



جامعة دمشق

كلية الحقوق

التهرب الجمركي وآثاره

" دراسة مقارنة "

بحث علمي وقانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام - العلوم
الإدارية والمالية-

إعداد الطالب

حسين علي الرفاعي

إشراف

الدكتور محمد رسول العموري

المدرس في قسم القانون العام

العام الدراسي ٢٠١٣-٢٠١٤م

١٤٣٤-١٤٣٥هـ

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من كونه دراسة علمية متخصصة لتأصيل وشرح ظاهرة التهريب من أداء الضرائب الجمركية، فعلى الرغم من أهمية هذا الموضوع فإنَّ معظم الدراسات والأبحاث التي تناولته قد عالجت من الناحية الجزائية أي جريمة التهريب الجمركي، من حيث أركانها وعقوباتها والمحاكمة فيها وإجراءاتها، دون الالتفات إلى الناحية المالية والاقتصادية لهذه الظاهرة والأسباب التي تؤدي إلى ذبوعها وانتشارها، وكذلك الآثار الخطيرة التي يمكن أن تتجم عنها. كما كان هناك خلط واضح في هذه الدراسات بين التهريب والتهريب، على الرغم من اختلاف المدلول والمحل في كلٍ منهما، وهذا ما يجعل موضوع هذا البحث من أوائل الدراسات في ميدانه، ويجعل له أهمية خاصة، حيث بلغ التهريب من الضرائب الجمركية في معظم الدول النامية ومنها سورية ومصر مستويات مرتفعة مما جعل آثاره السلبية على الاقتصاد كبيرة جداً، ولم يتوقف تأثيرها عند هذا الحد بل تعداه إلى التأثير الاجتماعي، لأنَّ هذا التهريب قد خلقَ طبقة طُفيلية تتمتع بثروات هائلة على حساب السواد الأعظم من المجتمع، وهذه المشكلة مازالت تزداد عاماً بعد آخر إلى حد أنها أصبحت تُمارس جهاراً نهاراً إلى الحدود التي تمس هيبة الدولة، وهذا يجعل من تسليط الضوء على تلك الظاهرة يحتل أولوية بين غيره من الدراسات والأبحاث.

إشكالية البحث:

إنَّ الإشكالية الأساسية التي يطرحها هذا البحث تكمن في الإجابة على السؤال التالي:

هل تقتصر الآثار السلبية التي يمكن أن يُحدثها التهرب الجمركي بكافة أشكاله وصوره على الناحية المالية المتمثلة بفقدان الدولة جزءاً هاماً من الإيرادات الضريبية التي تسعى للحصول عليها؟ أم أنَّ التهرب الجمركي سيؤدي حكماً إلى إحداث آثار تفوق خطورتها تلك الناحية، وقد تؤدي إلى تهديد البنيان الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسة، لابدَّ لنا من الإجابة على الإشكاليات الفرعية التالية:

- ١- ما هو المقصود بالتهرب الجمركي؟ وهل هناك تطابق في المعنى والمدلول بين التهرب والتهريب؟
- ٢- هل العوامل التي تدفع المكلف للتهرب من الضرائب عامةً هي ذاتها العوامل التي تدفع مكلفي الضرائب الجمركية للتهرب منها؟ أم أنَّ هناك عوامل أخرى قد تدفع أو تساعد على التهرب الجمركي بشكل خاص؟
- ٣- ما هي الإشكاليات التي قد يثيرها التنظيم الفني للضرائب الجمركية؟ وهل لها علاقة مباشرة بزيادة حدة التهرب منها؟
- ٤- ما مدى تأثير الضعف والفساد الذي تعاني منه الإدارات الجمركية في معظم الدول النامية على اتساع نطاق التهرب الجمركي؟

٥- هل تقتصر صور التهرب الجمركي على إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه دون المرور على المنافذ الجمركية المختصة؟ أم أنّ هناك وسائل أخرى أكثر تعقيداً يلجأ إليها المكلفون للتخلّص من تلك الضرائب؟

٦- هل ينحصر أثر التهرب الجمركي في فشل الدولة في تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها عند فرض الضرائب الجمركية أو رفع معدلاتها؟

