج المترتبة على اعتبار الغرامة الضريبية تعويضاً مدنياً:

رتب أصحاب هذا الاتجاه بعض النتائج المستمدة من أحكام القضاء والتي تتسجم مع التكييف القانوني لاعتبار الغرامة الضريبية تعويضاً مدنياً، ومنها أن الحكم بها تختص بالنظر به المحكمة المختصة بالنزاعات الضريبية كمحكمة القضاء الإداري أو القضاء العادي بحسب الحال وليس القضاء الجزائي، كما أنها تتقدم بمضي المدة المقررة لتقدم الضريبة، وأن الحكم بها غير قابل لوقف

^١ د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٠١.
^٢ هذا ما أكدته محكمة النقض المصرية في حكم لها في ١١ مارس سنة ١٩٥٢ إذ قالت أن المشرع لم يقصد الخروج بالتعويض عن كونه جزاء يلزمه الغرامة وأنه ما زال يغلب عليه معنى العقوبة وإن خالطه التعويض، انظر: د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ١٤٩.

التنفيذ أو الأخذ بالأعذار المخففة ولا بالظروف المشددة فهي ليست من قبيل العقوبات بالمعنى الحقيقي، وأنه لا مجال لتطبيق فكرة الاكراه البدني لتحقيق مبلغها، مع جواز الحكم بها على عديم الأهلية والمسؤول عن الحقوق المدنية، كما يصح التضامن بين المحكوم عليهم بها في حالة تعددهم.

إضافةً إلى ذلك فإن توصيف الغرامة بالتعويض يعني استبعاد تطبيق القانون الأصلح للمتهم الصادر بعد ارتكاب الفعل على هذا النوع من الغرامات لتعلق حق الخزينة العامة بها، كذلك فإن القول بأن الغرامة الضريبية تعويضاً يعني أنها تلحق المحكوم بها أثناء حياته وتلحق ورثته بعد وفاته باعتبارها ديناً مدنياً لا علاقة له بقاعدة شخصية العقوبة^١.

وأخيراً فإن إسباغ الصفة التعويضية على الغرامة يجعلها تفلت من مبدأ قانونية الغرامة الضريبية ويجعل فرضها مرتبطاً بالضرر الحاصل فقط، ويصبح بالإمكان فرض غرامات تأخذ صفة التعويض بعد ارتكاب المكلف المخالفة أو الجرم، وهذا ما لا يمكن قبوله نظراً لأن الغرامة الضريبية كما أشرنا سابقاً تُفرض بقانون يحدد مقدارها مسبقاً.

^١ المستشار البشري الشوريجي، مرجع سابق، ص ٦٦.

المطلب الثالث

الاتجاهات الأخرى في توصيف الغرامة الضريبية

على الرغم من أن الجدل قد ثار كثيراً حول اعتبار الغرامة الضريبية إمّا عقوبة جزائية أو تعويض مدني، إلّا أن هناك أيضاً من حاول أن يجمع بين خصائص كل من العقوبة والتعويض وعدّ هذه الغرامة ذات طبيعة مختلطة، بل إن هناك من اعتبرها ضريبة إضافية أو عقوبة إدارية أو أنها جزاء ضريبي خاص اقتضته خصوصية التشريع الضريبي.

وسنعرض لكل من هذه الآراء والانتقادات الموجهة لها كلّ على حدى، وفق الآتي:

الفرع الأول: الغرامة الضريبية ذات طبيعة مختلطة:

ذهب الرأي الغالب في الفقه والقضاء إلى اعتبار الغرامة الضريبية جزاءً مختلطاً يحمل بين طياته معنى كل من العقوبة الجزائية والتعويض المدني، على اعتبار أن النظر الجلي في هذه الغرامة يظهر انطباق بعض أحكام العقوبات الجزائية وبعض أحكام التعويضات المدنية عليها.

ومن الجدير بالذكر أن الفضل يعود في هذا الرأي إلى محكمة النقض الفرنسية التي كانت أول من قرر هذه الطبيعة المختلطة لهذا الجزاء^١، وتبعتها بذلك محكمة النقض المصرية، حيث تشير أحكام القضاء المصري إلى أن

^١ من الفقهاء الفرنسيين الذين أبدوا هذا الرأي هم (ادوارد بوريل، بوزا، دونديه دي فاير، مانويل)، مشار إليهم لدى د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالضريبة، مرجع سابق، ص ٨٠.

الغرامات الضريبية هي جزاء يغلب فيه صفة العقوبة وإن خالطه التعويض، أو أنها عقوبة تنطوي على عنصر التعويض^١، بينما اختلف فقهاء أصحاب هذا الرأي فيما بينهم بخصوص ترجيح عنصر العقوبة أو عنصر التعويض على هذا النوع من الجزاءات الضريبية، فرأى البعض^٢ تغليب عنصر العقوبة وأطلق عليها (عقوبة تعويضية) في حين يذهب البعض إلى ترجيح عنصر التعويض فأطلق عليها (تعويض عقابي)^٣.

أما محكمة النقض الفرنسية فقد غلبت معنى التعويض على معنى العقوبة، وتطبيقاً لذلك فقد قضت بأن الجزاءات الضريبية ليست عقوبة بالمعنى الصحيح بقدر ما هي تعويض للخرانة^٤.

ولعل موقف محكمة النقض الفرنسية هو الأقرب للصواب، حيث أن العقوبات المالية في الجرائم الضريبية غير مقصودة كجزاء بشكل بحت، بل إن الهدف الأساسي منها هو حماية خزينة الدولة وتعويضها، وهذا ما يبرر نص المشرع على جواز التصالح فيها، ومن ناحية أخرى تصبح العقوبات المفروضة

^١ هذا ما يستدل عليه من قرار محكمة النقض المصرية التي قضت بأن: التعويض المنصوص عليه في المادة ١١٨/ من القانون رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١/ هو جزاء نسبي يلزم عقوبة السجن التي يحكم بها على الجاني ويغلب عليه معنى العقوبة، وإن انطوى على عنصر التعويض وينسب إلى ما لم يدفع من الضريبة وهو الجزء الذي كان عرضة للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون...، نقض جنائي رقم ١٥٩٨/ لسنة ٦٠ق- جلسة ١٩٩٨/١١/٢٣، مجموعة أحكام النقض، السنة ٤٩، ص ١٥١١.

^٢ د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص ١٩٩-٢٠٠.

^٣ المستشار البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر، ص ٦١.

^٤ د. غسان عليان وأحمد دبك، الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، دراسة مقارنة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة النجاح الوطنية، المجلد ٢٥، العدد ٢، ٢٠١١، ص ٣٨٥.

واجبة الأداء حتى لو صدر قانون آخر يخفف منها أو يلغيها، فتبقى الغرامة المقررة كونها جاءت لتعويض خزينة الدولة عن عدم أداء الضريبة بوقتها المحدد، أو من تهرب المكلفين منها، وكذلك فإن الغرامة تُفرض بشكل تلقائي حتى لو لم يتحقق من وقوع الضرر على خزينة الدولة.

وبالعودة إلى الرأي القائل بالطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية، فإنه أيضاً لم يسلم من النقد على الرغم من أنه يمثل غالبية الفقه والقضاء، وأهم الانتقادات التي وجهت له هو أنه رأي تحكّمي يجمع في جزاء واحد بين وظيفتين متعارضتين هما العقوبة والتعويض^١، فأساس التعويض هو إصلاح الضرر حيث يقدر بقدره، أما العقوبة فهدفها تقويم الجاني، كما انتقد أيضاً بأن الأخذ به يؤدي إلى نتائج غامضة، فأصحاب هذا الرأي سواء الذين غلبوا صفة التعويض على صفة العقوبة أو العكس لم يستطيعوا أن يحددوا مدى هذا التغليب، أو أن يتمكنوا من وضع ضابط دقيق لتطبيق أحكام العقوبة وآخر لتطبيق أحكام التعويض المدني في هذا الجزاء، ولذلك فإن إنشاء هذا الجزاء الجديد المختلط يثير الشبهات^٢.

وقد توصل الفقه والقضاء إلى الكثير من النتائج القانونية التي تترتب على القول بالطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية، إلا أن هذه النتائج جاءت دون ضابط محدد تسترشد به بحيث يمكن تطبيقه كلما عرض نزاع يتطلب الحكم

^١ يرى (جارو) أنه لا يمكن الجمع بأي حال من الأحوال بين صفتين في آن واحد، وبمعنى آخر، إن صفة التعويض والعقوبة كل منهما تستبعد الأخرى، ولا يجتمعان سوية، وعليه يجب اختيار إحدى هاتين الصفتين، انظر: د. طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

^٢ انظر في تفصيل ذلك: د. إيدن خالد قادر، مرجع سابق، ص ١٢٠. و د. قدري نقولا عطية، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

بالغرامة الضريبية، فأصبح معيار الغرامة الضريبية لا يكفي لتحديد ما تتميز به هذه الغرامة عن الغرامة الجزائية أو التعويض المدني.

والنتائج المستخلصة من الصفة العقابية للغرامة الضريبية هي:

١. الالتزام بمبدأ الشرعية، أي لا عقوبة ولا جريمة إلا بنص.
٢. لا يلاحق فيها الورثة بعد وفاة المحكوم عليه وقبل التنفيذ.
٣. القضاء الجزائي هو المختص بإيقاعها.
٤. تتقدم فيها الدعوى والعقوبة وفقاً لقانون أصول المحاكمات الجزائية.
٥. عدم وجوب إثبات الضرر من قبل الإدارة الضريبية.
٦. يطبق بشأنها العفو العام.

أما النتائج المستخلصة من صفة التعويض فيها هي:

١. إمكانية الحكم بها ضد الأشخاص غير المسؤولين فيها لانعدام التمييز
٢. لا يؤخذ بها بالأعذار المخففة أو الظروف المشددة للعقوبة إلا بنص.
٣. وجوب جمعها عند تعدد الجرائم.
٤. عدم جواز إيقاف تنفيذها.
٥. لا تسري بشأنها قاعدة القانون الأصلح للمتهم.
٦. جواز الصلح فيها مع المحكوم عليه.

الفرع الثاني: الغرامة الضريبية إضافية

ذهب رأي في الفقه إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية وتقع على المكلف عند مخالفته أحكام التشريعات الضريبية^١، وقد استند أصحاب هذا الرأي إلى أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بفكرة الضريبة الإضافية وهي زيادة مقدار الضريبة الأصلية كجزاء للمكلف عن إخلاله بالتزاماته الضريبية.

ويعيب هذا القول أن دين الضريبة - بحسب طبيعته - ينشأ في ذمة المكلف بقوة القانون بمجرد حصول الواقعة المنشئة له، أما قرار ربط الضريبة فلا يعدو دوره كشف هذا الدين وتحديد مDAH وفقاً للقانون بحيث لا يؤثر عدم صدور هذا القرار في نشوء الدين في ذمة الممول^٢، ومن جهة أخرى فإن اعتبار الغرامة الضريبية إضافية يجعل هذا المبلغ الإضافي جزءاً من الضريبة الأساسية وبالتالي لا يجوز للإدارة الضريبية التصالح بشأن دين الضريبة مع المكلف بها، في حين يجوز التصالح في الغرامة الضريبية مع المحكوم عليه، كذلك إن القول بأن الغرامة الضريبية إضافية يؤدي إلى تقرير أهداف عقابية، تضاف إلى الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية للضريبة، وهذا أمر غير مألوف في الفكر المالي^٣.

^١ د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجزائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧، ص ٥٩.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٦.

^٣ د. محمد علوم المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠١٠، ص ١٨٩.

وبالتالي فإن قلة الأسانيد القانونية التي أوردها أصحاب هذا الرأي يؤكد عدم صحة ما انتهى إليه

الفرع الثالث: الغرامة الضريبية عقوبة إدارية

يعتقد أنصار هذا الاتجاه بأن الغرامة الضريبية ما هي إلا عقوبة إدارية بحتة تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة الضريبية^١، فهم يرون أن تحويل القضاء سلطة الحكم بالغرامة الضريبية لا يغير من إدارية هذا الجزاء، فالأمر في النهاية يعود للقضاء باعتباره المرجع الأخير لجميع الجزاءات بما له من ولاية عامة، فيحكم بها حتى لا تكون الإدارة الضريبية خصماً وحكماً في ذات الوقت. ووجه النقد إلى هذا الرأي بأنه يخلط بين الجزاءات الإدارية والجزاءات المالية ويغفل الحدود بين القانون الإداري والقانون المالي، حيث يختلف الجزاء الإداري عن الجزاء الضريبي من حيث المضمون، فالجزاء الإداري يتمثل بالإجراءات التي تتخذها الإدارة لتجنب وقوع الجريمة والمحافظة على النظام ومنع الفوضى والاضطراب، على خلاف الجزاء الضريبي الذي يفرض لحماية حق الخزينة العامة من الضياع، نتيجة الجرائم والمخالفات الضريبية، كما أن الجزاء الإداري تفرضه الإدارة على الأشخاص الذين يتمتعون بالصفة العمومية، بينما توقع الجزاءات المالية على الأفراد^٢.

^١ د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٤٨.

^٢ عبد الكريم المعيش، الجزاءات المترتبة على تهريب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة الاسراء الخاصة، كلية الحقوق، عمان، ٢٠٠٨، ١٣١.

الفرع الرابع: الغرامة الضريبية عقوبة ذات طبيعة خاصة

ظهر جانب من الفقه القانوني^١ والذي دعا إلى اعتبار العقوبات الضريبية قائمة على أسس ضريبية بحتة تنبثق من ذاتية القانون الضريبي وتهدف بالدرجة الأولى إلى مد الخزنة العامة بالموارد المالية اللازمة، وحماية القانون الضريبي من انتهاك أحكامه خاصة لما يتعلق الأمر بالواجبات الضريبية، وبالتالي يحكم بها القاضي من تلقاء نفسه، وتتخذ بطريق الإكراه البدني كما أنه لا يجوز إرجاء الوفاء بها أو وقف تنفيذها، لأنها مقررّة لمصلحة الدولة.

على الرغم من أن البعض^٢ لا يحبذ التنفيذ الجبري والإكراه البدني للعقوبات، على أساس أن العقوبات الضريبية يفترض أن تتبع طبيعتها من الهدف الرئيسي الذي شرعت لأجله، وهو حماية خزينة الدولة، فالعقوبات التي تفرضها قوانين الضرائب تهدف إلى ضمان تحصيل الضرائب، وحق الدولة في التعويض عن الضرر المفترض الواقع عليها، لذلك هي ليست مقصودة لذاتها، وإنما هي وسيلة رادعة أجازها القانون حتى تحول دون تهرب المكلفين من أداء الضرائب المستحقة عليهم، وبالتالي يفترض أن تكون عقوبات ماسة بالذمة المالية للمكلف دون أن تطل جسده.

ويرى البعض أنه إذا كانت الغرامة تحقق ذاتية القانون الضريبي، فهذا لا يعني أن جميع الجزاءات الواردة في تشريعات الضرائب هي جزاءات ضريبية بحتة، فعقوبة الحبس على سبيل المثال لا تفقد طبيعتها الجنائية بغية تحقيق

^١ د. عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٤٥.

^٢ د. أيمن خالد قادر، مرجع سابق، ص ١٦٦.

ذاتية القانون الضريبي وتتحول من حبس جنائي إلى حبس ضريبي، لذلك فإن الحكم بالغرامة في إطار القانون الضريبي لا يفقدها طبيعتها الجنائية^١.

ويؤيد الباحث الرأي الذي انتهى إلى أن الغرامة الضريبية تشكل جزاءً ضريبياً خاصاً ينبثق من القواعد والتشريعات الضريبية ومبادئها، بمعنى أن ذاتية القانون الضريبي تقتضي وجود هذه الجزاءات لحماية أموال الخزينة العامة للدولة واللازمة لتغطية حاجاتها العامة، ومن ثم لا نرى من ضير في ظهور جزاء من نوع جديد وهو الجزاء الضريبي الخاص إذا ما اقتضت الضرورة ذلك، ولا نجد ضرورة أكثر من هذه والتي لم يستطع فيها الفقه والقضاء أو حتى التشريع وصف الغرامة الضريبية بالعقوبة الجزائية أو بالتعويض المدني أو بكلاهما بشكل قاطع، وبالتالي لا يمكن إدراجها ضمن أحد نوعي الجزاء السابقين.

كما أن إطلاق وصف الجزاء الضريبي الخاص على الغرامة الضريبية لم يكن لأنها وردت في القانون الضريبي، بل لأننا لا نجد في قواعد القانون الجزائي ولا في قواعد القانون المدني من جزاءات تتناسب والأحكام الخاصة بالغرامة الضريبية، الأمر الذي دفع إلى البحث عن وصف دقيق لهذا الجزاء، فكانت الإجابة بالعودة إلى خصوصية هذا الجزاء النابعة من كونه جزاء ضريبي، ولا محل للتساؤل عن عدم وجود حبس ضريبي عل غرار الغرامة الضريبية، ذلك أن القواعد العامة في الحبس الجنائي كافية وتتفق مع أحكام وأهداف وغايات القانون الضريبي.

^١ د. أيمن خالد قادر، مرجع سابق، ص ١١٨.

الفصل الثاني

نطاق تطبيق الغرامة الضريبية والإجراءات المتعلقة بها

بعد أن تناولنا في الفصل الأول الجوانب النظرية للغرامة الضريبية من حيث تعريفها ومفهومها وطبيعتها القانونية وما يترتب عليها من نتائج، فإننا سنحاول التطرق في الفصل الثاني إلى تطبيقاتها العملية وحالات فرضها في التشريع الضريبي، وهذا الجانب له أهمية كبيرة، فدراسة الغرامة الضريبية في إطارها النظري لا يمكنه أن يحقق الفائدة المرجوة منه ما لم تكتمل هذه الدراسة بنصوص قانونية سليمة ومجدية يسنها المشرع تضعها موضع التنفيذ، وبذلك تنتقل الغرامة من حالتها النظرية الساكنة إلى حالتها التطبيقية.

ولا شك أن هذا الأمر بديهي، حيث نجد أن التشريعات الضريبية قد نظمت العديد من الحالات والتي يتم عند مخالفتها فرض الغرامة الضريبية، ولكن الفارق هنا يكون في الطريقة المثلى التي اعتمدها هذه التشريعات في تطبيق هذه الغرامة، كذلك الأمر بالنسبة للإجراءات الأخرى المتعلقة بها من حيث أحكام جبايتها وأثر التصالح الضريبي عليها وكيفية توزيعها.

وسنقوم بدراسة ذلك من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: حالات فرض الغرامة الضريبية

المبحث الثاني: الجوانب الإجرائية لفرض الغرامة الضريبية.

المبحث الأول

حالات فرض الغرامة الضريبية

باستقراء كل من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وكذلك قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، وغيرها من القوانين والمراسيم الأخرى ذات الصلة، سنحاول في هذا المبحث حصر الحالات التي وردت في التشريع والموجبة لفرض الغرامة الضريبية في كلا البلدين، بالإضافة إلى ذكر أحكام هذه الغرامة في حالة العود (التكرار).

وذلك من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب المباشرة

المطلب الثاني: حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب غير المباشرة

المطلب الثالث: أحكام الغرامة الضريبية في حالة العود

المطلب الأول

حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب المباشرة

وردت هذه الحالات في قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وكذلك في قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ عند إخلال المكلف بعدة أمور، منها ما يتعلق بالإقرار الضريبي ومنها ما يتعلق بعدم مسك الدفاتر التجارية أو عدم تقديمها للإدارة الضريبية، كما نُصَّ على الغرامة الضريبية عند قيام حالة التهرب الضريبي، وطالت هذه الغرامات المحاسبين في حال تواطؤهم مع الممول بهدف التهرب الضريبي.

وسنتناول دراسة هذه الحالات من خلال الفروع الخمسة الآتية:

الفرع الأول: الغرامات المتعلقة بالإقرار الضريبي

الفرع الثاني: الغرامات في حالة عدم مسك الدفاتر التجارية

الفرع الثالث: الغرامات في حالة عدم تقديم الدفاتر التجارية للإدارة الضريبية

الفرع الرابع: الغرامات المفروضة عند قيام حالة التهرب الضريبي

الفرع الخامس: الغرامات المتعلقة بالمحاسبين

الفرع الأول: الغرامات المتعلقة بالإقرار الضريبي

نص المشرعان السوري والمصري على غرامات ضريبية في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو التأخير في تقديمه عن الموعد الذي يحدده القانون، والحقيقة أن الغاية من تحديد موعد لتقديم الإقرار بعد مدة من انتهاء 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 تتطلب 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 والريح الذي حققه المكلف بدقة، حيث أن الإخلال بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في مواعده المحدد قانوناً يؤدي إلى التأخير في إنجاز التكليف الضريبي مما يؤخر بدوره من تحصيل الضريبة.

أولاً: حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي

يعد عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد مسبقاً في التشريعات الضريبية جريمة يعاقب عليها القانون، وهي من الجرائم ذات الطابع السلبي، لأنها تتخذ نشاطاً سلبياً يتمثل في عدم قيام المكلف بعمل إيجابي يفرضه عليه القانون الضريبي وهو تقديم الإقرار، كما أنها جريمة مستمرة تتجدد بامتناع الممول المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون^١.

^١ د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي (الضرائب على الدخل) تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، منشأة المعارف بالإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر، ص ٢٩٧.

ويختلف ذلك في سورية حسب نوع كل ضريبة كما هو موضح في قانون ضريبة الدّخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣، حيث يعتبر عدم التقيد بتقديم الإقرار وفق نموذج البيان الضريبي الصادر من وزير الماليّة في ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية فعلاً مستوجباً للتغريم، حيث يتوجب على الإدارة الضريبية القيام بإبلاغ المكلف بضرورة تقديم الإقرار خلال مدة معينة، وتختلف الغرامة المفروضة على المكلف تبعاً لامتناله للإنذار، وتوقيت هذا الامتنال وذلك وفق ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٨/ من قانون ضريبة الدّخل 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 بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان، تخفض إلى ١٠/ بالمائة إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدّم بالبيان بعد المدّة القانونيّة قبل تبليغه الإنذار).

ونلاحظ من هذا النص أنه في حالة قيام المكلف بالامتنال للإنذار الموجه إليه وتقديم الإقرار الضريبي خلال المهلة الإضافية المحددة بخمسة عشر يوماً، أو في حال قدم المكلف إقراره الضريبي بعد انتهاء المدّة الأصلية لتقديم البيان الضريبي ولكن قبل تبليغه الإنذار أصولاً، يرتب ذلك على الدوائر الماليّة قبول هذا الإقرار مع فرض غرامة بنسبة ١٠/ بالمائة من الضريبة المترتبة عليه، أما إذا امتثل المكلف للإنذار الموجه إليه ولكن قام بتقديم الإقرار بعد انتهاء المهلة الإضافية المحددة ضمن التبليغ بخمسة عشر يوماً، فإن الدوائر الماليّة تقوم

بإضافة غرامة إلى الضريبة المترتبة عليه وقدرها /٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان.

وفي حال تأخر المكلف عن تقديم البيان الضريبي عن المهل المحددة في المادة /١٣/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ فإن ذلك يترتب عليه 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 المضافة ٢١% من الضريبة المترتبة عدا الفائدة المترتبة على الفترة السابقة بتاريخ تقديم البيان الضريبي^١.

وأما بالنسبة لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع فإن الغرامات الضريبية تتمثل بما يلي:

في حال عدم تقديم البيان المتعلق ببداية ممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة فإنه يتم تكليف المكلف وفقاً لدورات تصنيفه وتفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها لآخر دورة تصنيف عام عن عام واحد ويتم تسطيرها على

^١ ولتوضيح ذلك أوردت التعليمات التنفيذية لتلك المادة مثلاً حول 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 ببيان 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 وتستوفي 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 وتحسب 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 احتسابه بالبند الثلاثة السابقة.

قرار التصنيف البدائي^١، وكانت الغرامة في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض ضريبة أو زيادة قيمتها هي غرامة مقطوعة وقدرها ١٠% من الضريبة المكتومة^٢ "كما هو الحال في حالة البدء بممارسة حرفة أو مهنة"، أو من الزيادة الطارئة " كحالة تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات"، وهذه الغرامة تسري على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف^٣، ليأتي المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ ويتشدد فيها بفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكلف بها لآخر دورة تصنيف عام.

وقد تم منح الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل ولم يتقدموا ببياناتهم حسب الأصول عن تلك الأعمال والعائدة لأعوام ٢٠١٤ وما قبل فرصة لتسوية أوضاعهم الضريبية لدى الدوائر المالية خلال مدة /٩٠/ يوماً، ففي حال الامتنال لذلك فإنهم يعفون من الغرامات على أن يستكملوا إجراءات التكليف من قبل الدائرة المالية أصولاً، أما في حال عدم التقيد بذلك فيخضع الأشخاص الذين يمارسون أعمالاً خاضعة لضريبة الدخل المقطوع للغرامات التي ذكرناها سابقاً.

^١ البند /٣/ من المادة الثامنة من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.
^٢ 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.
^٣ المادة /٥٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ويقصد بذلك التاريخ زيارة اللجنة أو تقديم البيان أيهما أسبق
^٤ المادة /٩/ من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥.

وتقرض غرامة تعادل ٥٠% من الضريبة السنوية عن سنة واحدة في حال خالف المكلف قرار وزير المالية الذي بموجبه فرض على المكلفين مسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية وذلك بموجب المادة /٥٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ التي نصت على أنه: (يصدر وزير المالية قراراً بالإزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعاليتهم يحدّد القرار المذكور نوع البيانات والجداول والقيود ويغرم المخالف بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة السنوية عن سنة واحدة)^١.

وأما بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور فقد أشارت المادة /٧٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ 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 المقطوعة من استحقاق المكلفين المذكورين في المادة /٧٥/ من هذا القانون.

^١ إن الغرامة المنصوص عليها في المادة /٥٧/ تعد أشد وأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة /٥٤/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

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

وقد أشارت الفقرة الأولى من المادة /٧٨/ على أنه: (إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه في المادة /٧٤/ حين الطلب وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر الماليّة المكلفين بالتدقيق أو أنه يقدم القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/ يبلغ إنذاراً بالالتزام لأحكام القانون).

وتفرض الغرامة الضريبية هنا وفق الحالات الآتية:

الحالة الأولى: إذا امتثل صاحب العمل للإنذار خلال مدة الخمسة عشر يوماً وقدم القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/ فإنه 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 الماليّة المختصة.^٢

^١ نصت المادة /٧٥/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب ويتتابع تاريخ الاستخدام: أ- هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم 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).

^٢ تعتبر القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل إلى ارتكاب خطأ 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 العمل وتاريخ انفاكه، وكذلك تواريخ التبدلات التي طرأت على وضع كل من عماله، وكذلك تعتبر القائمة غير كاملة إذا لم يذكر صاحب العمل عمالاً أو عدداً من العمال، الذين يعملون لحسابه أو عن ذكر بعض المبالغ المدفوعة لهم. انظر التعليمات التنفيذية للمادة /٧٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الحالة الثانية: إذا تقدم المكلف بالقائمة المنصوص عليها بعد مضي خمسة عشر يوماً فإنه يعاقب بغرامة مالية تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة على العاملين^١.

الحالة الثالثة: إذا لم يمتثل صاحب العمل نهائياً للإنذار، تقوم الدوائر المالية بتكليفه تكليفاً مباشراً ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة.

ثم 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.

ويلاحظ أخيراً أنه يحق لصاحب العمل تقديم بيان لاحق يتضمن تصحيحاً للقائمة غير الصحيحة وغير الكاملة المقدمة سابقاً من قبله، 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.

فإذا تم تقديم البيان اللاحق وتسديد الضريبة المترتبة بموجبه 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، وفي حال تم تقديم البيان اللاحق وتم تسديد الضريبة الناتجة عنه بعد المدة القانونية المحددة بالمادة /٧٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ فإنه لا يخضع لغرامة عدم تقديم البيان

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

في حال كون البيان الأولي قدّم ضمن المدة القانونيّة، ويخضع فقط لجزاء تأخير الدفع المحدّدة في المادة /١٠٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣^١.

أما إذا تم تقديم البيان اللاحق وتسديد الضريبة للبيان الأولي المُقدّم أساساً بعد المدة القانونيّة فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم البيان وجزاء تأخير الدفع حسب ما هو منصوص عليه في المادة /١٠٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ويعتبر هذا الالتزام مفروضاً على صاحب العمل وليس على مُستحق الضريبة، بمعنى أن الغرامة المفروضة في الحالات السابقة تعتبر غرامة غير شخصية لا تتناول المكلف الأصلي -العامل- وإنما تصيب صاحب العمل.

وأخيراً وبالنسبة لحالة عدم تقديم الإخطار بمزاولة النشاط من قبل المكلف، فإننا نكتفي بإيراد نص المادة الثامنة من المرسوم التشريعي رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ والتي جاء فيها: (تعديل المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم /١٧/ لعام ٢٠١٣ تعديلاتها 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 بضرريبة الدّخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر الماليّة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

^١ تنص المادة /١٠٧/ من قانون ضريبة الدّخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (أ- تخضع تكاليف الضريبة على الدّخل والسلف المستحقة وفق أحكام المواد /١٤/ و /١٥/ و /٢٣/ و /٢٤/ و /٧٧/ و /٨٠/ و /٨٨/ و /٩٦/ من هذا القانون لغرامة قدرها ١٠% إذا لم تدفع ضمن مهلة الاستحقاق المنصوص عليها في المواد المذكورة أو في المواد المعطوفة عليها. ب - تفرض غرامة قدرها ١٠% سنوياً من تكاليف ضريبة الدّخل المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون بما فيها جميع الإضافات غير المسددة في سنة استحقاقها. ج - يحدّد الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في هذه المادة ب ٣٠% من أصل التكاليف بما فيها جميع الإضافات).

أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

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

وأشار البند ٣/ من المادة ٨/ من المرسوم التشريعي رقم ١٠/ لعام ٢٠١٥ إلى أنه: (في حال عدم تقديم البيان الوارد في الفقرة أ/ من البند ١/ من هذه المادة تفرض غرامة تعادل مثلي الضريبة المكّلف بها).

كما أن المادة ١٠٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ قد أوضحت بأن غرامة عدم تقديم البيان المنصوص عليها في هذا القانون إنما تُحسب على أساس مجموع الضريبة وإضافاتها عدا إضافة الإدارة المحلية.

أما في مصر فقد أقرت القوانين الضريبية غرامات على المكّلف المخل بتقديم الإقرار الضريبي على نحو يوازن بين مصلحة المكّلف في عدم الإسراف في العقاب على ما يجاوز القصد منه، وبين مصلحة الدولة في أن تكون العقوبة رادعة ترهب المخالفين وغيرهم، وتحفظ للخزانة العامة حقوقها الضريبية.

وقد أشارت المادة ٨٢/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (يلتزم كل ممول بان يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة، ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة).

كما أشارت المادة ٨٣/ من ذات القانون على أنه: (يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية: أ- قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة

الضريبية عن السنة السابقة لها، بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين. ب - قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية).

وقدّر خبراء حجم البالغ الضائعة على خزينة الدولة في مصر بسبب عدم تقديم المكلفين لإقراراته الضريبية بنحو /١٠٠/ مليار جنيه سنوياً، بحيث أن نظم المعلومات في الإدارة الضريبية المصرية تبين بأن عدد المكلفين المسجلين بها يصل إلى /١٠/ ملايين مكلف لم يقدم منهم الإقرار سوى ٢.٥ مليون مكلف أي بنسبة ٢٥% فقط^١.

لذلك نجد أن المشرع المصري قد شدد كثيراً في إحاطة ذلك الإخلال بالعقوبة المناسبة، فنجده قد أفرد في الباب السابع الخاص من القانون الضريبي رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥، مادة تعاقب على هذه المخالفة وهي المادة /١٣٥/ والمعدلة بموجب القانون رقم /٥٣/ لعام ٢٠١٤ والتي تنص على ما يلي: (يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه، ولا تجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:

١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط

٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي

٣- عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من

المادة /٧٨/ من هذا القانون

^١ بحسب موقع الأهرام الرقمي <http://gate.ahram.org.eg>.

ويعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل من خالف أحكام المادة /٩٦/ فقرة /أ/ وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات^١.

ويلاحظ من هذا النص أن المشرع وضع حداً أدنى للغرامة لا يقل عن ألفي جنيه ولا يزيد عن عشرة آلاف جنيه^٢، وذلك على خلاف ما فعل المشرع السوري في ذات الحالة حيث أقرّ غرامة بنسبة مئوية معينة.

ويلاحظ أيضاً أنه لا يجوز الخروج عن الحد المقرر - الأدنى والأقصى - للغرامة باعتبار أن هذا التجاوز يمثل خطأ في تطبيق القانون، وهذا ما قصت به محكمة النقض المصرية^٣، كما استقر قضاؤها أيضاً على أن "تقدير العقوبة في حدود النص المنطبق هو من اختصاص قاضي الموضوع"^٤.

^١ تنص المادة /٩٦/ في فقرتها الأولى على أنه: (يلتزم الممول بتقديم البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابةً وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها مالم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة).

^٢ كانت هذه العقوبة في قانون ضريبة الدخل رقم /١٨٧/ لعام ١٩٩٣ عبارة عن زيادة إضافية مقطوعة من مقدار الضريبة، حيث يلزم الممول وفقاً لأحكام المادة /٩٢/ منه بتسديد مبلغ إضافي يعادل ٢٠% من قيمة الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي.

^٣ جاء حكم محكمة النقض المصرية على أنه: (لما كانت المادة ٢/٣٨ من القانون رقم ١٨٢ لسنة ١٩٦٠ المعدل بالقانون رقم ١٢٢/ لسنة ١٩٨٩ تقضي بأن يعاقب كل من حاز أو أحرز أو اشترى أو سلم أو نقل أو زرع أو انتج أو استخرج أو فصل أو صنع جوهرًا مخدراً.... بالأشغال الشاقة المؤبدة والغرامة التي لا تقل عن مائة ألف جنيه ولا تجاوز خمسمائة ألف جنيه إذا لم يلتزم عند توقيع العقوبة الحد الأدنى المقرر لها في القانون فإنه يكن خطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه وتصحيحه....)، نقض ٢١ مارس ٢٠٠٥ ، الطعن رقم /٣٣٣١٦/ لسنة ٧٢ق، الموسوعة العشرية في أحكام النقض لعام ٢٠٠٥، ص ١٣٠.

^٤ نقض مصري، ٢١ ديسمبر ١٩٩٤، مج أحكام النقض، س ٤٥، رقم ١٨٩، ص ١٢١٤.

وقد قررت محكمة النقض المصرية بأن الجزاء المالي المنصوص عليه في القانون يطبق على الممول الذي لم يقدم إقراره الضريبي في الموعد القانوني سواء كان هذا الممول لديه دفاتر ومستندات أم لا^١.

وبالنظر إلى حجم هذه العقوبة، ووفقاً لما نص عليه المشرع المصري في المادة /١١/ من قانون العقوبات رقم /٥٨/ لسنة ١٩٣٧م وتعديلاته التي تنص على أن الجنب هي الجرائم المعاقب عليها بالحبس أو الغرامة التي يزيد أقصى مقدارها على مائة جنيه، فإن جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي تُعد في حكم القانون جنحة، وهي كما هو معلوم أعلى من المخالفة ودون الجنائية^٢

ولا بدّ من التنويه أخيراً إلى ما أشارت إليه المادة /٧٤/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ بخصوص إلزام المكلف بتقديم الإخطار ببدء مزاولة المهنة حيث نصت على أنه: (يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو نشاطاً غير تجاري، أن يقدّم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط، ويلتزم الممول الذي ينشئ 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...)

^١ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٢٥٢ لسنة ٧٤ق، جلسة ١٣ ديسمبر ٢٠٠٧م.
^٢ د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، بدون جهة نشر، طبعة سنة ٢٠٠٨، ص ٩٥.

ومن ثمَّ فإن الامتناع عن تقديم إخطار بمزاولة النشاط يوجب ذات العقوبة المنصوص عليها في المادة /١٣٥/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥^١.

ثانياً: حالة تقديم بيانات غير معتمدة

نصت المادة /١٧/ من قانون ضريبة الدّخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣: (أ- على المكلفين المعدّدين في المادة /٢/ من هذا القانون أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد /١٣/ و /١٤/ و /١٥/ و /٢٣/ من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة الماليّة . ب - تتم بقرار من وزير الماليّة، الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين المشار إليهم بالفقرة /أ/ السابقة الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي. ج - إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة وفقاً لأحكام الفقرة /أ/ من هذه المادة يبلغ إنذاراً بالامتنال فإن لم يمتثل لذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها ١٠% منها وتخفّض هذه الغرامة إلى ٥% إذا امتثل المكلف خلال المهلة المذكورة) .

ونلاحظ من نص هذه المادة أن المشرّع فرض التزاماً على المكلفين بضريبة أرباح المهن التجارية وغير التجارية والصناعية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بتقديم

^١ جاء في نص المادة /٨٢/ من قانون ضريبة الدّخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (يعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط...).

بيانات بأرباحهم 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 الاخطار، ونمیز هنا بين حالتين:

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.

الحالة الثانية: إذا لم يمتثل المكلف للإنذار الموجه إليه خلال الفترة المحددة في الإنذار، فلا تعدد الدوائر المالية بالإقرار الضريبي غير المعتمد من قبل محاسب قانوني، وتقوم هذه الدوائر بفرض غرامة عدم اعتماد البيان بواقع ١٠% من الضريبة القطعية المترتبة على المكلف التي تقوم بتقديرها هي.

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

ثالثاً: حالة تقديم إقرار ضريبي ناقص^١

نصت الفقرة /ب/ من المادة /١٨/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (ب - إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر الماليّة عدم شمولها بعض نشاطات المكلف، فتقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة /ب/ من المادة ٣١ من هذا القانون).

كما تنص الفقرة /ب/ من المادة /٧٨/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (ب - إذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم).

ومن ثم نلاحظ أن الغرامة الضريبة هنا تُفرض وفق ما يلي:

^١ نذكر في هذا المجال للاستزادة ما نص عليه المشرع الفرنسي في قانون الضريبة الموحدة على أنه في حالة قيام شخص طبيعي أو معنوي بالتوقيع على إقرار ضريبي، أو تقديم مستند يتضمن إخلالاً بأحد العناصر المؤثرة في وعاء الضريبة أو معدلها، أو امتنع عن توقيع هذا الإقرار أو تقديمه في موعده القانوني، فتفرض على هذا الممول الغرامات التالية:

- ١- غرامة تأخير ب ٤٠ % عن كل شهر
- ٢- زيادة في ربط الضريبة بمقدار ١٠ % مع إمكانية وصول هذه الغرامة إلى ٤٠ % وحتى ٨٠ %
- ٣- في حالة عدم مطابقة بيانات الإقرار للواقع أو الإهمال فيها، فتطبق الجزاءات التي نصت عليها المادة (٢/٣) من قانون ٨ يوليو ١٩٨٧ وهي: غرامة تأخير ب ٤٠ % عن كل شهر - زيادة الربط بمقدار ٤٠ % إذا ثبت أن الممول كان سيء النية و ٨٠ % إذا كان الممول قد ارتكب عملاً من أعمال الغش أو التهرب بحسب المفهوم الذي نصت عليه المادة (٦٤) من قانون الإجراءات الضريبية.

إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن مواعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية مع سائر الوثائق والمستندات، وتبين للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، ففي 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 /ب/ من المادة /٣١/ من هذا القانون^١، ومن المفروض أن تكون النشاطات ثابتة وموثقة.

أما في ضريبة الرواتب والأجور فإذا أقدم صاحب العمل على تقديم بيانات ناقصة فإنه يعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم.

أما في مصر فقد تضمن نص المادة /١٣٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ أن المكلف الذي يقوم بتقديم الإقرار السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها، فإنه تطبق عليه عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها أو بإحدى هاتين العقوبتين.

^١ الفقرة /ب/ من المادة /٣١/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ (ب - ١ - تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة ١٣ من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل ٧ % بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية . ٢ - تحل الغرامة المترتبة بمقتضى المادة ١٠٧ من هذا القانون محل الفائدة المذكورة في الفقرة /١/ السابقة بالنسبة للضريبة المترتبة عن مبلغ الأرباح المصرح بها).

وهذا ما أيدته محكمة النقض التي قضت بأن تقديم الممول إقراراً دون أن يستند إلى حسابات، يعد مساوياً للممول الذي لم يقدم إقراراً ضريبياً من الأساس^١.
ويسأل وفقاً للمادة /١٣٤/ الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها، والغرامات المقضي بها في شأنها.

أما فيما يتعلق بتضمين المكلف مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، فقد نصت المادة /١٣٦/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:

- ١- ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ٢- ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ٣- ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً).

^١ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧١٩ لسنة ٤٦ ق، جلسة ٦ يناير ١٩٧٩م.

ثم جاء القانون رقم /١٠١/ لعام ٢٠١٢ وألغى هذه المادة، وأورد المادة ٨٧/ مكرر/ التي تنص على ما يلي: (إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، سواء بموافقة الممول عليها أو باستنفاد طرق الطعن العادية بشأنها، يلتزم بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية يعادل النسبة المحددة قرين كل حالة من الحالات التالية:

١- ٥% من الضريبة التي لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من مقدار الضريبة النهائية.

٢- ١٥% من الضريبة التي لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من ٢٠% إلى ٥٠% من مقدار الضريبة النهائية.

٣- ٤٠% من الضريبة التي لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من ٥٠% من مقدار الضريبة النهائية.

وفي هذا الاتجاه قضت محكمة النقض المصرية بأن عدم مطابقة الإقرار المقدم من الممول لمصلحة الضرائب والمبين به تقديره لأرباحه أو خسائره يؤدي إلى

^١ تنص المادة الرابعة من القانون رقم /١٠١/ لعام ٢٠١٢: (تُلغى المادة /١٣٦/ والبندين /٣،٤/ من المادة /٥٠/ والبندين /ب/ من المادة /١٣٨/ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥).

مجازاته بإلزامه بأداء المبلغ الإضافي الذي نص عليه القانون، سواء استند في إقراره الضريبي إلى الدفاتر أو السجلات أو المستندات أو لم يستند إليها^١

ويلاحظ أن المادة /٨٧/ من قانون الضرائب المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ مستحدثة، وليس لها ما يقابلها في قانون الضرائب على الدخل الملغي رقم /١٥٧/ لعام ١٩٨١.

ويطلق على هذه الغرامة في القانون "الغرامة النسبية" وهي الغرامة التي لا يحددها القانون بكيفية ثابتة بل يجعلها نسبة تتمشى مع الضرر الناتج من الجريمة أو الفائدة التي حققها الجاني أو حاول تحقيقها.

ويقصد بعبارة "المبلغ الذي لم يتم إدراجه" هذا الجزء من الضريبة الذي كان عرضة للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون^٢.

ويجب على القاضي لكي يقضي بالمبلغ الذي لم يتم إدراجه أن يعين مقدار ما لم يُدفع أو يقدره إن لم يكن مقدراً مع بيان توافر نية المتهم في التهرب من دفع الضريبة المستحقة^٣.

وقد قضت محكمة النقض بأنه إذا كانت المحكمة قد بنت قضاءها بتحديد الضريبة الواجبة على ما أوردته في حكمها من أن تقدير مصلحة الضرائب الذي اعتمدته لم يطعن فيه أمام القضاء فأصبح نهائياً وكان الواقع أن الممول قد

^١ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم /٢٧٩٩/ لسنة ٦٠ق، جلسة ٩ فبراير ١٩٩٨م.