٧- هل يؤدي التهرب الجمركي إلى التخلّص فقط من الضرائب الجمركية أم أنّ هناك ضرائب ورسوم أخرى سوف تضيق حصيلتها حكماً نتيجة التهرب الجمركي؟ الأمر الذي سيؤدي إلى تفاقم أضرار هذه الظاهرة؟

٨- هل كان المشرّع الجمركي في التشريعات المقارنة موفقاً في المعالجة التشريعية لهذه الظاهرة؟ وهل تُعتبر العقوبات التي أفردتها كافية لردع المتهربين؟

هدف البحث:

أهدف من هذا البحث إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الجمركي وما ينجم عنها من آثار قد تفوق خطورتها التهرب من أي ضريبة أخرى، عسى أن تساعد هذه الدراسة القائمين على رسم السياسات الجمركية وتنفيذها على تكثيف جهودهم من خلال سن المزيد من التشريعات والأنظمة التي تحكم أفعال التهرب والتهريب الجمركي، وأن تسعى إلى

وضع السياسات والاستراتيجيات لمكافحة هذه الأفعال بكل الوسائل والأساليب الممكنة.

وللوصول إلى هذا الهدف لا بُدَّ لنا من توضيح ماهية التهرب الجمركي، وذلك من خلال بيان المقصود به ومحلّه، ثم التطرُّق إلى أهم الأسباب التي تدفع المكلفين أو تساعدهم على التهرب من الضرائب الجمركية، وكذلك سنحاول التعرُّف على صور وأساليب التهرب الجمركي الأكثر شيوعاً والتي جرّمتها التشريعات الجمركية المقارنة.

إضافةً إلى ذلك تتطلب هذه الدراسة إلقاء الضوء على أهم الآثار السلبية التي تنجم عن التهرب الجمركي في شتّى المجالات، وفي النهاية لا بُدَّ لنا من بيان ماهية العقوبات التي نصّت عليها التشريعات الجمركية المقارنة كجزاء على ارتكاب هذا الفعل الغير مشروع.

منهجية البحث:

لقد تناولتُ هذا البحث منهجاً عدة مناهج، علّها تُحقّق الدراسة الكليّة الوافية لموضوعه، وهذه المناهج هي:

المنهج الوصفي: وتم استخدامه لاستعراض مختلف المفاهيم العامة الواردة في الدراسة وسرد لمختلف النصوص القانونية ذات العلاقة.

المنهج التحليلي: وقد كان مُكمّلاً للمنهج الوصفي، واستُخدم لاستقراء الأحكام الواردة في النصوص القانونية والأحكام القضائية وكافة المسائل

المطروحة، من أجل وضع التفسيرات المنطقية لها وتحليلها واستخلاص النتائج.

المنهج المقارن: والذي كان حاضراً بقوة في كل النقاط التي أثارها هذا البحث، حيث تم المقارنة بين ثلاثة دول وهي: سورية ومصر باعتبارها من الدول النامية، وفرنسا كأحدى الدول المتقدمة، وذلك للاختلاف بين الدول النامية والمتقدمة في مدى اعتمادها على الضرائب الجمركية وما تُشكله من أهمية بالنسبة لها، وبالتالي مدى تأثير التهرب من هذه الضرائب على البنيان الاقتصادي والاجتماعي في الدولة.

الصعوبات التي واجهت الباحث:

إن من أهم الصعوبات التي واجهتني خلال هذه الدراسة كانت ما يلي:

١- انعدام المراجع التي تتناول موضوع الدراسة في سورية مما اضطرني للسفر إلى مصر للبحث عن مراجع متخصصة، وما ترتب على ذلك من نفقات مالية كبيرة.

٢- رغم توفر بعض المراجع التي تبحث في الشأن الجمركي في الجامعات المصرية، إلا أنها كانت كلها تعالج جريمة التهريب الجمركي، وكان التركيز فيها بشكل مطلق على الناحية الجزائية دون الالتفات إلى الناحية المالية والاقتصادية لهذه الظاهرة.