^٢ د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، مرجع سابق، ص ١٥٥.

^٣ نقض جنائي في الطعن رقم ١٨١٧، ٢ق، في ١٩/١/١٩٥١، ١٩٥٦/٥/١، س ٧، ص ٦١.

عارض في هذا التقدير ولم يفصل في معارضته معه، فإن الحكم يكون باطلاً لهذا الخطأ^١.

ونلاحظ أيضاً أن المشرع المصري وفقاً لهذه المادة قام بربط الغرامة بالضرر الناتج من الجريمة أو الفائدة التي حققها الممول^٢، فالغرامة تكون ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه في الإقرار، وذلك إذا كان الضرر الناتج عن عدم الإدراج أو الفائدة التي حققها الممول هو مبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً، وقام المشرع الضريبي برفع نسبة الغرامة كلما كان الضرر الناتج عن عدم الإدراج أو الفائدة التي حققها الممول في ازدياد، كما هو واضح بالنص، وهو ما لم يأخذ به المشرع السوري.

ونعتقد أن ما ذهب إليه المشرع المصري باختلاف الغرامة المفروضة على المكلف كلما زاد مقدار المبلغ الذي لم يدرجه المكلف في الإقرار الضريبي هو الأنسب، وحذاً لو يُعمل بمثل هذا التناسب في التشريع السوري.

^١ نقض جنائي في الطعن رقم ١٣٧٨ لسنة ١٩ق في ١٩٤٩/٢/٢٨.

^٢ يرى البعض أن المادة /١٣٥/ من قانون الدّخل المصري رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ بها شبهة عدم الدستورية وذلك بتحديد عدد عقوبات مع وحدة الفعل المعاقب عليه، وأنه من الأجدر تلافياً لشبهة عدم الدستورية أن يكون هناك عقوبة أصلية لغرامة واحدة ذات حد أدنى وحد أقصى مع تقرير تفويض للمصلحة بالنسب المحددة بالنص الحالي، د/ زكريا محمد بيومي، **التجريم الضريبي وفقاً للقانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدّخل**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، مج ٢، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٤٠.

الفرع الثاني: الغرامات في حالة عدم مسك الدفاتر التجارية

يعتبر عدم مسك الدفاتر التجارية في سورية إخلالاً بالالتزام الضريبي تجاه الإدارة الضريبية يترتب عليه غرامات محدّدة، حتى إنه قد يعتبر تهريباً ضريبياً، حيث أشارت المادة ٦/ من قانون ضريبة الدّخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (أ- على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تُظهر نتائجه الحقيقية. ب- يجوز لوزير المالية إصدار قرار يحدّد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية).

وقد نص البند الثاني من الفقرة أ/ من المادة ١٨/ من قانون ضريبة الدّخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (أ- ٢- إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا القانون يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال ١٥ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تقدّر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل ٥٠ بالمائة من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح).

وقد حدد البند ٢/ من الفقرة أ/ المذكورة الغرامات القانونيّة لعدم إبراز القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦/ من هذا القانون حيث ورد النص بما يفيد أنه إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة ٦/ (قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية)، يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ

تبلغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يُشعر بموجبه أنه على استعداد لإبراز القيود والمستندات عند الطلب، فإن على الدوائر المالية أن تقدر أرباحه مباشرة وفقاً لفعاليته ونشاطاته والمعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية شريطة أن لا تقل الأرباح المقدرة والمعتمدة في التكاليف عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كُلف به خلال السنوات الخمس الأخيرة، إضافة إلى تغريم المكلف بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم على أساس ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح^١.

وفي مصر أيضاً يعتبر عدم وجود الدفاتر التجارية من الأمور التي تعرض المكلف لغرامات محدّدة، وقد أشارت المادة /٧٨/ من قانون ضريبة الدّخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على وجوب مسك الدفاتر من قبل الممولين، حيث نصت على أنه: (يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

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

^١ التعليمات التنفيذية للمادة /١٨/ من قانون ضريبة الدّخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة ٩١ من هذا القانون....).

ثم أقر المشرع المصري في المادة /١٣٣/ من ذات القانون، الغرامة على من يخالف ذلك بما يعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها وبالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، وعدها طريقة من طرق التهرب الضريبي، حيث نصت على أنه: (يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين: ١- 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 ...).

كما أشارت المادة /١٣٥/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (يعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيهاً كل من خالف أحكام المادة (١/٧٨)، كما تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات).

ونلاحظ من نص المادة /١٣٣/ سابق الذكر أن المشرع المصري قد انتهج مبدأ "تناسب العقوبة مع الجريمة" عند استئزال قيمة الغرامة إلى مثل الضريبة التي لم يتم أدائها، ويلاحظ أيضاً أن عقوبة الغرامة في هذه المادة "جوازية"

باختيار القاضي، ويفهم ذلك من لفظ النص "أو بإحدى هاتين العقوبتين" وعلى العكس تكون وجوبية مع الحبس في حالة العود فقط^١.

كما أن قانون ضريبة الدّخل الجديد رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ جاء أكثر شدةً 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 اذا امتنع صاحب المهنة عن تقديم أي من الدفترين المشار إليهما في المادة ٨٤/ وذلك بغرامة لا تقل عن ٢٠٠/ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠/ جنيه، 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^٢.

^١ د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، مرجع سابق، ص ١٣١.

^٢ د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٤٧.

الفرع الثالث: الغرامات في حالة عدم تقديم الدفاتر التجارية للإدارة الضريبية

يختلف فرض هذه الغرامات بين قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وقانون ضريبة الدخل الحالي رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، لذلك لا بدّ من الاطلاع على هذا الموضوع كما يلي:

أولاً: في ظل قانون ضريبة الدّخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩

حيث نصت المادة /٦٧/ بأنه: (كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة مقدارها /٥٠/ ليرة سورية تبلغ في حالة التكرار إلى ٢٥٠ ليرة سورية)^١.

وقد 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 امتناعاً عن إبرازها).

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

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

ثانياً: في ظل قانون ضريبة الدّخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣

أشارت الفقرة /أ/ من المادة /١٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة -ضمن المهلة المحددة- البيان المنصوص عليه في المواد /١٣/ و ١٥ و /٢٣/ منه يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها /٢٠/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى /١٠/ بالمائة إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار).

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

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

ونشير أخيراً أن المادة /١٠٧/ من قانون ضريبة الدخل قد تضمنت أحكام الغرامات المترتبة في حال عدم تسديد الضرائب على الدخل أو السلف في حينها

حيث نصّت الفقرة /أ/ منها أن التكاليف والسلف إذا لم تُسدّد ضمن مُهل الاستحقاق المحددة في المواد (١٤ - ١٥ - ٢٣ - ٦٤ - ٧٧ - ٨٠ - ٨٨ - ٩٦) من هذا القانون، تخضع لغرامة تأخير دفع قدرها ١٠% وتحسب هذه الغرامة على المبلغ غير المسدد المترتب والواجب دفعه، بما في ذلك جميع الإضافات، مّا الفقرة /ب/ من هذه المادة فقد تضمّنت حكماً آخر وهو فرض غرامة وقدرها ١٠% على تكاليف ضرائب الدخل وإضافاتها غير المسددة في سنة استحقاقها، أي عدم تسديد التكاليف المستحقة قبل انتهاء دوام يوم ١٢/٣١ في عام الاستحقاق.

وهنا لا بدّ من الإشارة إلى أن الضرائب المستحقة حسب المواد المذكورة في الفقرة /أ/ السابقة، وكذلك بانتهاء دوام ١٢/٣١ من عام الاستحقاق دون تسديد، يرتب على المكلف الغرامتين معاً، وبالتالي تصبح الغرامة الواجب دفعها في العام التالي ٢٠% وهكذا يضاف في نهاية كل عام آخر ١٠%^١.

أمّا الفقرة /ج/ فقد حدّدت الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في هذه المادة بـ ٣٠% من التكاليف بما فيها جميع الإضافات.

^١ التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الفرع الرابع: الغرامات المفروضة عند قيام حالة التهَرَب الضريبي^١

نصت المادة الثانية من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهَرَب الضريبي في سورية على أنه "يقصد بالتهَرَب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو من يمثله أو من يفوضه أصولاً ويقصد بالتهَرَب من دفع الضرائب والرسوم كلياً أو جزئياً، من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاؤها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة، أو إتلافها دون علم الدوائر المالية أو إخفاء أي نشاط يجب إظهاره".

ووفق التعليمات التنفيذية لهذه المادة فإن واقعة التهَرَب الضريبي تكون متوافرة وتطبق وقتها العقوبات التي نص عليها القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ إذا توافرت الشروط التالية:

- تم ضبط هذه الواقعة من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهَرَب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من وزير المالية.
- يجب تنظيم محضر ضبط قانوني للواقعة
- الواقعة ليست مجرد شك، وإنما هي موثقة وتعتمد على وثائق ومستندات ثابتة.

^١ د. منى ادلبي، أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة الحقوق، المجلد ١١، العدد ١، ٢٠١٦، ص ١٧ وما بعدها.

- عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية، وقيامهم بها فيما بعد بمبادرتهم لا يعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي لعدم توافر نية وقصد التهرب.

- ألا يكون السبب في عدم إبراز القيود والمعلومات وعدم تقديم البيانات أو عدم القيام بالواجبات الأخرى وجود القوة القاهرة لطرف يحول دون قيام المكلف بالواجبات القانونية.

وفي حال توافرت هذه الشروط يعاقب المخالف للالتزامات المفروضة بموجب القانون بالعقوبات التي نصت عليها المادة الثامنة من القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ حيث نصت على الآتي:

"خلافًا لأحكام قوانين الضرائب والرسوم، يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر، وغرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال)، وتضاعف العقوبة في حال التكرار".

وبالعودة للتعليمات التنفيذية لهذه المادة، فإننا نجد أنه تفرض العقوبات الآتية:

- الحبس مدة شهر وتطبق هذه العقوبة بأن يرفع العامل المختص تقريراً بالواقعة وما تم التوصل إليه في دراستها إلى الإدارة، وعلى الإدارة بعد التأكد من صحة الإجراءات رفع الدعوى بحق المكلف، بعد أن تقوم الوزارة بدراسة الواقعة تعتمد على الكتابة لوزارة العدل لتحريك الدعوى بحق المكلف المخالف إذا ما أقرت ذلك.

- غرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكاليف أو جزء التكاليف محل التهرب (حسب الحال)، أي في حال كانت الواقعة تشمل كامل التكاليف كعدم مسك دفاتر أو عدم تقديم بيان فتطبق الغرامة على كامل التكاليف، أما إذا كانت الواقعة تخص جزءاً من التكاليف أو إحدى فعاليات المكلّف فتطبق على هذه الفعالية أو الجزء المخفي الغرامة المذكورة، على أن يطبق على بقية التكاليف الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في قانون الضريبة أو الرسم.

فعقوبة الغرامة هنا تترافق مع عقوبة الحبس ولا تعتبر بديلاً عنها، والملاحظ أن المشرّع الضريبي السوري لم يعطي القاضي صلاحية الاختيار بين الغرامة والحبس عند قيام حالات التهرب الضريبي، ولم تتضمن النصوص العقابية الخاصة بالتهرب الضريبي عبارة (أو بإحدى هاتين العقوبتين) كما فعل المشرع الضريبي المصري، ولعلّ خطورة هذه الجرائم وما تؤديه من آثار سلبية تنعكس على مصالح الدولة الماليّة هو ما دفع المشرّع السوري إلى تبني هذا المسلك والتشدد في هذا المجال.

ونشير أخيراً أنه استناداً للمادة ٩/ من القانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ تعد حالات التهرب الضريبي المنصوص عنها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام.

أما في مصر فمن الملاحظ أن المشرّع المصري لم يقر بوضع تعريف محدّد للتهرب الضريبي منذ قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وإنما اكتفى بالنص على سبيل الحصر على حالات التهرب، فنصت المادة ١٣٣/ من القانون رقم ٩١/ لعام

٢٠٠٥ على أنه: (يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة 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- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

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

٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة).

وأما العقوبة فهي الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً، وتعد جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة، وتُفقد مرتكبها الثقة والاعتبار.

ومن ثم كما أشرنا سابقاً فإن المشرّع فرض الغرامة هنا وربطها بالضريبة التي لم يتم أدائها، فيجب أولاً الوصول إلى الربط النهائي على الممول لمعرفة ما

عليه من ضريبة، ثم يحسب الفرق ما بين الضريبة التي أقرها الممول في إقراره، فتتعاادل الغرامة بمقدار هذا الفرق بالكامل^١.

ولم يكتفِ المشرع المصريّ بذلك فحسب، بل ألزم الشريك في الجرائم الضريبية بأداء قيمة الضرائب والغرامات المترتبة عليها بالتضامن مع الممول عندما ذكر في نص المادة /١٣٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ اعام ٢٠٠٥: (يُسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرّب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها).

ومن ثم يشمل فعل الاشتراك عقاب كل من الشريك في النشاط والمحاسبين والمراجعين وكل من ارتكب فعلاً من الأفعال المنصوص عليها في المادة /١٣٢/ من هذا القانون إذا شاركوا بأفعالهم في جريمة التهرب الضريبي حيث يعدّوا مسؤولون بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضريبة والغرامات المقضي بها بالإضافة أيضاً للعقوبات المقررة في المواد /١٣١، ١٣٢، ١٣٣/ في هذا القانون.

ومن ثم يسأل كل من الشريك والممول في أموالهم الخاصة لضمان حقوق الخزانة العامة، وبالتالي تستطيع مصلحة الضرائب التنفيذ على أموالهم الخاصة إذا عجزت أموال ومنقولات النشاط عن الوفاء بدين الضريبة الذي يعد من الديون الممتازة والتي يحق لها التقدم والأولوية على ما عدا هامش الدائنين، ومن ثمّ إذا

^١ أحمد سيد أحمد السيد علي، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ٢٠١٣، ص ٣٩٤.

أوفى الشريك بالضرائب والغرامات المستحقة فإنه يمكنه وفق القواعد العامة الرجوع على الممول بما دفعه من ضرائب وغرامات^١.

الفرع الخامس: الغرامات المتعلقة بالمحاسبين^٢

إن المشرع المصري وفي سبيل المحافظة على المصلحة الضريبية للدولة، ومن أجل ضمان صحة ما يتقدم به الممول من إقرارات أو مستندات لمعاملته ضريبياً، قد أذن للممول بأن يستعين بمحاسب لكي يعاونه في إعداد هذه المستندات والدفاتر بشرط أن يكون ذلك المحاسب مقيداً بجدول المحاسبين والمراجعين، وفي ذات الوقت حرص المشرع الضريبي على كفالة سلامة أداء المحاسب لعلمه، وعدم استغلال مهنته وخبرته في مساعدة الممولين في إخفاء حقيقة النشاط محل الضريبة، أو إخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته

^١ د. يسرى أبو العلا وآخرين، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، جامعة بهنا، كلية الحقوق، مركز التعليم المفتوح، بلا عام نشر، ص ٣٣٢.

^٢ نلاحظ أن المشرع السوري لم يذكر في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ غرامات محدّدة على المحاسبين القانونيين، وإنما قرر ملاحقتهم قضائياً بقرار من وزير المالية بناء على تقرير مفصل بالمخالفات المنسوبة إليه من قبل الدوائر المالية وذلك عن كافة جوانب التقصير في أداء واجبه، حيث نصت الفقرة /ب/ من المادة /١٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (تتم بقرار من وزير المالية، الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين ... الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي).

أما فيما يخص العاملين في المجال الضريبي فقد نصت المادة /١٠/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (يحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم أسرار نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم).

والتي تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر، وذلك أن العمل المحاسبي يتوجب النزاهة والأمانة عند ممارسته^١.

ومن ثم فإن المادة /١٣٢/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ أوضحت أن المحاسب الذي اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له يعاقب بالحبس وغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تزيد عن مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين في حال إخلال المحاسب بواجباته وفق ما يلي:

- إذا قام المحاسب بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته لم تقصح عنها المستندات التي شهد بصحتها ومتى كان الكشف عنها ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

- إذا قام بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

والجديد في هذا النص هو استحداث عقاب للمحاسبين والتشدد معهم عندما يخفون حقيقة النشاط من خلال قلة الأرباح للمولين أو زيادتهم خسارتهم، ولكن

^١ لم يرد تعريف للمحاسب في القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥، على اعتبار أن المشرع قد نظم مهنة المحاسبة بالقانون رقم /٣٣/ لعام ١٩٥١ بشأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة واستلزم ضرورة القيد بجدول المحاسبين والمراجعين لشرط مزاولة هذه المهنة، حيث نصت المادة الأولى من هذا القانون على أنه: (لا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة أو المراجعة إلا من كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة التجارة والصناعة). انظر د. محمد نعيم نصر فرحات، المستحدث في التهريب والتجريم الضريبي وإجراءات التقاضي في ظل أحكام القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة، العدد ٥٤، ٢٠٠٨، ص ٥٦.

المشرّع قصر العقاب على المحاسبين المقيدین فقط بجدول المحاسبين والمراجعين دون غيرهم من المحاسبين غير المقيدین والذين يمارسون المحاسبة الفعلية، وهو ما يكون منفذ للجوء الممولين إليهم لوضع الميزانية والحساب الختامي وبيان الأرباح والخسائر، الأمر الذي يزيد معهم نسبة التهرب الضريبي^١

وهذه المادة تعد دليلاً قاطعاً على أن المشرّع في الجرائم الضريبية لا يهدف فقط إلى ردع المخالفين، بل يهدف أيضاً إلى تعويض الخزانة العامة للدولة، والتي تضررت بسبب أفعال المحاسب، كذلك رأى المشرّع أن رفع الحد الأدنى والأقصى للغرامة في جريمة المحاسب سيحقق الردع والزجر لمن تسول له نفسه من المحاسبين لارتكابه مثل هذه الأفعال.

ويجد جانب من الفقه^٢ أن في الارتفاع بالحد الأدنى والأعلى لتلك الغرامة ذريعة لإيجاد التوازن بين ما قدمه القانون الضريبي الجديد من تيسيرات وتخفيضات في سعر الضريبة، وإعطاء الثقة للمول بأن إقراره يُحترم وتُربط الضريبة على أساسه، وأنه تم وضع الوسائل التي تحد من سلطات الإدارة الضريبية في ربط الضريبة.

^١ د. يسرى أبو العلا وآخرين، مرجع سابق، ٣٢٩.

^٢ د. جلال الشافعي، دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل الجديد، المؤتمر الضريبي العاشر، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، م نصر، ٢٠٠٥، ص ٥٨ وما بعدها.

ونلاحظ أيضاً أن نص المادة /١٣٢/ من قانون الضرائب على الدّخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ يختلف عن نص القانون القديم^١، حيث كان يعاقب هذا الأخير بالسجن فقط بدون عقوبة الغرامة، بالإضافة إلى أنه لم يشدد العقوبة في حالة العود كما فعل القانون الجديد.

^١ نصت المادة /١٨٠/ من القانون القديم رقم /١٥٧/ لعام ١٩٨١ على أنه: (مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في قوانين مزاولة المهنة يعاقب بالسجن المحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي والوثائق والمستندات المؤيدة له في الحالتين الآتيتين:
١- إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته لم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عنها ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.
٢- إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهنته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

المطلب الثاني

حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب غير المباشرة

كما هو الحال في الضرائب المباشرة فإن المشرع الضريبي لم يغفل عن النص على الغرامة الضريبية في الضرائب غير المباشرة، وعلى الرغم من الاختلاف بين هذين النوعين من الضرائب إلا أن الغرامة الضريبية تهدف إلى الغرض ذاته في مكافحة التهرب وتحقيق ذات النتائج.

وسنقوم بإيراد الحالات التي تُفرض بها الغرامة الضريبية في بعض الضرائب غير المباشرة في سورية ومصر كالضرائب الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي (ضريبة المبيعات في مصر).

وذلك من خلال الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول: الغرامات المفروضة في المرسوم التشريعي الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية

الفرع الثاني: الغرامة في قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر

الفرع الثالث: الغرامة الجمركية

الفرع الأول: الغرامات المفروضة في المرسوم التشريعي الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي

إن رسم الإنفاق الاستهلاكي هو ضريبة غير مباشرة تُفرض على مجموعة محدّدة من السلع والخدمات عند بيعها محلياً إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة والمفرّق ونسبة من قيمة البيع أو بدل الخدمة، وقد قرّض المشرّع السوري رسم الإنفاق الاستهلاكي بالمرسوم التشريعي رقم /٦١/ تاريخ ٢٠٠٤/٩/١٦، وقد أُدخلت عليه مجموعة من التعديلات كان آخرها المرسوم رقم /٣/ لعام ٢٠٠٩.

وقد نصت المادة الثالثة من المرسوم /٦١/ لعام ٢٠٠٤ على البائع (المنتج المحلي) لإحدى السلع المحددة في هذا المرسوم، وكذلك على المستثمر لإحدى الخدمات المبينة فيه، مجموعة من الالتزامات وهي:

أ - تقديم بيان إلى الدوائر المالية يُشعر بممارسة العمل وذلك خلال ثلاثين يوماً من بدء ممارسة العمل.

ب - تحرير فاتورة أو عقد لكل عملية من المبيعات أو الخدمات المؤداة وقيمتها الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي.

ج - مسك السجلات والقيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤداة في محله أو منشأته أو في مكان ممارسة العمل وأن يبرز العقود عند الاقتضاء.

د - تقديم بيان إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محلّه أو منشأته أو يمارس العمل فيها، وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي، يدوّن فيه مبيعاته أو بدل

الخدمات المؤداة في الشهر السابق، وأن يدفع للدوائر المذكورة الرسوم المستحقة فور تقديم البيان المذكور.

وهذا يعني أن المكلف برسم الإنفاق يقوم بتحصيل الرسم وتوريده شهرياً إلى الدوائر المالية المختصة، وبالنسبة للسلع المنتجة محلياً يتولى المنتج تحصيل رسم الإنفاق من المشتري (سواء كان تاجراً أم مستهلكاً)، أما السلع المستوردة فتتولى مديرية الجمارك تحصيل رسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض على السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي وتوريده إلى الدوائر المالية.

ويقوم مُقدّم الخدمة الخاضعة لرسم الإنفاق بتحصيل هذا الرسم من المستفيد من الخدمة وتوريده أيضاً إلى الدوائر المالية.

وقد تضمنت المادة الرابعة من المرسوم /٦١/ لعام ٢٠٠٤ والتي عُدّلت بالمرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ أن المنتج أو المستثمر الذي لا يتقيّد بالواجبات المنصوص عليها بالفقرات (أ، ب، ج) يعد متهرباً ضريبياً وتطبق عليه أحكام قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، وتتحرك بحقه دعوى الحق العام ويعاقب بالحبس مدّة شهر وغرامة قدرها ٢٠٠% من الضريبة.

أما إذا تأخر المنتج أو المستثمر في تقديم البيان المنصوص عليه في الفقرة /أ/ فإنه يغرم بغرامة قدرها (٥٠٠٠) ليرة سورية في حال تقدّم بالبيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي، وإذا تأخر المنتج أو المستثمر في تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي فإنه

يغرم بغرامة قدرها ١% عن كل يوم تأخير على أن لا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم^١.

ويلاحظ أن الغرامة الأولى تم تحديدها بنسبة مقطوعة في حالة قيام المنتج أو المستثمر من تلقاء نفسه بتقديم البيان إلى الدوائر المالية وإشعارهم بممارسة العمل بعد مضي المدة المحددة (ثلاثون يوماً) من بدء هذا العمل وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، أما الغرامة الثانية فقد اتبعت المشرع الضريبي طريقة جديدة في فرضها لم يرد ذكرها في قانون الضرائب على الدخل، وهي تحديد الغرامة بنسبة مئوية (١%) عن كل يوم يتأخر فيه المنتج أو المستثمر في تسديد الرسم، وبالتالي فإن مقدار هذه الغرامة يزيد مع كل يوم يمضي فيه دون قيام المنتج أو المستثمر بتسديد الرسم، إلا أن المشرع وضع حداً أعلى لهذه الغرامة وهو أن لا تتجاوز مثلي الرسم المستحق.

وأجاز المرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦ في المادة ٢٢/ منه لوزير المالية إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناءً على تقرير معمل من مديرية الاستعلام الضريبي في إحدى حالتين:

الحالة الأولى: إعاقة العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه في أثناء تنفيذ المهمة الموكلة إليهم.

الحالة الثانية: بعد تنظيم ضبط المخالفة الثانية بحق المنشأة خلال السنة الواحدة.

ويجوز لوزير المالية استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها من عشرة آلاف وحتى خمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا تقدم

^١ المادة ٢١/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

مستثمر المنشأة بطلب ذلك، ويلاحظ أن المشرّع في هذه المادة فرض غرامة نسبية بين حدّين (عشرة آلاف وخمسين ألف) عن كل يوم تُغلق فيه المنشأة، على أن لا يتجاوز مدة فرض هذه الغرامة عشرة أيام (بحسب عدد أيام الإغلاق).

وقد أصدرت وزارة المالية تعليمات جديدة بخصوص الغرامات المالية كبديل عن إغلاق المنشآت المضبوطة بأي حالة من حالات التهرب الضريبي وعدم توريد رسم الإنفاق إلى الخزينة، فنصت على ما يلي¹:

- إذا كان رسم الإنفاق الضائع على الخزينة دون المئة ألف ليرة سورية، فبتم الإغلاق لمدة ثلاثة أيام، أما الغرامة البديلة للإغلاق فخمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق.
- إذا كان مقدار الرسم الضائع على الخزينة بين مئة ومئتي ألف ليرة سورية، فبتم الإغلاق لمدة ستة أيام والغرامة البديلة خمسون ألف عن كل يوم إغلاق.
- إذا كان مقدار الرسم الضائع على الخزينة يفوق المئتي ألف ليرة سورية، يكون الإغلاق لمدة عشرة أيام والغرامة البديلة خمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق.
- إذا تبين أن صاحب المنشأة يقبض رسم الإنفاق ولا يورده للخزينة، فبتم الإغلاق لمدة عشرة أيام والغرامة البديلة خمسون ألف ليرة سورية عن كل يوم إغلاق بغض النظر عن مقدار الرسم الضائع.

¹ للاطلاع على هذه التعليمات انظر موقع وزارة المالية في سورية على شبكة الانترنت:
www.syrianfinance.org/printnews-ara-845.html

الفرع الثاني: الغرامة في قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر

تضمنت نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١/ لسنة ١٩٩١ أحكاماً تتعلق بالغرامة والتي سوَّغ المشرع للجهة الإدارية إنزالها بالتمويل جراء تأخره في أداء الضريبة الأصلية المخاطب قانوناً بأدائها.

وقد نصّت المادة /٤١/ من القانون المذكور على أنه: (يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه، ولا تتجاوز ألفي جنيه، فضلاً عن الضريبة، كل من خالف أحكام الإجراءات والنظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية، دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه).

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

١- التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة

/١٦/ من هذا القانون بما لا يجاوز ثلاثين يوماً^١. ٢- ٣-

كما حددت المادة /٤٣/ من القانون ذاته بعد تعديلها بالقانون رقم /٩١/ لسنة ١٩٩٦ الحبس والغرامة أو أيهما كعقوبة على التهرب من الضريبة، ثم بينت المادة /٤٤/ حالات التهرب من الضريبة المعاقب عليها بعقوبة التهرب، وبعد ذلك حظرت المادة /٤٥/ رفع الدعوى الجنائية، أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة، إلّا بناءً على طلب من الوزير أو من ينيبه، والذين أجازت

^١ تجدر الإشارة إلى أنه تم مد هذه المهلة المشار إليها بهذا البند إلى ما لا يجاوز ستين يوماً، بدلاً من بما لا يجاوز ثلاثين يوماً وذلك بموجب القانون رقم ٩١/ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١/ لسنة ١٩٩١، والمعمول به اعتباراً من ١/٧/١٩٩٦، اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

لهما التصالح في جرائم التهرب، وذلك قبل صدور حكم في الدعوى مقابل سداد الضريبة، وتعويض يعادل مثلي الضريبة، ورتبت على ذلك انقضاء الدعوى الجنائية، وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار.

وقد تصدت المحكمة الدستورية العليا لتبيان مدى دستورية المادة /٤١/ من القانون رقم /١١/ لسنة ١٩٩١، فيما تضمنته من فرض عقوبة الغرامة حال التخلف عن أداء الضريبة العامة على المبيعات، حيث انتهت المحكمة الدستورية العليا إلى تأكيد دستورية هذه المادة استناداً إلى المبررات والأسانيد الآتية^١:

إن الجزاء الجنائي الذي فرضه المشرع بنص المادة /٤١/ إنما تقرر لضرورة تبرره، وهي تنبيه الممولين وحثهم على احترام التزاماتهم الضريبية، وسدادها في مواعيدها المقررة، تمكيناً للدولة من الاستمرار في أداء الواجبات والمهام المعهودة إليها، ومن ثم يضحى الجزاء الجنائي ليس مقصوداً لذاته، وإنما شرع لتقويم سلوك الممولين المنهي عنه وفقاً لقواعد موضوعية يتساوى الجميع أمامها، ومن خلال منظور اقتصادي واجتماعي يكفل تحقيق مصالح الدولة، ولا يخل بحقوق الأفراد، مما يصبح معه تقرير هذا الجزاء ضرورياً وليس فيه -من منظور دستوري- مخالفة لمبدأ العدالة الاجتماعية، وأن النص المشار إليه لا يعني توقيع عقوبة جنائية عن غير طريق السلطة القضائية، ذلك أن النص الطعين لا يسمح بذلك، ولا يتضمنه، وإنما حدد عقوبة جنائية صريحة وهي عقوبة مرصودة لمخالفة ضريبية حددت تحديداً واضحاً، توخياً لأغراض اقتصادية

^١ راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم /٥٨/ لسنة ١٩ قضائية، جلسة ٢٠٠٤/٣/٧، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، مكتب فني ١١، الجزء ١١، ص ٣٣٨.

واجتماعية تتحقق معها المصلحة العامة للدولة في المجال الضريبي، ومن ثم فإنه لا وجه للتعارض بين ذلك النص الطعين ونص المادة /٦٦/ من الدستور^١.

وفيما يتعلق بضوابط فرض الغرامة والتي تجعلها بمنأى عن التصادم مع أحكام الدستور، فيمكن بلورتها في جملة نقاط أهمها:^٢

- أن يتم تحصيل الغرامة مع الضريبة الأصلية، وبالإجراءات ذاتها، وبذلك يحقق النص التشريعي الاقتصاد في الإجراءات وفي نفقات التحصيل في الوقت ذاته، ويعد ضماناً كافية لانضباط الغرامة الضريبية بالمحددات والضوابط التي أحاط بها المشرع الضريبة الأصلية فرضاً وتحصيلاً.
- أن يكون تطبيق الغرامة الضريبية على الممول رهين بثبوت تقاعسه يقيناً عن الإيفاء بالتزاماته المالية المنوطة به قانوناً، فلا يكون لديه أعذار مقبولة قانوناً تسوغ ذلك التأخير في السداد، وأن يُمنح الممول المهل الزمنية الكافية بموجب القانون للوفاء بالتزاماته حيال الجهة الإدارية.
- أن تكون الغرامة في سعرها ونسبتها متناسبة مع حجم وأثر ونطاق الفعل المؤثم من قبل الممول، وبما لا يتجاوز تحقيق غايتي الردع وتعويض الخزانة العامة دون غلو و تعسف، دون أن يحيلها ذلك إلى أداة تتكيل وجباية وعقاب مجرّد.

^١ يذكر أن المادة /٦٦/ من الدستور المصري لعام ١٩٧١ هي ذاتها المادة /٩٥/ من الدستور الحالي النافذ لعام ٢٠١٤ والتي تنص على أنه: (العقوبة شخصية ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون، ولا توقع عقوبة غلا بحكم قضائي، ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون).

^٢ د. شعيان أحمد رمضان، الجزء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٦٥، ٢٠٠٨، ص ٩٥١.

- أن يتساوى كافة الممولين أمام تلك الغرامة متى كانوا متساوين في مراكزهم القانونية حيالها - بلا تفرقة غير مبررة، ووفقاً لقواعد موضوعية مجردة تلتزم لأحكام الدستور والقانون.

الفرع الثالث: الغرامة الجمركية

عرّف البعض الغرامة الجمركية بأنها: الجزاء المالي الذي يوقع على المتهم بسبب الضرر الذي أحدثه للخرزنة العامة^١، ولكن هذا التعريف قد أثار انتقاد آخرون حيث أنهم يعتبرونه غير دقيق إذ أن هذه الغرامة قد تُفرض رغم عدم تحقيق أي ضرر للخرزنة العامة للدولة، كما في حالة الشروع في التخلص من الضرائب الجمركية (التهرب الحكمي)، وكذلك تفرض في حالة تهريب البضائع الممنوعة، ولذا يرون أن التعريف الأدق لها هو: الجزاء المالي الذي يوقع على المتهم بسبب ارتكابه فعل التهريب^٢.

والغرامة الجمركية هي عقوبة تكميلية وجوبية في جميع التشريعات الجمركية المقارنة، ولقد حددت التشريعات الجمركية مقدار الغرامة الجمركية وذلك حسب صفة البضائع التي تمّ تهريبها، فيما إذا كانت ممنوعة أو خاضعة للرسوم الجمركية أو محصورة وما إلى ذلك.

وفي سورية نصت المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري رقم /٣٨/ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي: (تفرض غرامة جمركية عن مخالفات التهريب أو ما هو معتبر كذلك على النحو التالي: ١.....٢- من ثلاثة أمثال القيمة والرسوم

^١ د. نبيل لوقا بباوي، الجرائم الجمركية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٣٢٦.

^٢ د. علي عوض حسن، جريمة التهريب الجمركي، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٢٠١.

إلى أربعة أمثال القيمة والرسوم معاً عن البضائع الممنوعة أو المحصورة ٣- من أربعة أمثال الرسوم إلى خمسة أمثال الرسوم عن البضائع الخاضعة للرسوم إذا لم تكن ممنوعة أو محصورة على أن لا تقل عن نصف ومثل قيمتها.....

ويلاحظ من النص السابق أن المشرّع السوري قد تشدد في فرض هذه الغرامة لتصل إلى خمسة أمثال هذه الضرائب، ولعلّ السبب في ذلك يرجع إلى أن الغرامة تعتبر من أكثر العقوبات أهمية في الجرائم الجمركية، وهذا يعود إلى أن الباعث في ارتكابها يكمن في الطمع والكسب غير المشروع فيجب أن يكون الجزاء على ذلك بنفس الطبيعة والغاية، وهذا ما يفسر مسلك المشرع السوري في فرض غرامة مالية كبيرة لتحقيق أثرها في الردع على نحوٍ يكفل قمع هذا النوع من الجرائم المالية.

ويلاحظ أيضاً أن هذه الغرامة نسبية، أي أن تحديد مقدارها يستوجب معرفة قيمة البضائع المهرّبة وذلك لسببين:

الأول: أنّ معرفة مقدار الضريبة الجمركية القيمة يستوجب أولاً تحديد قيمة البضائع، ثم حساب مبلغ الضريبة الواجب أدائها عليها، وبما أن هذه الغرامة تعادل مثل أو أمثال الضريبة المستحقة مما يعني وجوب تحديد قيمة البضائع وذلك في كافة التشريعات الجمركية المقارنة.

الثاني: أنّ المشرّع السوري قد جعل هذه الغرامة تتراوح بين ثلاثة أمثال القيمة والرسوم معاً إلى أربعة أمثال القيمة والرسوم معاً في البضائع المحصورة^١، وهذه البضائع هي بالأصل خاضعة للضريبة الجمركية ولكن يُحصَر استيرادها أو

^١ البند (٢) من المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦.

تصديرها بجهات معينة، وبالتالي فإن إدخالها أو إخراجها من قبل المهربين يؤدي إلى التهرب من الضرائب الجمركية وخسارة الخزينة العامة لهذه الضرائب، وذلك على عكس البضائع الممنوعة التي لا تكون بالأصل خاضعة للضرائب والرسوم الجمركية، وهذا يعني ضرورة تحديد قيمة هذه البضائع أولاً حتى نتمكن من تطبيق العقوبة.

وكذلك قد حدد المشرع السوري هذه الغرامة بين أربعة أمثال إلى خمسة أمثال الضرائب المفروضة على البضائع الخاضعة للرسوم، ولكن بشرط أن لا تقل هذه الغرامة عن مثل ونصف قيمة البضائع^١، مما يستلزم حكماً تحديد قيمة هذه البضائع.

ونصت المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري رقم ٣٨/ لعام ٢٠٠٦: (تحكم المحكمة الجمركية بمصادرة البضائع موضوع التهريب أو ما هو معتبر كذلك أو تحكم بما يعادل قيمتها بالإضافة إلى الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى التي تعرّضت للضياع عند عدم حجز هذه البضائع أو نجاتها من الحجز، ويجوز الحكم بمصادرة وسائط النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات والقطارات ما لم تكن قد أعدت أو استؤجرت لها الغرض، أو الحكم بما يعادل قيمتها عند عدم حجزها أو نجاتها من الحجز).

يتبين أخيراً أن المشرع السوري قد عاقب التهريب وما هو في حكمه بالحبس والغرامة الجزائية والغرامة المدنية وكذلك بالمصادرة في حال ضبط البضائع

^١ البند (٣) من المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦.

المهربة أو الحكم بما يعادل قيمتها في حال عدم حجزها، كما أنه لم يفرّق بين التهريب وما هو في حكم التهريب من حيث الغرامات المتوجب دفعها إلى إدارة الجمارك كتعويض مدني وليس كجزاء نقدي، وقد كرّس القضاء السوري هذا الاتجاه في العديد من أحكامه فقرر أنه تترتب المساءلة عن المخالفة الجمركية لمجرّد تحقق مباشرة الفعل المادي وعليه فإن إدخال البضائع المحصورة^١ أو الممنوعة إلى الأراضي السورية دون المستندات المطلوبة يجعل المخالفة في حيز الشروع ولا مجال للقول أن ضبط البضاعة قبل وصولها إلى المكتب الجمركي ينفي المخالفة، فمجرّد دخول البضاعة إلى سورية بدون بيان وبدون مستندات وبطريقة التهريب يؤلف مخالفة جمركية تامة^٢.

أما في مصر فقد أطلق التشريع الجمركي المصري على الغرامة الجمركية لفظ "التعويض"، وقد نص قانون الجمارك المصري في المادة /١٢٢/ منه على هذه الغرامة بقوله: "وفي جميع الأحوال يُحكم على الفاعلين والشركاء والأشخاص الاعتبارية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامين بتعويض يعادل مثل قيمة الضرائب الجمركية المستحقة.....".

ومن الملاحظ خلو قانون الجمارك المصري من نصوص خاصة تبيّن فيه المقصود بالقيمة كأساس لاحتساب الغرامة الجمركية، وإن كان قد نصّ على كيفية تحديد القيمة وذلك لاحتساب الضرائب الجمركية والتي تتمثل في الثمن

^١ البضائع المحصورة: هي البضائع التي يُحصر استيرادها أو تصديرها بجهات مخولة قانوناً.
^٢ المحامي شفيق طعمة وأديب استانبولي، التشريعات الجمركية، طبعة ثانية، ١٩٩٢ القاعدة ٢٠٩، ص٣٨٩، والقاعدة ٢٢٥، ص٤١٥.

الحقيقي للبضاعة مضافاً إليه جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع^١.

كما تنص المادة /١٢٣/ من قانون الجمارك المصري على أنه: (يعاقب بالعقوبات المقررة في المادة السابقة كل من استرد أو شرع في استرداد الضرائب الجمركية أو المبالغ المدفوعة لحسابها أو ضرائب الإنتاج أو الاستهلاك كلها أو بعضها بإحدى الوسائل المنصوص عليها في المادة /١٢١/ ويكون التعويض معادلاً مثلي المبلغ موضوع الجريمة).

يتبين من المادتين سالفتي الذكر أن المشرع المصري قد أخذ في تحديد مبلغ الغرامة التي يحكم بها على الجاني في جريمة التهريب الجمركي بنظام الغرامة التعويضية وهي تعتمد في تحديد مبلغ الغرامة على الربط بينه وبين الضرر الفعلي أو الاجتماعي للجريمة والفائدة التي حققها الجاني، وتعتبر هذه الغرامة عقوبة تكميلية وجوبية يتعين الحكم بها إلى جانب الحبس أو الغرامة في جميع الأحوال وهي تعويض مدني للخزانة العامة نظير ما أصابها من ضرر.

وأما بالنسبة لحدود سلطة القاضي في تقدير الغرامة الجمركية فقد قُضي في مصر بأنه " ولو أن قاضي الموضوع غير ملزم بالاستجابة إلى طلب إحالة الدعوى إلى الخبير، إلا أنه يتعين عليه بيان الأسباب التي دعت إلى ذلك وإلا كان حكمه معيباً^٢، وعلى أية حال فإن الغرامة الجمركية غرامة وجوبية يلزم الحكم

^١ المادة (٢٢) من قانون الجمارك المصري.

^٢ نقض مدني ١١/٥/١٩٧٦، الموسوعة الذهبية، ج ١، ص ١٠١، رقم ٢٧١.

بها، فإذا أخلَّ القاضي بالتزامه بالقضاء بها فإن حكمه يكون معيباً وقابلاً للطعن^١.

ولكن من البديهي أن احتساب تلك الغرامة يفترض معرفة كمية البضائع محل التهريب ونوعها وقيمتها، فإذا لم يتيسر ذلك يجب على القاضي الامتناع عن الحكم بها لافتقاره إلى أساس تحديدها، وتثور تلك الحالة بشكل خاص في حالة عدم ضبط البضائع المهربة.

ويرى بعض الفقهاء أن ذلك يشكل ثغرة في التشريع الجمركي، إذ يكون من شأنها في بعض الحالات إفلات بعض المهربين من الغرامة الجمركية، حين يتعذر على القضاء معرفة مقدار أو نوع أو قيمة البضاعة المهربة على وجه اليقين، وهو ما ينتج عنه حكماً صعباً الحكم بتلك الغرامة^٢.

وبالتالي رصد المشرع المصري لجريمة التهريب الجمركي نوعين من العقوبات، الأول: عقوبة أصلية^٣، وتتمثل في الحبس والغرامة العقابية، والثاني: عقوبة تكميلية تتمثل في الغرامة التعويضية والمصادرة، فقد نصت المادة ١٢٢ المستبدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ المنشور في الجريدة الرسمية العدد ٢٤ (مكرر) على أنه: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر، يعاقب على التهريب أو الشروع فيه بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

^١ نقض جنائي ١٩٦٣/٣/٢٦، طعن رقم ٢٦٤٢، س ق ٣٢، س ١٤، ص ٢٤٩.

^٢ د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

^٣ عرفت محكمة النقض المصرية العقوبة الأصلية: بأنها تستمد وضعها من أنها تكون العقاب الأساسي المباشر للجريمة والتي توقع منفردة من غير أن يكون القضاء بها معلقاً على الحكم بعقوبة أخرى، نقض ١٧ مارس، س ١٩٩٥، مجموعة أحكام محكمة النقض، س ١٠، رقم ٧٣، ص ٣٢٨.

المطلب الثالث

أحكام الغرامة الضريبية في حالة العود

يقصد بالعود، العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائياً بالإدانة من أجل جريمة أخرى، وهو من أجل ذلك يُعبر عن خطورة إجرامية للجاني لم يفلح الحكم السابق في إزالتها، وبالتالي يعتبر سبباً لتشديد العقوبة عن الجريمة الجديدة، وعلة التشديد تكمن في شخص الجاني، وهي أن عودته للإجرام قرينة على أن العقوبة الأولى لم تكن كافية لإصلاحه^١.

ومن ثم فالعود يُعبر عن ميل إجرامي للشخص ينبغي مجابته بتشديد العقوبة عن الجريمة الجديدة، وبالتالي فهو يعتبر ظرفاً مشدداً شخصياً يتعلق بشخص الجاني^٢.

وقد اهتمت التشريعات الضريبية بتنظيم العود (التكرار) تنظيمياً خاصاً يتفق مع الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، ويتميز العود في الجرائم الضريبية بأنه "عود خاص مؤقت"، فمعنى عود خاص أنه يشترط لاعتبار الشخص عائداً تماثل الجريمة الجديدة مع الجريمة التي سبق الحكم عليه من أجلها، ومعنى مؤقت أنه يلزم لاعتبار الجاني عائداً أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت في فترة زمنية معينة^٣.

^١ د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، مرجع سابق، ص ٧٨٩.

^٢ د. مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات العام، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠١ ص ٥٦٤.

^٣ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

ففي سورية أقر المشرّع السوريّ مضاعفة الغرامة الضريبية في حالة تكرار الجرم وذلك في نصوص المواد /١٩ و ٢٦ و ٩٠/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، وكذلك في المادة /٨/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

حيث جاء في نص الفقرة /ب/ من المادة /١٩/ من قانون ضريبة الدّخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (...ب- تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال تكرار المخالفة).

كما نصت المادة /٢٦/ من ذات القانون على أنه: (...وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطاءها يعاقب بغرامة نقدية قدرها ٥٠٠٠ ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة).

ونصت المادة /٩٠/ أيضاً على أنه: (كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها في المادة السابقة يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها ١٠٠٠ ليرة سورية تزداد في حال التكرار إلى ٢٠٠٠ ليرة سورية....).

وأما في قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ فقد نصت المادة /٨/ على أنه: (خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهريب 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).

ونلاحظ من هذه النصوص أن المشرع السوري قد اتبع طريقاً واحداً في حالة التكرار وهو مضاعفة العقوبة (سواء كانت الغرامة أو الحبس)، وذلك بخلاف المشرع المصري كما سنرى لاحقاً حيث نجد أنه يقرر مضاعفة الغرامة أحياناً أو جعلها وجوبية عند تكرار المخالفة في الحالات التي تكون فيها جوازية مع الحبس.

وقد أوضحت التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ 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، فمثلاً إذا تم ضبط واقعة الامتناع عن إبراز الدفاتر التجارية في سنة معينة وتم فرض الغرامة المتوجبة، فإنه يجب فرض واقعة مماثلة، أي عدم إبراز الدفاتر التجارية لمضاعفة العقوبة.

- أن يتم ضبط الواقعة الأولى وإحالتها للقسم المختص واستكمال دراستها وتطبيق العقوبات وتبليغ المكلّف بها، فإذا تكررت الواقعة عدة مرات قبل ضبطها، وتم ضبط هذه الوقائع بنفس الوقت، فلا تضاعف العقوبة، فإذا تم ضبط عدم مسك دفاتر تجارية وتم البدء بإجراءات فرض العقوبات ولكنها لم تستكمل بسبب توقف التتبعات القضائية بحق المتهم (بسبب المصالحة أو لعدم ثبوت واقعة التهرب الضريبي الأولى) فإن ضبط عدم مسك الدفاتر من جديد لا تقضي مضاعفة العقوبة.

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

نلاحظ مما سبق أن المشرّع اشترط أن يكون هنالك تماثلاً بين الجريمة السابقة والجريمة الجديدة حتى يُحكم بالتكرار وتضاعف الغرامة، أي أن تكون الجريمتان من الجرائم الضريبية وتخضعان لقاعدة تجزئية واحدة، كما اشترط أيضاً أن يرتكب المكلف الجريمة الثانية خلال مدة معينة وهي ثلاث سنوات، فإذا وقعت مخالفة مماثلة بعد مرور الثلاث سنوات فذلك يحول دون مضاعفة الغرامة.

وفي مصر أيضاً عدّ المشرّع الضريبيّ المصريّ العود ظرفاً مشدداً، وجعل الحكم فيه وجوبياً في بعض الجرائم الضريبية، وهذا ما نص عليه القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ بالنسبة لجريمة المحاسب، حيث نصت المادة ١٣٢/ على أنه: (يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً)، وكذلك في جريمة التهَرَب من الضريبة باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية، حيث نصت المادة ١٣٣/ من القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً)، ومن ثمّ فإنّ التشديد هنا وجوبي، وتكون الغرامة الضريبية في هذه الحالة ملازمة للحبس ولا يجوز الحكم بها منفردة.

وَيَدْخُلُ الْعُودُ الْوَارِدُ فِي نَصِّ الْمَادَّةِ /١٣٣/ مِنْ الْقَانُونِ رَقْمَ /٩١/ لِعَامِ ٢٠٠٥ تَحْتَ حُكْمِ الْمَادَّةِ /٤٩/ مِنْ قَانُونِ الْعُقُوبَاتِ الْمَصْرِئِيِّ رَقْمَ /٩٥/ لِعَامِ ١٩٣٧، وَالَّتِي تُعْتَبَرُ الْعَائِدُ هُوَ مِنْ حُكْمٍ عَلَيْهِ لُجْنَايَةٌ أَوْ جُنْحَةٌ بِالْحَبْسِ مَدَّةً أَقْلَ مِنْ سَنَةٍ وَاحِدَةٍ أَوْ الْغَرَامَةِ وَتُحْتَبَرُ أَنَّهُ ارْتَكَبَ جُنْحَةً مِمَّا تُلْزِمُ لِلْجُرْمَةِ الْأُولَى قَبْلَ مَضِيِّ خَمْسِ سَنَوَاتٍ مِنْ تَارِيخِ صُدُورِ الْحُكْمِ الْمَذْكُورِ، وَبِالتَّالِي يُجِبُّ إِيدَاعُ صُورَةٍ رَسْمِيَّةٍ مِنَ الْحُكْمِ الَّذِي يُثَبِّتُ أَنَّ الْمَمُولَ ارْتَكَبَ فِعْلَ التَّهَرُّبِ خِلَالِ خَمْسِ سَنَوَاتٍ مِنَ التَّهَرُّبِ الْلاحِقِ حَتَّى يُمْكِنَ تَطْبِيقُ أَحْكَامِ الْعُودِ عَلَى الْمَمُولِ الْمُتَهَرِّبِ مِنَ الضَّرْبِيَّةِ لِمَرَّةٍ ثَانِيَةٍ خِلَالِ خَمْسِ سَنَوَاتٍ مِنَ التَّهَرُّبِ السَّابِقِ ١.

فِي حِينِ نَجِدُ أَنَّ الْمَادَّةَ /١٣٥/ مِنْ الْقَانُونِ رَقْمَ /٩١/ لِعَامِ ٢٠٠٥ قَدْ نَصَّتْ عَلَى أَنَّهُ: (وَفِي جَمِيعِ الْأَحْوَالِ تُضَاعَفُ الْغَرَامَةُ الْمَنْصُوصُ عَلَيْهَا فِي حَالَةِ الْعُودِ إِلَى ارْتِكَابِ ذَاتِ الْمَخَالَفَةِ خِلَالِ خَمْسِ سَنَوَاتٍ).

وَبِالتَّالِي فَإِنَّ الْمَشْرَعَ الْمَصْرِئِيَّ يَشْتَرِطُ لاعتبار الجاني فِي الْجُرْمَةِ الضَّرْبِيَّةِ عَائِداً أَنْ تَتَوَافَرَ الشُّرُوطُ الْأَتِيَّةُ^٢:

١- صُدُورُ حُكْمٍ سَابِقٍ بِالْإِدَانَةِ فِي جُنْحَةٍ ضَرْبِيَّةٍ، أَيْ لَا يَكْفِي الْحُكْمُ فِي جُرْمَةٍ عَادِيَةٍ^٣، وَيَشْتَرِطُ هَذَا الْحُكْمُ أَنْ يَكُونَ صَادِراً مِنْ مُحْكَمَةٍ جُنَائِيَّةٍ مَصْرِئِيَّةٍ.

^١ د. يسرى أبو العلا وآخرين، مرجع سابق، ص ٣٣١ وما بعدها.

^٢ عبد السيد إسماعيل نصر شريف، مرجع سابق، ص ٢٩٥.

^٣ الجُرْمَةُ الضَّرْبِيَّةُ تُعْتَبَرُ سَابِقَةً فِي الْعُودِ إِذَا ارْتَكَبَ الْجَانِي بَعْدَهَا جُرْمَةً عَادِيَةً وَلَيْسَتْ جُرْمَةً ضَرْبِيَّةً وَذَلِكَ حَسَبِ نَصِّ الْمَادَّةِ /٤٩/ مِنْ قَانُونِ الْعُقُوبَاتِ الْمَصْرِئِيِّ رَقْمَ /٥٨/ لِعَامِ ١٩٣٧، مَعَ أَنَّ الْحُكْمَ السَّابِقَ فِي جُرْمَةٍ عَادِيَةٍ لَا يُعْتَدُ بِهِ فِي احْتِسَابِهَا الْعُودَ الضَّرْبِيَّةَ.

٢- ارتكاب جريمة ضربيّة جديدة تماثل الجريمة الضربيّة السابقة والتي حكم على الجاني بسببها.

٣- أن يرتكب الجاني الجريمة الأخيرة في خلال مدة معينة.

المبحث الثاني

الجوانب الإجرائية للغرامة الضريبية

يتبادر إلى الذهن التساؤل عن كيفية جباية الغرامة الضريبية، وما إن كانت تخضع لقواعد جباية الضريبة ذاتها أم أنها تخضع لقواعد خاصة بها؟ ثم من هي الجهة المختصة بتوقيع هذه الغرامات؟ فيما إذا كانت الإدارة المالية أم القضاء.

إضافة إلى ذلك لا بدّ من الخوض في تفاصيل المصالحة الضريبية وأحكامها وأثرها على الغرامة الضريبية.

وسنبحث ذلك من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: أحكام جباية الغرامة الضريبية

المطلب الثاني: التصالح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية

المطلب الأول

أحكام جباية الغرامة الضريبية

ذكرنا سابقاً أن الغرامة الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضريبة، ومن ثم فإن الإدارة المالية لا تستطيع فرض غرامات جديدة غير منصوص عليها في القوانين الضريبية، وعلى ذلك فإن نص القانون الضريبي هو المصدر المباشر لفرض الضريبة وتحديد الغرامات عليها وفقاً لأسس العدالة الاقتصادية والاجتماعية التي يرنيتها المشرع عند وضعه القانون الضريبي.^١

ولقد نصت المادة ١٨/ من الدستور السوري على أن: (لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون)، فهل يسري هذا الارتباط بين الضريبة والغرامة على أحكام جبايتها؟؟ وما هي القوانين والقرارات التي نظمت ذلك.

وسنتناول ذلك في فرعين:

الفرع الأول: أحكام جباية الغرامة الضريبية في سورية

الفرع الثاني: أحكام جباية الغرامة الضريبية في مصر

^١ د. سامي أحمد غنيم، مرجع سابق، ص ١١.

الفرع الأول: أحكام جباية الغرامة الضريبية في سورية

يتم تحصيل الغرامة الضريبية بذات الطرق التي يتم فيها تحصيل الضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة /١١٨/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ التي جاء فيها: (تجبي ضريبة الدخل المبحوث عنها في هذا القانون وما يتفرع عنها من غرامات وإضافات وفقاً لقانون جباية الأموال العامة).

وبالعودة إلى قانون جباية الأموال العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٤٣١/ لعام ١٩٥٦ نجد أن نص المادة الأولى منه تنص على ما يلي: (تجبي بالاستناد إلى أحكام هذا القانون:

- أ - الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المتفرعة عنها.
- ب - الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها والتي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها
- ج - وبصورة عامة سائر الذمم المستحقة الأداء للإدارات والمؤسسات العامة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة وذلك في كل ما لم ينص عليه صراحةً في تلك القوانين والأنظمة).

ثم نصت المادة /٢/ من ذات القانون على أنه: (تسدد الضرائب والرسوم وغيرها من الذمم في أوقاتها المحددة في قوانينها وأنظمتها الخاصة ويتم هذا التسديد من قبل المكلفين أو المدينين مباشرةً أو بواسطة ممثليهم بإحدى الوسائل الآتية:

- ١- نقداً لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة في المادتين /١٣-١٤/ من القانون رقم /٨٩/ المؤرخ في ١٣/٧/١٩٥٥.

٢. ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بواسطة جباة سيارين).

وقد جاء في الفصل الثاني من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٤٣١/ لعام ١٩٥٦ تحت عنوان التدابير الإجرائية كيفية تحصيل الضريبة وما يتفرع عنها بالنسبة للمكلفين المتخلفين عن الدفع، حيث نصت المادة ٦/ على أنه: (لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية: أ - الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الاخبار به ب - الحجز وبيع العين المحجوزة)^١.

وهذا يعني أن الإدارة المالية متمثلة بوزارة المالية والدوائر المالية التابعة لها هي من تتولى مهمة تحصيل الضرائب والغرامات المترتبة عليها، وهذا ما جاءت به الفقرة ب/ من المادة ١٥/ من المرسوم التشريعي رقم ١٤٦/ لعام ١٩٦٤ المعدل لبعض أحكام قوانين التكاليف والضرائب حيث نصت على أنه: (خلافًا للنصوص النافذة يفوض وزير المالية بتسمية موظفي الدوائر المالية الذين يتولون القيام بجميع الأمور التنفيذية المتعلقة بقانون جباية الأموال العامة رقم ٤٣١/ لعام ١٩٥٦ بما في ذلك سلطات تنفيذ التدابير الإجرائية أو الذين يمنحون سلفاً لتنفيذ الإجراءات المذكورة).

ويؤكد ذلك القرار الوزاري رقم ٣٦٠٧/ تاريخ ١١/٦/ ١٩٦٨ المعدل بالقرار رقم ١٦٠٩/ تاريخ ٢٧/١٢/ ١٩٦٩ حيث جاء فيه: (....) وتتمتع السلطة المالية

^١ بموجب المادة ١/ من المرسوم التشريعي رقم ٧٣/ لعام ١٩٦٦/ حيث نصت على أنه: (يسري ذلك على جميع الضرائب والرسوم والذمم المشمولة بأحكام قانون جباية الأموال العامة ويعمل بهذا النص اعتباراً من تاريخ نفاذ المرسوم التشريعي رقم ١٤٦/ لعام ١٩٦٤ المعدل).

المختصة بموجب أحكام قانون الجباية العامة أو أحكام المادة /١٥/ من المرسوم التشريعي رقم /١٤٦/ لعام ١٩٦٤ بصلاحيات رئيس التنفيذ ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات).

أما في حال قيام حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣، فإنه يتم تحريك الدعوى العامة بحق المكلف وإحالته إلى القضاء، حيث يتم بدايةً تنظيم ضبط بالمخالفة من قبل العاملين المكلفين بالاستعلام^١، ثم يُحال الضبط المنظم مع مرفقاته إلى المديرية المالية المختصة بموجب إحالة تتضمن خلاصة المخالفة، حيث تقوم المديرية أو القسم حسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها، وفي هذه الحالة يحال الضبط المنظم بحق المكلف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة، وقد نصت المادة /٩/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه:

(أ- تعد حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام ب- تحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء أكان شخصاً اعتبارياً أم طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة).

^١ تنص الفقرة /أ/ من المادة /٤/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (يتمتع المدير ورؤساء الأقسام ورؤساء الدوائر وجميع العاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والذين يصدر قرار بتسميتهم من الوزير بصفة الضابطة العدلية في معرض تطبيق هذا القانون)

ويشترط لإشغال وظائف أعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي النجاح في دورة تأهيل وتدريب مسلكية تحدد بقرار من الوزير شروط الالتحاق بها أو الاعفاء منها بالنسبة للقائمين على العمل في المديرية، الفقرة /ج/ من المادة /٣/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.

ونصت المادة /١١/ من ذات القانون على أنه: (أ- تقوم المديرية أو القسم بحسب الحال بإحالة الضبط المنظم مع مرفقاته إلى المديرية الماليّة المختصة بموجب مذكرة إحالة تتضمن خلاصة المخالفة ب- يقوم قسم الواردات أو الدّخل حسب الحال في مديريات الماليّة بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط وتتخذ الإجراءات القانونيّة وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط. ج- توافي المديرية أو القسم بحسب الحال بما تنتهي إليه معالجة المخالفة بصورة قطعية وفيما إذا تم تسديد الغرامة المنصوص عليها في المادة /٨/ من هذا القانون).

وجاء في نص المادة /١٢/ من القانون ذاته: (تقوم المديرية أو القسم بحسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها وفق أحكام الفقرة /ج/ من المادة /١١/ السابقة وفي هذه الحالة يحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة).

الفرع الثاني: أحكام جباية الغرامة الضريبية في مصر:

كذلك الحال في مصر حيث يتم التقيد بالغرامات الضريبية الموجودة حصراً في القوانين الضريبية ولا تستطيع الإدارة الماليّة إضافة غرامات جديدة وإلا اعتبرت مخالفة لنص الدستور، حيث نص الدستور المصريّ في المادة /٣٨/ منه على ما يلي: (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون).

وبالتالي فإن الغرامة الضريبية ترتبط بالضريبة المفروضة عليها ويُتبع في جبايتها ذات الطرق التي تتبع في جباية الضريبة، حيث تنص المادة /١٠٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ والمعدلة بموجب القانون رقم /١٠٢/ لسنة ٢٠١٤ على أنه: (يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها، وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة^١ الذين تحددهم اللائحة التنفيذية)، كما نصت المادة /١٠٤/ من القانون ذاته على أنه: (للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الاقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ)، وبذلك تتولى مصلحة الضرائب المصرية سلطة التنفيذ ومهمة تحصيل الضريبة والمبالغ المستحقة عليها إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية.

وقد نصت المادة /١٠٦/ من القانون رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم /٣٠٨/ لعام ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون).

وبالعودة لقانون الحجز الإداري رقم /٣٠٨/ لعام ١٩٥٥ نجد أن المادة الأولى منه تنص على ما يلي: (يجوز ان تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة

^١ مصلحة الضرائب المصرية

بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الأتية في مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون: أ- الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها ب- المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمة عامة ت- المصروفات التي تبذلها الدولة نتيجة أعمالها ث- الغرامات المستحقة للحكومة قانوناً (....).

وعند قيام حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة /١٣٣/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ والتي اعتبرها المشرع من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، وكذلك الجرائم المنصوص عليها في المادة /١٣٥/ من القانون ذاته، فإنه يتم تحريك الدعوى الجنائية بناء على طلب كتابي من الوزير^١ ويتولى القضاء تطبيق العقوبات المفروضة من حبس وغرامات^٢، حيث نصت المادة /١٣٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير).

^١ جاءت المادة /١٣٧/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ لتقرر بأنه لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فيه أو اتخاذ أي من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير ويتسق هذا النص مع منطق الشفافية وعدم الكيدية والتعسف في معاملة الممول وبذلك يكون هذا النص قد وضع قيداً على مصلحة الضرائب في تحريك الدعوى الجنائية أو أي من إجراءات التحقيق وأن ذلك يتطلب إذن كتابي من الوزير مما يحد من سلطة المصلحة في تهديد الممول أو الضغط عليه، انظر: د. يسرى أبو العلا وآخرين، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

^٢ تنص المادة /١٣١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها).

المطلب الثاني

التصالح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية

يعد التصالح الضريبي صورة من صور العدالة الرضائية التي بمقتضاه ينقضي حق الدولة في العقاب، وتقوم فلسفة التصالح كقاعدة عامة على اعتبارات عدة تتعلق في جانب منها بمصلحة الأفراد، وفي جانب آخر بمصلحة الدولة والمجتمع.

والأصل أن الصلح ليس سبباً من أسباب انقضاء الدعوى الجزائية، إلا أن المشرع قد أقره في الجرائم الضريبية، نظراً لطبيعة العلاقة الخاصة التي تربط بين الممول المتهم والإدارة الضريبية، والتي غالباً ما تكون علاقة مستمرة، لا يقتصر موضوعها على المخالفة التي ارتكبتها الممول، بل تتجاوزها إلى التزام يستمر لما بعد المخالفة، إلى سنوات أخرى، على الممول أن يفي بالتزاماته لتحقيق صالح الخزانة العامة.

حيث يعد الصلح سبباً خاصاً من أسباب انقضاء الدعوى العامة في الجرائم الضريبية^١.

ومن ثم فمن مصلحة الدولة أن لا تتمسك بعقاب الجاني الذي قد يؤدي إلى تعطل نشاطه أو توقفه أو إلغائه، مما يعني حرمان الخزانة العامة من مصدر من مصادر حصولها على الضريبة التي تشكل مورداً أساسياً لها، ومن ثم فإن توقيع العقاب على ما فيه من تحقيق للردع، قد يكون ضاراً بالمجتمع أكثر من فائدة

^١ عثمان محمد حمود شعث، الصلح الجنائي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ٢٠١٧، ص ١٥٧.

الصلح التي تعود على المجتمع ذاته من دفع التعويضات وتركه حراً يزاول نشاطه.

وبالتالي يكون التصالح بمثابة تفضيل مبدأ النفعية عن تطبيق مبدأ العدالة، حيث لا يهم الدولة مدى ما يتحمله الجاني من عقاب لارتكاب الجريمة، بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة في صورة الصلح الذي تجريه معه.

وسنقوم بدراسة هذا الجانب من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: ماهية التصالح الضريبي وطبيعته القانونية

الفرع الثاني: أحكام التصالح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية

الفرع الأول: ماهية التصالح الضريبي وطبيعته القانونية

سنتناول بدايةً تعرف التصالح الضريبي فقهاً وقانوناً ومن ثم الحديث عن طبيعته القانونية

أولاً: تعريف الصلح الضريبي

يثار التساؤل حول مفهوم الصلح في القوانين الضريبية وطبيعته القانونية، لا سيما وأن القوانين الضريبية في كل من سورية ومصر قد خلت من وضع تعريف للتصالح، ويرجع رأي في الفقه^١ ذلك إلى وضوح تعبير التصالح مما لا توجد معه الحاجة إلى إيراد تعريف له، حيث لا يكون التعريف إلا بالنسبة للألفاظ والعبارات التي تحتاج إلى التوضيح، الأمر الذي أدى إلى تباين في التعريفات التي

^١ د. حسني الجندي، شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائية في قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ بشأن الضريبة العامة على الدخل، ج ١ الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٨٨.

استخدمت للتعبير عن التصالح في الفقه والقضاء، حيث عرّفه بعض الفقه^١ بأنه: "الإجراء الذي يجوز عرضه من قبل الجهات المختصة - إذا ما رأت ذلك - والذي يحق للمتهم رفضه أو قبوله والذي يترتب عليه حال قبوله انقضاء الدعوى الجنائية بدفع مبلغ التصالح"، في حين ذهب جانب آخر^٢ إلى تعريفه بأنه: "عقد رضائي بين طرفين هما الإدارة الضريبية من ناحية والمتهم من ناحية أخرى، بموجبه تتنازل الإدارة الضريبية عن طلب رفع الدعوى الجنائية مقابل دفع المخالف المبلغ المحدد في القانون"، وعُرف الصلح الضريبي أيضاً بأنه: نظام قانوني يهدف إلى تلافي الخصومة الجزائية القائمة بين السلطة المالية والمخالف في جريمة تُقبل فيها التسوية بشروط يحددها القانون^٣.

في حين عرفت محكمة النقض المصرية التصالح بأنه: "إجراء يتم بمقتضاه نزول الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذي قام الصبح عليه، ويحدث أثره بقوة القانون"^٤.

أما بالنسبة لطبيعة التصالح القانونية فقد ذهب البعض إلى أن التصالح هو عقد بين طرفين أو اتفاق إرادتين على التزامات معينة، ومن ثمّ فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الاكراه الذي ينافي التصالح مما يترتب عليه بطلانه، ورضا المكلف بالتصالح

^١ د. مدحت محمد عبدالعزيز ابراهيم، الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية - دراسة تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري والفرنسي- طبقاً لأحدث التعديلات المدخلة بالقانون رقم (١٧٤) لسنة ١٩٩٨، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣١.

^٢ د. نبيل لوقا بباوي، جرائم تهريب النقد ومكافحتها، رسالة دكتوراه، أكاديمية الشرطة، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٣٢٦.

^٣ د. علوم محمد محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٧، ٢٠٠٧، ص ٣٤٨.

^٤ نقض مصري، ١٩٦٣/١٢/١٦، مجموعة المكتب الفني، س ١٤، ص ٩٢٧. نقض مصري، ١٩٨٢/١١/١٨، س ٣٣، رقم ١٨٥، ص ٨٩٦.

يفترض تبعاً تسليمه بمسؤوليته عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في براءته فلا محل إطلاقاً لتصالحه مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب^١.

وكذلك ذهب رأي في الفقه إلى أن التصالح بطبيعته كعقد بين طرفيه يتعين لانعقاده تلاقي إرادتهما، وكل ما في الأمر أنه إذا اتفق الاثنان -المكلف والإدارة الضريبية- على التصالح فيتعين إجراؤه على الأساس المحدد قانوناً، أي على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤدّ من الضريبة، لكن التصالح بطبيعته لا يجوز فرضه على أي من الطرفين^٢.

في حين يتجه رأي آخر لاعتبار التصالح الجنائي ذو طبيعة إجرائية محضة، فهو إجراء قانوني محض، إن اتخذته المتهم يعبر به عن رغبته في إنهاء الدعوى الجنائية، فالتصالح الجنائي إجراء يتخذ من جانب المتهم وليس بعقد لأن المبلغ المقرر للغرامة الذي يلتزم بجزء منه وفق النص القانوني ليس بغرض إصلاح خلل شاب عقد نتيجة تجاوز طرفيه^٣، ويحدّد المشرّع بإرادته المنفردة أساس التصالح وشروطه وللمتهم أن يقبله أو يرفضه^٤.

واتجه رأي أخير إلى أن التصالح هو دفع مبلغ معين إلى الخزنة العامة تنقضي به الدعوى العمومية، وهو لا يجوز إلا في الجناح والمخالفات -إلا أن الشارع رأى أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية يجب أن يسودها دائماً الوئام وحسن التقدير من كلا الطرفين- ولهذا أجاز للإدارة الضريبية أن تتصالح عن

^١ د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ٢٠٤.

^٢ د. البشري الشوربجي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤، ص ٥٦.

^٣ د. مدحت محمد عبد العزيز إبراهيم، مرجع سابق، ٢٠٠٤، ص ٨٠.

^٤ د. أمال عثمان، قانون العقوبات الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص ١٦٥ وما بعدها. د. أمين مصطفى محمد، انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٧، ص ١٨.

دعواها -ولو كانت الجريمة الضريبية جنائية- إن رأت محلاً، وفي هذه الحالة لها أن تتصلح في التعويضات^١.

ويرى الباحث أن التصالح هو عقد بين طرفين -المكلف والإدارة الضريبية- تتجه فيه إرادتهما إلى ترتيب التزامات معينة، تتمثل في نزول الهيئة الاجتماعية ممثلة في الإدارة الضريبية عن حقها عقاب المكلف مقابل التعويض الذي يلتزم المكلف بسداده، فالمصالحة لا تتعقد إلا بتقديم المكلف طلباً بذلك، ويجب أن تتم الموافقة عليه من قبل اللجان المختصة، ومن ثم فإن لكل من إرادة المكلف والإدارة الضريبية دور في إجراء التصالح وبالتالي فهو عقد بينهما، ودور القانون ينحصر فقط في تحديد نسبة التعويض الذي تنقضي به الدعوى العمومية.

ثانياً: شروط الصلح الضريبي

إن التصالح الضريبي يترك للإدارة الضريبية فرصة استخدام سلطاتها التقديرية في التفاهم الودي مع المخالفين لأحكام القانون، تقديراً من المشرع للعلاقة التي يجب أن تكون بين الإدارة الضريبية والمكلف، وما يجب أن يسود هذه العلاقة من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزام الضريبي.

وبالتالي فإن الصلح في الجرائم الضريبية يتميز بأنه يصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، ولكي ينعقد صحيحاً يجب أن يصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس القانوني المقرر بالقانون، وأن يتفق الطرفان عليه^٢.

^١ د. منصور نجيد، قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٢٢٦.
^٢ د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ (النظرية العامة والتطبيقات)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٧١.

١- أن يصدر من هيئة مختصة

فمنظراً إلى أهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى الجنائية، فإن المشرع يسند الاختصاص بالقيام به في غالب الأحوال إلى الوزير المختص أو من يندبه، حيث نصت المادة /١٤/ من قانون مكافحة التهريب الضريبي في سورية رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على أنه: (يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان التصالح بقرار من الوزير)، وكذلك نصت المادة /١٣٨/ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ على أنه: (لوزير أو من ينييه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها..).

ويلاحظ أن المشرع السوري قد نص على أن يكون الاختصاص بإجراء الصلح للوزير فقط ولم ينص على تحويل هذا الاختصاص لمن ينييه، فالوزير حصراً هو من يقوم بتشكيل لجان التصالح وتحديد إجراءات أحكام المصالحة، وذلك خلافاً لما نص عليه المشرع المصري حيث أجاز للوزير المختص أو من ينييه بإجراء الصلح في هذه الأحوال.

٢- اتفاق الأطراف على الصلح

مما لا شك فيه أن الممول المتهم يعد طرفاً في التصالح، والمتهم في الجرائم الضريبية هو كل ممول توجد في مواجهته قرائن تحمل على الاعتقاد بأنه ارتكب

جريمة ضربية منصوص عليها في القانون، والطرف الثاني في التصالح هو الإدارة الضريبية ممثلة بالوزير المختص^١.

ونظراً لأن التصالح نظام اختياري لا تُجبر عليه جهة الإدارة أو المتهم، فإن ذلك يقضي اتفاق إرادة كل من الجهة المجني عليها والمتهم على التصالح، بغض النظر عن الطرف البادئ في الإيجاب ما دام أن إيجابه قد صادف قبولاً من الطرف الآخر^٢.

إلا أن هنالك رأياً في الفقه^٣ يذهب إلى أن رضا المكلف بالتصالح يفترض تبعاً تسليمه بمسؤوليته عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد براءته فلا محل لإطلاقاً للمصالحة مقابل دفعه مبلغاً معيناً للإدارة الضريبية.

ولا يشترط لصحة التصالح أن يسبقه اعتراف المتهم بالجريمة الضريبية، إذ قد يفضل المتهم التصالح على الرغم من عدم ارتكابه الجريمة بدلاً من استغراق الوقت في المحكمة حتى يثبت براءته^٤.

ويرى الباحث أنه بالفعل لا يشترط لصحة التصالح أن يسبقه اعتراف المكلف المتهم بالجريمة الضريبية، ولكن المنطق العقلي يرى أن موافقة المكلف المتهم على الصلح ترجح معها كفة إدانته بالجريمة الضريبية، فكيف يتسنى له دفع مبالغ التعويض التي قد تكون كبيرة نوعاً ما، وهو بريء من التهمة المسندة

^١ د. أحمد سيد احمد السيد علي، مرجع سابق، ص ٨٦٨.

^٢ د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٦.

^٣ د. حسن صادق المرصقاوي، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

^٤ إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٧٩.

إليه، ولكن ليس معنى ذلك كما يقول البعض تسليمه بمسؤوليته عن الفعل المسند إليه حتى لو كان بريئاً.

ويثور تساؤل هام حول مدى حجية اعتراف المكلف المتهم بارتكاب جريمة ضريبية أمام جهة الإدارة في حالة بطلان التصالح أو عدم إتمامه إذا أنكره أمام القضاء؟

ويذهب جانب من الفقه^١ أن المخالف إذا اعترف صراحةً أمام جهة الإدارة المختصة بارتكابه للجريمة، ثم رفض تنفيذ شروط التصالح، فاستأنفت الإجراءات القضائية ضده، وأمام القضاء عدل عن الاعتراف الذي سبق أن أبداه أمام السلطة الإدارية، فإنه لا يحق للسلطة القضائية التعويل على هذا الاعتراف السابق، فقد يكون صدوره بناءً على خطأ وقع فيه صاحب الشأن مما يقتضي عدم ارتباطه به تحقيقاً للضمانات الفردية، ومن ناحية أخرى، فإن سقوط التصالح يترتب عليه بالضرورة محو أثر الاعتراف الذي كان يتضمنه هذا التصالح.

بينما يذهب القضاء الفرنسي^٢ إلى أن بطلان التصالح لا يمنع القاضي من الاستناد إلى الاعتراف السابق صدوره من المتهم عند تكوين اقتناعه، غير أنه يلزم لذلك قيام الاعتراف فعلاً.

ويرى الباحث ضرورة التفريق بين فرضين للإجابة على هذا التساؤل للوقوف على مدى الاعتداد بالاعتراف في حالة بطلان أو عدم اكتمال التصالح الضريبي، الفرض الأول: إذا كان البطلان أو عدم الإتمام راجعاً لظروف خارجية

^١ د. أمال عثمان، مرجع السابق، ص ١٨٢.

^٢ Cass Crim. F. 15 June 1994. Ct 27 Mai 1984.

لا علاقة للإدارة الضريبية بها فلا مانع من الاعتداد بالاعتراف إن كان صريحاً، ويرجع في أمر ذلك للسلطة التقديرية لمحكمة الموضوع، أما الفرض الثاني: إذا كان عدم الانتماء راجع إلى السلطة التقديرية للإدارة الضريبية الممثلة في وزير المالية فلا يجوز الاعتداد بالاعتراف، ويجب محو أثر الاعتراف الذي كان يتضمنه هذا التصالح، والأمر يرجع في ذلك أيضاً للسلطة التقديرية لمحكمة الموضوع.

الفرع الثاني: أحكام الصلح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية

نظمت التشريعات الضريبية في كل من سوريا ومصر أحكام الصلح الضريبي والذي بدوره يترتب آثاراً عديدة تنال الغرامة الضريبية من حيث تحديد نسبها وتنظيم الإجراءات المرتبطة بها.

وسنقوم بتوضيح ذلك في كلا البلدين من خلال ما يأتي:

أولاً: أثر الصلح على الغرامة الضريبية في سورية

قد نص المشرع الضريبي في سورية على التصالح مع المكلفين المتهربين وغيرهم ممن يخالف أحكام القانون الضريبي وذلك في قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣، وشمل التصالح المقرر بموجب هذا القانون أي مخالفة لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يأتيها المكلف ويتم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وينظم بها محضر ضبط قانوني، حيث تكون العقوبة المنصوص عليها في المادة ٨/ من هذا القانون واجبة التطبيق بدلاً من العقوبات المنصوص

عليها في قانون ضريبة الدّخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، إلا انه يفرق بالنسبة للتصالح الذي تجريه لجان المصالحة المشكلة، بالنسبة للعقوبات المقررة بموجب القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ بين عقوبة الغرامة وعقوبة الحبس.

فيكون للجان المصالحة التصالح على عقوبة الغرامة قبل تحريك الدعوى العامة ولحين صدور حكم قضائي غير قطعي، ويستفاد ذلك من نص المادة /١٣/ من القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ التي جاء فيها: (يحق للمكلف التقدم بطلب مصالحة على الغرامة المترتبة عليه ويعرض الطلب على لجنة المصالحة للبت فيه).

فالتصالح قبل تحريك الدعوى العامة يكون مقتصرًا على عقوبة الغرامة المنصوص عنها في المادة /٨/ من القانون وقدرها ٢٠٠% من الضريبة عن سنة واحدة، فإن كانت الواقعة تشمل كامل التكاليف، كعدم مسك الدفاتر، أو عدم تقديم البيان، فتطبق الغرامة على كامل التكاليف، أما إن كانت الواقعة تخص جزءاً من التكاليف، أو إحدى فعاليات المكلف، فتطبق على هذه الفعالية، أو الجزء المخفي الغرامة المذكورة، على أن يُطبّق على بقية التكاليف الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدّخل.

وقد أعطت هذه المادة الحق للمكلف في المصالحة انطلاقاً من أن المشرّع لم يقصد على الاطلاق مصادرة حرية الأفراد وإنما قصد الحفاظ على حق الدولة

في استيفاء الضريبة مع التعويض عن الضرر اللاحق بها نتيجة لتهرب المكلف^١.

وقد قضت المادة /١٤/ من ذات القانون بتحديد إجراءات احكام المصالحة وتشكيل لجان للتصالح بقرار من وزير المالية فنصت على ما يلي: (يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وتشكيل لجان التصالح بقرار من الوزير) وينحصر عمل اللجان كما أشارت التعليمات التنفيذية للقانون في تحديد نسب التصالح حسب المرحلة التي وصلت إليها الواقعة.

ثم نصت المادة /١٥/ على تحديد النسب التي يمكن للمكلف دفعها لوقف الإجراءات حيث نصت على ما يلي: (يتم إجراء المصالحة مع المكلف المتهرب من الضريبة أو الرسم عن جزء التكاليف محل التهرب وفق ما يلي:

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

٢- دفع ٥٠ % بالمائة من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة.

٣- دفع ٧٥ % بالمائة من الغرامة المحددة في هذا القانون إذا تمت المصالحة بعد صدور حكم قضائي غير قطعي.

ونلاحظ أن المشرع الضريبي في سورية قد قرن نسبة دفع الغرامة بحسب المرحلة التي وصلت إليها الواقعة، وجعل نسبتها ترتفع تصاعدياً بحسب ما إذا

^١ التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، المادة /١٣/.

كانت الدعوى العامة قد أُقيمت أم لا، أما إذا اكتسب الحكم القضائي الدرجة القطعية قبل التسديد فلا تطبق أحكام المصالحة المشار إليها، وتصبح العقوبة واجبة التنفيذ حسب ما جاء في منطوق الحكم القضائي.

وقد أحسن المشرع السوري في تحديد النسب بشكلٍ دقيق، وتدرّجها تبعاً للمراحل التي تمر بها الدعوى الضريبية، وهذا من شأنه أن يشجع المخالف على أن يجري المصالحة بأسرع وقت ممكن حتى لا يترتب عليه غرامات أكبر في حال تأخره، إضافةً إلى أن ذلك يساعد في حصول الدولة على إيراداتها الضريبية بشكل أسرع.

ثم نصت المادة /١٦/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ على الآثار التي تترتب على تسديد الغرامة المصالح عليها حيث جاء فيها: (إن تسديد الغرامة المصالح عليها والضريبة المتحققة وفق أحكام المادة /١٥/ من هذا القانون تؤدي إلى كف التتبعات القضائية بحق المتهم مالم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم فيها).

وقد علق المشرع الضريبي وقف الإجراءات بما فيها التتبعات القضائية في حال دفع الغرامة المتفق عليها بعدم صدور حكم قضائي قطعي ومبرم في واقعة التهريب الضريبي موضوع المخالفة، أما في حال صدور حكم قضائي واكتسابه الدرجة القطعية فإن ذلك يجعل العقوبة واجبة التنفيذ حسب منطوق الحكم القضائي^١.

^١ التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي، المادة /١٦/.

ونلاحظ أيضاً أن المشرّع السوريّ في المادة /١٦/ آنفة الذكر، اعتبر دفع الغرامة من المكلف المخالف شرطاً أساسياً ولازماً لانعقاد الصلح، وليس أثراً من آثاره، أي جعل دفع الغرامة هو أحد الأركان التي يقوم عليها الصلح الضريبيّ، وبانتفاء هذا الركن ينتفي معه قيام الصلح من أساسه بين المخالف والإدارة الضريبية.

أما المادة /١٧/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبيّ رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ فقد أشارت إلى كيفية توزيع الغرامات وقيم المصادرات الناتجة عن مخالفات وقضايا التهرب من الضرائب والرسوم، حيث تم تعديل نسب توزيع الغرامات وقيم المصادرات الواردة في الفقرة /أ/ من المادة /٤٣/ من المرسوم رقم /١٦٨٤/ تاريخ ١٩٧٧/٨/٧ فأصبح توزيع الغرامات في قوانين الضرائب والرسوم بما فيها الغرامات المنصوص عليها في المادة /٨/ وما ورد بشأنها في المادة /١٥/ من هذا القانون يتم على الشكل التالي:

- ٧٠% للخرينة
- ١٠% للأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخفاة وفي حال عدم وجودهم تعود هذه الحصة إلى الخرينة
- ١٠% للمصادرين
- ١٠% للعاملين في وزارة المالية حيث تقيد هذه الحصة في حساب خاص لدى الخرينة ويعين أسماء المستفيدين ومقدار حصة كل منهم بقرار يصدر عن وزير المالية.

وتنظيماً لعمليات التحقق والتحصيل فإن على القسم المختص اصدار جداول التحقق بالضريبة أو الرسم مع كامل الغرامات المترتبة، وإن تمت المصالحة

فيطوى جزء من هذه الغرامات على ضوء النسبة الواجب تسديدها استناداً للمصالحة وعلى ضوء أحكام المادة /١٥/ وعند قيام المكلّف بالتسديد فإن على الجابي المختص قبض مبلغ الضريبة أو الرسم المحقق ثم يُحال المكلّف إلى القسم المختص للعمل على تنظيم إرسالية إلى قسم الخزينة يتضمن طلب قبض مبلغ الغرامة وتوزيعه على ضوء ما ورد، وبعد الاستيفاء من قبل الخزينة يُعلم قسم الجباية بقرار طي للغرامة التي تم استيفاؤها من قبل قسم الخزينة وذلك لتسوية حسابات الجابي المختص.

أما في حال عدم المصالحة أو عدم التسديد فإن على قسم الجباية متابعة إجراءات التحصيل بحق المكلّف سواء بالنسبة للضريبة أو الرسم أو الغرامات المحققة^١.

وبالنسبة لرسم الإنفاق الاستهلاكي فقد ذكرنا أنه يحق لوزير المالية استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامات مالية، وقد نصت الفقرة /ج/ من المادة /٢٢/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ على توزيع هذه الغرامات وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٤٣) من المرسوم رقم ١٦٨٤ لعام ١٩٧٧، ونود أن نشير إلى أن النص الآتي لا يتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي فقط، وإنما يشمل حكماً عاماً يطبق على جميع مخالفات الضرائب والرسوم غير المباشرة بما في ذلك المخالفات الناجمة عن قضايا التهرب الضريبي، وقد تم توزيع الغرامات كما يلي:

- ٦٠% حصة الخزينة.

^١ التعليمات التنفيذية للقانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، المادة /١٧/.

- ١٠% حصة الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبية مخفاة، وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخرينة.
- ١٠% حصة المصادرين وفي حال عدم وجودهم تعود حصتهم للخرينة.
- ٢٠% حصة العاملين في وزارة المالية.

ثانياً: أثر الصلح على الغرامة الضريبية في مصر

نص المشرع الضريبي المصري على الصلح مع الممولين المتهربين وغيرهم ممن يرتكبون الجرائم الضريبية في سائر القوانين الضريبية^١ وكان آخرها قانون الضريبة على الدخل الحالي رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، حيث أورد نظام التصالح في الجرائم الضريبية وذلك في المادة (١٣٨) من الكتاب السابع من القانون والخاص بالعقوبات

والتي جاء فيها: (لوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥/ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد

^١ يُشار أنه نصَّ على التصالح في المادة (٨٥/ مكرر/٣) المضافة إلى القانون رقم ١٤/ لسنة ١٩٣٩ بموجب القانون رقم ٢٥٣/ في ٢١ مايو ١٩٥٣، ثم تم تعديل تلك المادة بموجب القانون رقم ٢٧٥/ لسنة ١٩٥٦، وبصدر القانون الضريبي رقم ١٥٧/ لسنة ١٩٨١ حل محل القوانين الضريبية السابقة بعد إلغائها ونص على الصلح في المادة ١٩١/ منه، ولما صدر قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧/ لسنة ١٩٩٣ أبقى الوضع بالنسبة للصلح في الجرائم الضريبية كما هو وارد في القانون رقم ١٥٧/ لعام ١٩٨١ دون تعديل.

الضريبة في المواعيد القانونيّة، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥%) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة /٩٦/ فقرة /١/ مبلغ عشرين ألف جنيه

(ب) المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف

مبلغ الغرامة المقررة في المادة /١٣٦/ من هذا القانون (ملغى)^١

(ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في

المادتين /١٣٣/ و /١٣٤/ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ

(د) تعويض يعادل نصف الحد الأدنى للغرامة المنصوص عليها في المادة

/١٣٢/ من هذا القانون

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائيّة والآثار المترتبة عليها، وتأمّر

النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها^٢

ونلاحظ أن المشرّع المصريّ قد اتجه إلى تخصيص التصالح في الجرائم

الضريبية وحدد الجرائم التي يجوز فيها التصالح وهي الواردة في المواد

/١٣٥، ١٣٤، ١٣٣، ١٣٢/.

وعلى الرغم من تحديد المشرّع الضريبيّ للجرائم التي يجوز فيها التصالح،

فإنه قد شمل بالتصالح جميع الجرائم الواردة في القانون الجديد، أي أنه ساوى بين

^١ التعديل الأخير بموجب القانون رقم /٥٣/ لعام ٢٠١٤.

^٢ يلاحظ أن الفقرة الأخيرة من المادة ١٣٨ من القانون بنصها على إلغاء آثار العقوبة تكون قد قضت على الخلاف الذي كان سائداً في مصر وفرنسا عما إذا كان انقضاء الدعوى الجنائيّة يشمل العقوبة المقيد للحرية أم يقتصر على العقوبات الماليّة، فقد جاء هذا النصّ عاماً بحيث أن الدعوى الجنائيّة تنقضي بالصلح وتشكل كافة العقوبات المقررة أيّاً كانت.

الجرائم التي تقع بمخالفة الالتزامات الضريبية، وجريمة التهرب الضريبي، كما أنه ميّز بين نوعي الجرائم من حيث التعويض الذي يلزم المخالف بدفعه للإدارة الضريبية، فجعل هذا التعويض أعلى بالنسبة للجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ من القانون^١.

كما أنه وخلافاً لما سار عليه المشرع السوري، فإن المشرع المصري لم يجعل لميعاد انعقاد الصلح تأثيراً على مبلغ الغرامة المتوجّب دفعه، وكل ما يهم في الأمر أن ينعقد الصلح صحيحاً قبل صدور حكم مبرم في الدعوى الضريبية^٢. ويلزم لإبرام الصلح أن يكون في مقابل أداء ما يلي:

أ)- المبالغ المستحقة على المخالف للجرائم المنصوص عليها في المادة /١٣٥/ من قانون الدّخل رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥، وهي الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، أو عن تقديم الإقرار الضريبي، أو عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في الميعاد، أو عن تقديم الوثائق اللازمة لقيام المصلحة بعملها وعدم إمساك الدفاتر وعدم توقيع الإقرار ممن محاسب، وذلك بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه.

ب)- المبالغ المستحقة على المخالف لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة /١٣٣/، وجريمة الاشتراك في التهرب المنصوص عليها في المادة /١٣٤/ من القانون.

^١ محمود راضي عامر محمد خليل، السياسة الجنائية في مجال التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، كلية الحقوق، ٢٠١٢، ص ١١٦.

^٢ نور صلاح، الجريمة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٣، ص ٤١٦.

ج). تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة الموقعة على المحاسب الذي يعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له مصحوباً بأفعال غير قانونية على النحو المبين في المادة ١٣٢ من القانون.

وتعتبر هذه المبالغ بمثابة تعويض للخزانة العامة عن الضرر الذي وقع عليها بسبب ارتكاب المخالفة، وهو لازم لإتمام الصلح.

وقد حدد المشرع قيمة التعويض المقرر للصلح بما لا يدع مجالاً لمصلحة الضرائب أو الممول للتفاوض بشأنه، فلا يجوز للمصلحة أن تزيد عنه، ولا يسمح للممول بأن يدفع أقل منه.

ويلاحظ ان المشرع اشترط أن يكون التصالح بمقابل، إلا أنه في الوقت نفسه لم يشترط دفع هذا المقابل كاملاً أو فوراً، وهو ما يعني جواز أن يتم هذا التصالح مع السماح للممول دفع جزء من المقابل أو تقسيطه مراعاةً لظروف كل حالة على حدى^١.

فإذا توافرت شروط التصالح، وقبلته مصلحة الضرائب، فإن القانون رتب عليه مجموعة من الآثار بينها المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة /١٣٨/ من القانون في قولها "ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف التنفيذ إذا تم التصالح أثناء تنفيذها"

حيث يرتب الصلح أثره في انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة وذلك بقوة القانون، أي يجب على المحكمة إذا ما تم الصلح في أثناء نظر

^١ د. رمضان صديق، مرجع سابق، ص ١٣١.

الدعوى أن تحكم بانقضاء الدعوى الجنائية، أما إذا تراخى الصلح إلى ما بعد الفصل في الدعوى فإنه يترتب عليه وجوباً وقف تنفيذ العقوبة المقضي بها^١.

وقد حدد المشرع مدى سريان التصالح من حيث المرحلة التي تم خلالها:

أ). فإذا تم التصالح قبل رفع الدعوى الجنائية، امتنع رفعها، ويتعين على النيابة العامة أن تصدر أمراً بالحفظ أو بأن لا وجه لإقامة الدعوى على حسب الأحوال^٢.

ب). وإذا تبين أن الدعوى الجنائية -على الرغم من التصالح- قد رفعت إلى المحكمة، فيفرق في هذا الشأن بين أمرين:

الأول: إذا كان المتهم لم يكن قد أعلن بورقة التكليف بالحضور، فيتم العدول - من قبل النيابة العامة - عن الإحالة.

الثاني: إذا أعلن المتهم بورقة التكليف بالحضور، يكون للمتهم الدفع -أمام المحكمة- بسبق التصالح في الدعوى الجنائية، فنقض المحكمة متى تبين وجود التصالح مستوفياً بشروطه - بانقضاء هذه الدعوى بالتصالح^٣.

^١ حكم محكمة النقض المصرية في الطعن الجنائي رقم ٦٢٤ لسنة ٤٥ ق، جلسة ٢٧ إبريل ١٩٧٥م، س ٢٦، ص ٣٥٨.

^٢ وفي هذه الحالة ترسل القضية إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالألا وجه لإقامة الدعوى الجنائية لانقضائها بالتصالح (الكتاب الدوري للنائب العام رقم ٧/ سنة ٢٠٠٥).

^٣ وتكون المحكمة قد اخطئت في تطبيق القانون إذا قضت بتوقيع العقوبة وأمرت بوقف تنفيذها على الرغم من تمام التصالح قبل صدور الحكم (نقض ١٦/١٢/١٩٦٣ مج أحكام النقض س ١٤، ق ١٦٩، ص ٩٢٧).

ج). وإذا تم التصالح بعد رفع الدعوى الجنائية وقبل صدور حكم بات فيها، تحكم المحكمة بانقضاء الدعوى بالتصالح^١.

وبالتالي يترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها، سواء كانت عقوبات مالية كالغرامة أو التعويض أو المصادرة أو عقوبات مقيدة للحرية، ويحدث ذلك إذا صدر حكم قابل للتنفيذ قبل أن يكون باتاً.

أمّا إذا تمّ الصلح بعد صدور حكم في الدعوى، فإنه يجب على أعضاء النيابة العامة أن يبادروا إلى إرسال ملفات القضايا مرفقاً بها الطلبات والأوراق والمستندات المتعلقة بالتصالح إلى نيابة مكافحة التهريب من الضرائب للأمر بوقف تنفيذ العقوبة المقضي بها بعد التحقق من تمام التصالح وفقاً للقواعد المقررة قانوناً^٢.

^١ ويكون ذلك إما بناءً على طلب عضو النيابة العامة المائل في الجلسة، وإما بطلب من المتهم بناءً على الدفع بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

^٢ الكتاب الدوري رقم ٧/ لسنة ٢٠٠٥ الصادر عن النائب العام المصري في ٤ يوليو ٢٠٠٥ بشأن قانون الضرائب الجديد.

الخاتمة

وفي ختام بحثنا الموسوم بـ "النظام القانوني للغرامة الضريبية" فقد حاولنا تغطية كافة المسائل التي شملها موضوع الرسالة في فصلين موزعة على عدة مباحث ومطالب لغرض الإحاطة بمختلف الجوانب التي يثيرها هذا الموضوع وفق الخطة العلمية المعتمدة.

وذلك ابتداءً من البحث في ماهية الغرامة الضريبية من حيث محاولة وضع تعريف لها بالنظر إلى ما يثيره موضوع تعريف الغرامة الضريبية من نقاش شائك في الفقه لم يلقَ حتى الآن إجماعاً فقهياً حوله، وكذلك حاولنا بيان الأساس القانوني الذي ارتكزت عليه هذه الغرامة وما إن كانت قد وضعت لمجرد تحقيق فكرة العدالة، أم أن منفعة الدولة والخزينة العامة هي الغالبة عليها، ثم تطرقنا إلى محاولة تمييز الغرامة الضريبية عن غيرها من الغرامات التي قد تختلط بها، فتبين من خلال المقارنة أن الغرامة الضريبية تتمتع بخصائص تميزها وتفرداها عن الغرامات الأخرى.

كذلك الأمر فإن الدور الهام الذي تؤديه الغرامة في التشريعات الضريبية يعد من النقاط الأساسية التي لا يمكن إغفالها لما تحققه من وفرة وزيادة الحصيلة العائدة للخزينة العامة، ودورها في التقليل من جرائم التهرب الضريبي ومكافحتها من خلال خاصية الردع التي تتميز بها.

ولعلّ الخلاف الذي ثار بين الفقهاء حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية كان من أهم ما يجب الإشارة إليه، نظراً لما ينتج عنه من نتائج تختلف باختلاف

هذه الطبيعة، حيث ذهب جانب كبير من الفقهاء إلى اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة جزائية خالصة، في حين أيد البعض الآخر الاتجاه الذي يدعو إلى اعتبارها تعويضاً مدنياً، ثم ظهر رأي توفيقي يعتبر الغرامة الضريبية ذات طبيعة مختلطة تمتزج فيها صفة العقوبة مع صفة التعويض.

أما القسم الثاني من هذه الدراسة فقد تناولنا فيها حالات فرض الغرامة الضريبية كما وردت في تشريعات ضريبية الدّخل لكل من سورية مصر، حيث تتعدد هذه الحالات لتتعلق أحياناً بالإقرار الضريبي وأحياناً أخرى بعدم مسك الدفاتر والسجلات التجارية، كما وتفرض في حالات التهرب الضريبي، بل إن القانون ذهب لأبعد من ذلك وأقر فرض الغرامات أيضاً على المحاسبين القانونيين، وعلى سبيل الاستئناس قمنا بإلقاء الضوء أيضاً على الغرامات المفروضة في بعض قوانين الضرائب غير المباشرة كرسوم الإنفاق الاستهلاكي في سورية وقانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر، فحاولنا من خلال المقارنة استجلاء الجوانب المتفق عليها ثم تحديد مواطن النقص والقصور التي تشوب هذا الموضوع.

ثمّ أخيراً انتهينا إلى بحث الجوانب الإجرائية التي تتعلق بالغرامة الضريبية من حيث أحكام جبايتها وأثر الصلح الضريبي عليها وكيفية توزيعها.

ومن أجل ربط النهاية بالبداية، وبُغية تلافي وتجنب تكرار الأفكار والمقترحات المبسوبة في متن الرسالة، عمد الباحث في هذا الموضع من الدراسة إلى تثبيت أهم النتائج العلمية التي توصل إليها بشكلٍ موجز وكما يلي:

١- إن المشرّع الضريبيّ يحاول بشكلٍ عام تجريم جميع الأفعال التي يمكن أن تُمارس من قبل المكلف والتي ينطوي عليها مخالفة لأوامر القانون الضريبيّ ونواهيه، وفرض لأجل ذلك جزاءات معينة تختلف باختلاف نوع الجريمة، ومن هذه الجزاءات على الصعيد الماليّ "الغرامة الضريبية".

٢- إن معظم التشريعات لم تقم بوضع تعريف واضح وصريح للغرامة الضريبية، ولذلك فقد تعددت آراء الفقهاء في هذا المجال، ويعود السبب في ذلك إلى الاختلاف حول الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية.

٣- إن الغرامة الضريبية عبارة عن مبلغ من النقود يُلزم المكلف المخالف للقانون بأدائه إلى الخزنة العامة نتيجة اعتدائه على المصلحة الضريبية للدولة، وقد تُستخدم تعبيرات مختلفة للدلالة عليها كالتعويض أو الزيادة أو الضمان.

٤- سُميت هذه الغرامة بالغرامة الضريبية بالنظر إلى المصلحة التي يقصدها المشرّع من وراء توقيعها، فهي ليست مقصودة لذاتها حتى لا تتحول إلى أداة تتكيل واعتداء، وإنما يقصد المشرع من وراء فرضها تحقيق أمرين، هما تعويض الخزنة العامة عن تأخر المكلف في أداء الضريبة في المواعيد المقررة، والآخر ردع المكلف وحثّه على الوفاء بالتزاماته الضريبية على النحو المقرر قانوناً.

٥- تستمد الغرامة الضريبية شرعيتها وقانونيتها من الضريبة، وهذا ما يفرض التزامات عديدة حيث يجب الالتزام بالغرامات المقررة في القانون ومقدارها، فلا يجوز فرض غرامة لم ينص عليها القانون أو أن تُطبّق غرامة يزيد أو ينقص مقدارها عن الحد المقرر قانوناً.

٦- إن الغرامة الضريبية في حالتها الساكنة في النص تهدف إلى التأثير في سلوك جميع الأفراد المخاطبين بأحكام القانون الضريبيّ عن طريق التهديد بما

تتطوي عليه من جسامة معينة، وهذا ما يُسمّى بالردع العام، أمّا في حالتها التطبيقية فإنها تهدف أساساً إلى التأثير في سلوك المكلف الذي فُرضت عليه حتى يتطابق مستقبلاً مع قواعد القانون وهو ما يُسمّى بالردع الخاص.

٧- اختلف الفقه والقضاء في تحديد طبيعة الغرامة الضريبية، فتباينت أوصافهم لها بين تعويض مدني وعقوبة جزائية بحتة وجزاء مختلط، غير أن هذه الأوصاف بقيت عاجزة عن تفسير كل أحكام هذا الجزاء وإن استطاعت تفسير بعضها، لذلك أخذ الباحث برأي من يرى أنه جزاء خاص فرضته ذاتية القانون الضريبي.

٨- لوحظ ضعف الغرامات الضريبية المفروضة على المخالفين لأحكام القانون الضريبي، ولا سيما عند قيام جريمة التهرب الضريبي، وعدم تناسبها بشكل واضح مع قيمة النقد في الوقت الحاضر من جهة، ومقدار الضرر اللاحق بالخزانة العامة من جهة أخرى.

٩- تتال هذه الغرامات جميع المكلفين المخاطبين بأحكام القانون الضريبي عند مخالفتهم أحكامه، أو بقصد التهرب من دفع الضريبة، وتلحق هذه الغرامات أيضاً العاملين في مجال الاستعلام الضريبي عند تقاعسهم عن أداء مهامهم.

١٠- تبنى المشرع المصري مبدأ الغرامة النسبية، وهي تعني تحديد الغرامة على أساس الضرر المترتب على الجريمة أو الفائدة التي حصل عليها الجاني من الجريمة أو أراد الحصول عليها، وتسمى بالغرامة النسبية، لأنه لا يُعلم مقدارها مقدماً، بل تختلف تبعاً لظروف كل واقعة لأنها يجب أن تتناسب إما مع الضرر أو الفائدة، وذلك على خلاف المشرع الضريبي السوري والذي غالباً يقوم بتحديد

مقدار هذه الغرامة بنسب مئوية معينة مسبقاً في نصوص القانون من مقدار ما لم يؤدّ من الضريبة.

١١- أقرّ المشرّع الضريبيّ في كل من سورّيّة ومصر مضاعفة الغرامة الضريبيّة في حال تكرار الجرم تحت شروط معينة، كأن يكون هناك تماثلاً بين الجريمة السابقة والجريمة الجديدة، وأن يرتكب المكلف الجريمة الثانية خلال مدّة معيّنة.

١٢- باعتبار أن الغرامة الضريبيّة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضريبة، فإنه يُتبع في جبايتها ذات الطرق التي تُتبع في جباية الضريبة.

١٣- أجاز المشرّع الضريبيّ التصالح مع المكلفين المتهمّين ممن يخالفون أحكام القانون الضريبيّ تقديراً منه للعلاقة التي يجب أن تكون بين الإدارة الضريبيّة والمكلف وما يجب أن يسود هذه العلاقة من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزام الضريبيّ.

١٤- اعتبر المشرّع الضريبيّ السوريّ دفع الغرامة من المكلف المخالف شرطاً أساسياً ولازماً لانعقاد الصلح وليس أثراً من آثاره، وبانتفاء هذا الشرط ينتفي معه الصلح من أساسه بين المخالف والإدارة الضريبيّة.

١٥- قرن المشرّع الضريبيّ السوريّ نسبة دفع الغرامة بحسب المرحلة التي وصلت إليها الواقعة، وجعل نسبتها ترتفع تصاعدياً بحسب ما إذا كانت الدعوى العامة قد أُقيمت أم لا، بخلاف المشرّع الضريبيّ المصريّ والذي لم يجعل لميعاد انعقاد الصلح تأثيراً على مبلغ الغرامة المتوجّب دفعه.

المقترحات:

١- يوصي الباحث بتشكيل محاكم ضريبية متخصصة في سوريا، تتولى النظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام القوانين الضريبية وتطبيق الغرامات الضريبية بحق المكلفين عند قيام حالة التهرب الضريبي بدلاً من المحاكم العادية أو الادارية، وذلك على غرار ما هو معمول فيه في النظام الضريبي الأمريكي والأردني.

٢- حبذا أن يقوم المشرع الضريبي السوري بوضع مفهوم واضح وصريح للغرامة الضريبية يوضح فيه ذاتية هذه الغرامة واستقلالها عما يشابهها من الغرامات في التشريعات الأخرى، ومن شأن هذا الموضوع أيضاً أن يسمح للقضاء ويساعده بوضع قاعدة عامة في المسائل التي تُطرح عليه في هذا الموضوع بواسطة الاجتهاد القضائي، فكما رأينا تترتب آثار مختلفة على هذا التوصيف.

٣- درج المشرع الضريبي السوري على تحديد الغرامة الضريبية بنسبة مئوية معينة من الضريبة غير المؤداة، وهذا من شأنه أن يُجرد الغرامة من قوتها لتدني هذه النسب مقارنةً مع الضرر الفعلي الواقع، كما أنَّ تحديدها بأمثال أو أضعاف الضريبة قد يفوق حجم الضرر الحاصل، لذلك نوصي المشرع الضريبي السوري بتبني نظام الغرامة الضريبية النسبية التي تُعنى بالضرر الحقيقي الناتج عن الجريمة أو الفائدة التي حصل عليها الجاني، كما هو الحال في التشريع الضريبي المصري.

٤- نوصي المشرع الضريبي السوري بتعديل الغرامة المنصوص عليها في الفقرة ب/ من المادة ١٨/ من قانون ضريبة الدخل والمفروضة على المكلف الذي يقدم إقراراً ضريبياً ناقصاً، حيث فرض المشرع فيها غرامة تعادل مثلي فرق

الضريبة المترتبة على الربح المكتوم بعد تقدير أرباح المكلف بشكل مباشر، ومن شأن ذلك أن يؤدي إلى فرض غرامة تفوق الضرر الحاصل أو تقل عنه حسبما يكون التقدير، وحبذا هنا أن يتبنى المشرع الضريبي السوري في هذا المجال فرض غرامات مختلفة على المكلف، تزداد قيمتها كلما زاد مقدار المبلغ الذي لم يدرجه المكلف في الإقرار الضريبي، وهو ما أخذ به المشرع المصري في المادة ١٣٦/ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥.

٥- دون إخلال بمبدأ قانونية الضريبة والغرامات المفروضة عليها، يوصي الباحث بدراسة موضوع منح الإدارة الضريبية صلاحيات فرض الغرامة الضريبية في بعض حالات التهرب الضريبي التي تستلزم ذلك وفي حدود معينة على أن يخضع ذلك لرقابة لجان خاصة تتبع السلطة التشريعية.

٦- نوصي بالحد قدر الإمكان من عقوبة الحبس في الجرائم الضريبية واستبدالها بالغرامة الضريبية والتوسع في فرضها، لأن حبس المكلف سيوقف نشاطه الاقتصادي وبالتالي سيزر بالمصلحة العامة، ولا يحقق الغاية المرجوة من رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

٧- تفعيل ضمانات لتحصيل الضرائب والغرامات الضريبية المستحقة على المكلفين، وذلك مثل الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف والمنع من السفر، شريطة أن تكون الضرائب والغرامات المطالب بها قطعية ومستحقة ولا خلاف عليها.

٨- نوصي المشرع الضريبي في سورية بتحديد الغرامات التي تتال المحاسبين، وبيان مقدارها صراحةً في نصوص القوانين الضريبية، وذلك على غرار ما سار عليه المشرع المصري.

٩- من الضروري جداً تشريع قانون عقوبات ضريبي يتضمن في أحكامه جميع الجرائم التي يرتكبها المكلف وعقوباتها وبيان أنواعها والإجراءات المتبعة في تطبيقها بشكلٍ تفصيلي، بدلاً من الرجوع إلى القواعد العامة الواسعة في تطبيقها عند وجود نقص في التشريع الضريبي، بحيث تكون كل هذه القواعد القانونية مقننة في تشريع جزائي ضريبي واحد.

١٠- يوصي الباحث بأن تتسم الغرامة الضريبية بالمرونة، بمعنى أن يُراعي المشرع المُغايرة في تقديره على ما إذا كانت المخالفة الضريبية قد ارتكبت عن عمد أو غش أو تحايل، أم أنها قد ارتكبت عن خطأ وسوء تقدير.

١١- نوصي بأن تكون الغرامة الضريبية متناسبة مع الأفعال التي كانت محل تأثيم أو تجريم أو منع من قبل المشرع والتي يثبت يقيناً ارتكابها من جانب المكلف حتى تضمن عدالتها، ومن ثم لا يتفق ومقتضيات هذه العدالة أن يُعاقب بذات الغرامة من تأخر في توريد الضريبة لخزانة الدولة لفترة وجيزة في مع يتراخى في توريدها لفترات طويلة.

وأما موضوع تشديد الغرامة في حالة التكرار فإنه قد ورد في بعض النصوص الضريبية المحددة ولم يرد في جميعها، وحذاً لو يتم النص على تشديد الغرامة في حالة التكرار بجميع المخالفات الضريبية.

١٢- حسناً فعل المشرع السوري عندما ربط تحصيل الغرامة الضريبية مع الضريبة الأصلية، وبالإجراءات ذاتها، بحيث يحقق النص التشريعي الاقتصاد في إجراءات ونفقات تحصيلها، بما يشكل ضماناً كافية لتقيد الغرامة الضريبية بالضابط والقيود التي يحيط بها المشرع الضريبة الأصلية فرضاً وتحصيلاً.

إلا أن القانون الذي يقرر ذلك هو قانون جباية الأموال السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٤٣١/ لعام ١٩٥٦، ويقترح الباحث إمّا أن يتم تشريع قانون جباية جديد وفعال يواكب تطورات العصر ولا سيما الطرق الالكترونية، وإمّا أن يتم وضع نظام خاص أو سن تشريع قانوني للتنفيذ الجبري لتحصيل الديون الضريبية كما هو معمول به في مصر والمعروف باسم (قانون الحجز الإداري) لأن ذلك من شأنه تسهيل إجراءات تحصيل الدين الضريبي، ويكون فعالاً أكثر من إجراءات قانون جباية الأموال العامة.

أخيراً فإنني أعتذر عما قد يكون في هذا العمل من قصورٍ أو نسيان، لأن ذلك من سمات البشر، فالكمال لله وحده سبحانه وتعالى، وإنني لأمتثل في ذلك لقول
العماد الأصفهاني في بعض ما كتبه:

"إِنِّي رَأَيْتُ أَنَّهُ لَا يَكْتُبُ أَحَدٌ كِتَابًا فِي يَوْمِهِ إِلَّا قَالَ فِي غَدِهِ لَوْ غُيِّرَ هَذَا لَكَانَ
أَحْسَنَ، وَلَوْ زِيدَ هَذَا لَكَانَ يُسْتَحْسَنُ، وَلَوْ قُدِّمَ هَذَا لَكَانَ أَفْضَلَ، وَلَوْ تَرِكَ هَذَا لَكَانَ
أَجْمَلَ، وَهَذَا مِنْ أَعْظَمِ الْعِبَرِ، وَهُوَ دَلِيلٌ عَلَى اسْتِلاءِ النُّقْصِ عَلَى جُمْلَةِ الْبَشَرِ"

المراجع

القرآن الكريم

المعاجم العربية:

- ١- الإمام ابن منظور، لسان العرب، المجلد الحادي عشر، الطبعة الرابعة، دار صادر، بيروت، ٢٠٠٥.

الكتب:

- ١- د. آمال عثمان، قانون العقوبات الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩.
- ٢- د. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدّخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٣- د. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص -الجزء الثاني- الجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠٠٦.
- ٤- د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي (الضرائب على الدّخل) تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، منشأة المعارف بالإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر.
- ٥- د. أحمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، بلا دار نشر، القاهرة، ١٩٥٩.
- ٦- د. أحمد خليفة، مقدمة في دراسة السلوك الإجرامي، دار المعارف، القاهرة، مصر، ١٩٦٤.
- ٧- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٩٠.

- ٨- د. أحمد فتحي سرور، أصول السياسة الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٧٢.
- ٩- د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق، القاهرة، ط٤، ٢٠٠٦.
- ١٠- د. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، الطبعة الأولى، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٠.
- ١١- د. أحمد فتحي سرور، محاضرات في قانون العقوبات الضريبي، دار النهضة العربية، ١٩٦٩.
- ١٢- د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ (النظرية العامة والتطبيقات)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
- ١٣- المستشار البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر.
- ١٤- المستشار البشري الشوريجي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٤.
- ١٥- د. أمين مصطفى محمد، انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٧.
- ١٦- د. إيدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطابع الشرطة، بغداد، ١٩٨٤.
- ١٧- د. جندي عبدالمك صخر، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٥.

- ١٨- د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، ١٩٦٣.
- ١٩- د. حسني الجندي، شرح الأحكام العامة الموضوعية والإجرائية في قانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ بشأن الضريبة العامة على الدّخل، ج ١، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٢٠- د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر ٢٠٠٥/٢٠٠٦.
- ٢١- د. حميد محمد القماطي، العقوبات المالية بين الشريعة والقانون، الطبعة الأولى، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، طرابلس، ليبيا، ١٩٨٦.
- ٢٢- د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.
- ٢٣- د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ١٩٦٥.
- ٢٤- د. رمضان صديق محمد، سياسة التجريم الضريبي في قانون الضريبة على الدّخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٤٠، يوليو ٢٠٠٦.
- ٢٥- د. رنا إبراهيم العطور، التهرب من ضريبة الدّخل في الأردن، مطابع الشمس، عمان، ١٩٩٣.
- ٢٦- د. رؤوف عبيد، أصول علمي الاجرام والعقاب، الطبعة الثامنة، بدون ناشر، ١٩٨٩.

- ٢٧- د. سعيد نحيلي و د. عيسى الحسن، مبادئ القانون الإداري، منشورات جامعة حلب، ٢٠٠٩.
- ٢٨- د. سليمان عبد المنعم، نظرية الجرائم الجنائي، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، سنة ١٩٩٩.
- ٢٩- د. سمير الجنزوري، الغرامة الجنائية، رسالة دكتوراه، دار العهد الجديد للطباعة، القاهرة، ١٩٦٧.
- ٣٠- د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
- ٣١- د. طلال أبو عفيفة، شرح قانون العقوبات القسم العام، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
- ٣٢- د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، بيروت، ١٩٩٢.
- ٣٣- د. عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر.
- ٣٤- د. عبد الرؤوف مهدي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية، دار المعارف، الإسكندرية، مصر، ١٩٧٦.
- ٣٥- د. عبود السراج، شرح قانون العقوبات العام، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠١٤.
- ٣٦- د. غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢.

- ٣٧- د. قذري عطية نيقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، ١٩٦٣.
- ٣٨- د. مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات العام، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.
- ٣٩- د. مجدي محمد علي الخولي وآخرون، الموسوعة في جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، بدون جهة نشر، طبعة سنة ٢٠٠٨.
- ٤٠- د. محمد علّوم المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠١٠.
- ٤١- د. محمد علي الدقاق، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧.
- ٤٢- د. محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بلا تاريخ.
- ٤٣- د. محمود التونسي، علم الاجرام الحديث، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ١٩٦٠.
- ٤٤- د. محمود نجيب حسني، علم العقاب، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٧٣.
- ٤٥- د. محمود نجيب حسني، دروس في العقوبة، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٧٣.
- ٤٦- د. مدحت محمد عبدالعزيز، الصلح والتصالح في قانون الإجراءات الجنائية - دراسة تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري والفرنسي - دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.

٤٧- د. منصور نجيد، قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون عام نشر.

٤٨- د. نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان ١٩٨٦.

٤٩- د. نظام توفيق المجالي، شرح قانون العقوبات القسم العام، ط١، دار الثقافة للتوزيع والنشر، الأردن، ٢٠١٢.

٥٠- د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، القاهرة، مصر، بلا عام نشر.

٥١- د. يسرى أبو العلا وآخرين، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بهنا، كلية الحقوق، مركز التعليم المفتوح، بلا عام نشر.

الرسائل العلمية:

١- أحمد سيد أحمد السيد علي، الجوانب الموضوعية والإجرائية للجرائم الضريبية، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، ٢٠١٣.

٢- السعيد محامدية وعبيد عبايدية، الغرامة المالية في المادة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة ٨ ماي ١٩٤٥، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٥/٢٠١٦.

٣- رامي يوسف محمد ناصر، مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠١٠.

٤- زينب عبد الكاظم الكناي، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدّخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير منشورة في كلية شط العرب الجامعة، ٢٠١٤.

٥- أ. سهى عريقات، الشرعية الجنائية في الجرائم الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين، ٢٠١٦.

٦- شرفاوي نصر الدين، الغرامة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، ٢٠١٥.

٧- د. عبد السيّد إسماعيل نصر شريف، ذاتية التجريم والعقاب في الجرائم الضريبية تأصيلاً وتحليلاً، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠١٢.

٨- عبد الكريم عايض سهل المعيش، الجزاءات المترتبة على تهريب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدّخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة الاسراء الخاصة، كلية الحقوق، الأردن، ٢٠٠٨.

٩- عثمان سلمان غليان، الغرامة الضريبية وتطبيقها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.

١٠- محمود راضي عامر محمد خليل، السياسة الجنائية في مجال التهريب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، كلية الحقوق، ٢٠١٢.

١١- د. محمود طه جلال، أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤.

١٢- مراد زياد أمين، جزاء الجريمة الاقتصادية، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١١.

١٣- مروان إبراهيم دمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٠.

١٤- معتز علي صبار الدليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم/١٦٢/ لسنة ١٩٥٩ المعدل، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، العراق، ٢٠٠٥.

١٥- د. نبيل لوقا بباوي، جرائم تهريب النقد ومكافحتها، رسالة دكتوراه، أكاديمية الشرطة، القاهرة، ١٩٩٢.

١٦- نور صلاح، الجريمة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٣.

الأبحاث والمقالات العلمية:

١- أ. أحمد عبد العزيز، دور الإيرادات الضريبية كمصدر من مصادر تمويل التنمية الاقتصادية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، ٢٠١٦.

٢- د. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد للبحث في الشؤون القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة الثلاثون، ١٩٦٠.

٣- د. بيرك فارس حسين ومنار عبد الغني، التعويض والغرامة وطبيعتهما القانونية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس.

- ٤- د. جلال الشافعي، دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل الجديد، المؤتمر الضريبي العاشر، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، م نصر، ٢٠٠٥.
- ٥- د. رمضان صديق محمد، سياسة التجريم الضريبي في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٤٠، يوليو ٢٠٠٦.
- ٦- د. زكريا محمد بيومي، التجريم الضريبي وفقاً للقانون رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، مج ٢، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٧- د. سامي أحمد غنيم، التأصيل النظري للجرائم الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٨- د. شعبان أحمد رمضان، الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٦٥، ٢٠٠٨.
- ٩- د. صباح مصباح محمود و أ. احمد خليف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ٢٠٠٧.
- ١٠- د. علوم محمد محمد، التكيف القانوني للتسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٧، ٢٠٠٧.

- ١١- د. غسان عليان وأحمد دبك، الإشكاليات المتعلقة بالجزاءات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، دراسة مقارنة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة النجاح الوطنية، المجلد ٢٥، العدد ٢، ٢٠١١.
- ١٢- د. فواز الصالح، النظام القانوني للغرامة التهديدية (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٨، العدد ٢، ٢٠١٢.
- ١٣- د. مأمون سلامة، العقوبة وخصائصها في التشريع الإسلامي، المجلة الجنائية القومية، ج ١٩، مارس - يوليو، ١٩٧٦.
- ١٤- د. محمد نعيم نصر فرحات، ماهية العقوبات الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم ٩١/ لسنة ٢٠٠٥، دراسة تحليلية نصية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٤٩، ٢٠٠٨.
- ١٥- د. محمد نعيم نصر فرحات، المستجد في التهرب والتجريم الضريبي وإجراءات التقاضي في ظل أحكام القانون رقم ٩١/ لعام ٢٠٠٥، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة، العدد ٥٤، ٢٠٠٨.
- ١٦- د. منى محمود إدليبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والمالية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، ٢٠١١.
- ١٧- د. منى محمود إدليبي، أسس التكليف بضريبة الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة الحقوق، المجلد ١١، العدد ١، ٢٠١٦.

مراجع الانترنت:

- ١- د. أحمد العمر، العقوبة، الموسوعة القانونية المتخصصة، بحث منشور على شبكة الانترنت <http://arab-ency.com.sy/law/detail/165290>.
- ٢- د. محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، الموسوعة العربية، بحث منشور على شبكة الانترنت <http://arab-ency.com.sy/law/detail/>.

القوانين:

- ١- قانون ضريبة الدخل السوري /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.
- ٢- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي /٢٥/ لعام ٢٠٠٣.
- ٣- رسم الإنفاق الاستهلاكي في سوريا /٦١/ لعام ٢٠٠٤.
- ٤- قانون جباية الأموال العامة في سوريا /٤٣١/ لعام ١٩٥٦.
- ٥- قانون ضريبة الدخل المصري /٩١/ لعام ٢٠٠٥.
- ٦- قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر /١١/ لعام ١٩٩١.

المراجع الأجنبية:

- 1- Emmanuelle Mignon, **Cumul des sanctions pénales et fiscales**, in **La facturation de complaisance dans les entreprises** (ouvrage collectif), Harmattan, 2001.
- 2- Jean François Flauss, **Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme**, R.F.F.P., L.G.D.J., 1999.

- 3- Keith Devlin, **Sentencing offender in Magistractes Courts**, Sweet and Maxwell, London, 1970.
- 4- Marc Ancel: **la defence sociale nouvelle**, paris, 1966.
- 5- Marcel Rousse / et Maurice patin, **precisde droit penal special librarie du Recucil sirey**, 1950.
- 6- Mohd Rizal Palil, **tax knowledge and compliance determinants in self assessment system in Malaysia**, athesis submitted to the university of Birmingham for the degerr of doctor of philosophy, 2010.
- 7- Nigel Walker, **Crime and punishment in Britain**, University press, Edinburge, 1968.
- 8- Yohann Bernard, **Principes constitutionnels et régime juridique des sanctions fiscales** : deux exemples de dialogue constructif entre juge constitutionnel et juge de l'impôt, ouvrage collectif sous la direction de Thierry LAMBERT, Harmattan, 2006.

فهرس المحتويات	
الموضوع	الصفحة
المقدمة	١
المبحث التمهيدي: التجريم والعقاب في القانون الضريبي	٩
المطلب الأول: السياسة الجزائية الضريبية	١٠
الفرع الأول: مفهوم السياسة الجزائية الضريبية	١١
الفرع الثاني: الهدف من التجريم الضريبي	١٣
المطلب الثاني: تحديد الجزاءات الضريبية	١٩
الفرع الأول: العقوبات السالبة للحرية (الحبس)	٢١
الفرع الثاني: العقوبات المالية (الغرامة والمصادرة)	٢٥
الفصل الأول: الإطار النظري للغرامة الضريبية	٣٣
المبحث الأول: ماهية الغرامة الضريبية	٣٧
المطلب الأول: مفهوم الغرامة الضريبية وتمييزها عن غيرها من الغرامات	٣٨
الفرع الأول: تعريف الغرامة الضريبية	٣٩
أولاً: الغرامة لغة	٤٠
ثانياً: الغرامة اصطلاحاً	٤١
ثالثاً: خصائص الغرامة الضريبية	٤٦

٤٩	الفرع الثاني: الأساس القانوني للغرامة الضريبية
٥٠	أولاً: مبدأي العدالة والمنفعة كأساس للغرامة الضريبية
٥٣	ثانياً: الأساس القانوني للغرامة الضريبية في التشريع المقارن
٥٦	ثالثاً: قانونية الغرامة الضريبية
٦٢	الفرع الثالث: تمييز الغرامة الضريبية عن غيرها من الغرامات
٦٢	أولاً: تمييز الغرامة الضريبية عن الغرامة الجزائية
٧٢	ثانياً: تمييز الغرامة الضريبية عن الغرامة التهديدية
٧٥	ثالثاً: تمييز الغرامة الضريبية عن غرامة التأخير في العقود الإدارية
٧٧	المطلب الثاني: أهمية نظام الغرامة الضريبية
٧٨	الفرع الأول: الأثر الإيجابي للغرامة الضريبية
٧٨	أولاً: زيادة الحصيلة الضريبية
٨٢	ثانياً: الغرامة الضريبية كأسلوب للردع ومكافحة التهرب الضريبي
٨٦	الفرع الثاني: الأثر السلبي للغرامة الضريبية
٩١	المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية
٩٣	المطلب الأول: الغرامة الضريبية عقوبة جزائية بحتة

٩٣	الفرع الأول: مبررات توصيف الغرامة الضريبية كعقوبة جزائية
٩٥	الفرع الثاني: النتائج المترتبة على اعتبار الغرامة الضريبية عقوبة جزائية
١٠٠	المطلب الثاني: الغرامة الضريبية تعويض مدني
١٠٠	الفرع الأول: مبررات توصيف الغرامة الضريبية بالتعويض المدني
١٠٣	الفرع الثاني: النتائج المترتبة على اعتبار الغرامة الضريبية تعويضاً مدنياً
١٠٥	المطلب الثالث: الاتجاهات الأخرى في توصيف الغرامة الضريبية
١٠٥	الفرع الأول: الغرامة الضريبية ذات طبيعة مختلطة
١٠٩	الفرع الثاني: الغرامة الضريبية ضريبة إضافية
١١٠	الفرع الثالث: الغرامة الضريبية عقوبة إدارية
١١١	الفرع الرابع: الغرامة الضريبية عقوبة ذات طبيعة خاصة
١١٣	الفصل الثاني: نطاق تطبيق الغرامة الضريبية والإجراءات المتعلقة بها
١١٧	المبحث الأول: حالات فرض الغرامة الضريبية
١١٨	المطلب الأول: حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب المباشرة
١١٩	الفرع الأول: الغرامات المتعلقة بالإقرار الضريبي
١١٩	أولاً: حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي

١٣١	ثانياً: حالة تقديم بيانات غير معتمدة
١٣٣	ثالثاً: حالة تقديم إقرار ضريبي ناقص
١٣٩	الفرع الثاني: الغرامات في حالة عدم مسك الدفاتر التجارية
١٤٣	الفرع الثالث: الغرامات في حالة عدم تقديم الدفاتر التجارية للإدارة الضريبية
١٤٦	الفرع الرابع: الغرامات المفروضة عند قيام حالة التهرب الضريبي
١٥١	الفرع الخامس: الغرامات المتعلقة بالمحاسبين
١٥٥	المطلب الثاني: حالات فرض الغرامة الضريبية في الضرائب غير المباشرة
١٥٦	الفرع الأول: الغرامات المفروضة في المرسوم التشريعي الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي
١٦٠	الفرع الثاني: الغرامة في قانون الضريبة على المبيعات في مصر
١٦٣	الفرع الثالث: الغرامة الجمركية
١٦٩	المطلب الثالث: أحكام الغرامة الربوية في حالة العود
١٧٥	المبحث الثاني: الجوانب الإجرائية للغرامة الضريبية
١٧٦	المطلب الأول: أحكام جباية الغرامة الضريبية
١٧٧	الفرع الأول: أحكام جباية الغرامة الضريبية في سورية
١٨٠	الفرع الثاني: أحكام جباية الغرامة الضريبية في مصر

١٨٣	المطلب الثاني: التصالح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية
١٨٤	الفرع الأول: ماهية التصالح الضريبي وطبيعته القانونية
١٨٤	أولاً: تعريف الصلح الضريبي
١٨٧	ثانياً: شروط الصلح الضريبي
١٩١	الفرع الثاني: أحكام الصلح الضريبي وأثره على الغرامة الضريبية
١٩١	أولاً: أثر الصلح على الغرامة الضريبية في سورية
١٩٧	ثانياً: أثر الصلح على الغرامة الضريبية في مصر
٢٠٣	الخاتمة
٢١٣	قائمة المراجع
٢٢٥	الفهرس

تصريح بالتدقيق اللغوي للرسالة

أنا المجاز باللغة العربية عامر العلي أصرّح بأنّي قمتُ بتدقيق رسالة
الماجستير الموسومة بـ:

(النّظامُ القانونيّ للغرامّة الصّربيّة)

(دراسةٌ مُقارنة)

العائدة للطالب أيهم محمد محمد حيدر- جامعة دمشق كلية الحقوق وذلك من
الناحية اللّغوية، وأصبحت تتسم بأسلوبٍ علميّ خالي من الأخطاء اللّغويّة،
وعليه أوقع.

هـ: ٠٩٩٠٢٧١٤١٠

المدقق اللّغويّ
الأستاذ عامر العلي