٣- ندرة المراجع التي تبحث في أسباب وآثار التهرب الجمركي بشكل خاص، فجميع المراجع والأبحاث التي تمكنتُ من الحصول عليها

-رغم تتقلي بين عدة جامعات مصرية- كانت تعالج أسباب وآثار التهرب الضريبي عامة، على الرغم من أن التهرب الجمركي له مجموعة كبيرة من الأسباب التي تؤدي إليه بشكل خاص، كما أنه ينفرد بإحداث آثار غير مرغوبة قد لا يحدثها التهرب الضريبي عامة، مما اضطرني إلى البحث عن المراجع والدراسات التي تبحث في أهمية الضريبة الجمركية وآثارها، وذلك لاستخلاص النتائج التي يمكن أن يؤدي إليها التهرب الجمركي، وهذا يعني بذل مجهود مضاعف للوصول إلى تلك الغاية.

خطة البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، يضم كل منهما مبحثين وفق الآتي:

مقدمة

الفصل الأول: ماهية التهرب الجمركي..... ١٣

المبحث الأول: مفهوم التهرب الجمركي وأسبابه..... ١٥

المبحث الثاني: صور التهرب الجمركي..... ٨٩

الفصل الثاني: آثار التهرب الجمركي وعقوباته..... ١٤٧

المبحث الأول: آثار التهرب الجمركي..... ١٤٩

المبحث الثاني: عقوبات التهرب الجمركي..... ٢٠٥

الخاتمة: وتتضمن النتائج والتوصيات..... ٢٦٣

مقدمة:

يعتبر قطاع التجارة الخارجية قطاعاً هاماً وحيوياً لدى معظم دول العالم، وبشكل خاص بالنسبة للدول النامية، والتي تمثل إيراداتها من الصادرات وخاصة السلع الاستخراجية والزراعية مصدراً هاماً من مصادر تكوين الدخل القومي لديها، كما أنَّ هذه الدول تعتمد على الاستيراد من الخارج لتوفير المواد الأولية والآلات اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية، وكذلك لتأمين احتياجات مواطنيها من السلع بمختلف أنواعها، وذلك لعجز الجهاز الانتاجي لديها عن تغطية الطلب المتزايد على تلك السلع.

ومن هنا تأتي أهمية الضرائب الجمركية التي تؤثر في التجارة الخارجية زيادةً أو نقصاناً، إذ تُعدّ من أهم القيود الجمركية التي تُستخدم لتقييد التجارة الدولية في ظل السياسات الحمائية، وكذلك تُعدّ من أهم وأول الأدوات لتيسير انتقال السلع والخدمات في ظل سياسة الحرية التجارية، كما أنَّ حصيلة هذه الضرائب تُشكّل مورداً هاماً وغزيراً من موارد الخزينة العامة لمعظم الدول النامية، فنُمثل الضريبة الجمركية على الصادرات والواردات نسبة كبيرة من مجموع إيرادات الضرائب غير المباشرة، ومن مجموع إيرادات الضرائب بمختلف أنواعها.

ومع تطور دور الدولة في العصر الحديث وتَعُدُّ بنائها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وزيادة تدخلها في المجالات الاقتصادية والانتاجية والاجتماعية تطور تبعاً لذلك مفهوم ودور الضرائب الجمركية وأصبح لها مفهوماً معاصراً يرتبط بوظيفتها كأداة مالية تُمكن الدولة من هذا التدخل، ومن

توجيه النشاط الاقتصادي وجهة معينة، وإن اختلفت درجات هذا التدخل وفق طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي السائد وحسب مرحلة النمو التي وصل إليها المجتمع.

وتبعاً لذلك فلم تُعد أهمية الضريبة الجمركية تقتصر على الهدف المالي المتمثل في الحصول على الإيرادات اللازمة للإنفاق العام فحسب، بل أصبحت تُستخدم كوسيلة استراتيجية فاعلة تُمكن الدولة من إحداث مجموعة لا حصر لها من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أخصّها ما يتعلق بحماية الصناعات الوطنية والانتاج المحلي من المنافسة الأجنبية، هذا بالإضافة إلى دورها في توازن ميزان المدفوعات وتخفيض نسبة العجز فيه، إلى جانب حماية الاقتصاد من أثر التقلبات الاقتصادية وبشكل خاص في حالة التضخم، كما أنها تُستخدم للتأثير في الكميات الاقتصادية الكلية (الاستهلاك، الادخار، الاستثمار) وعلى الجانب الاجتماعي تلعب الضريبة الجمركية دوراً لا يقل أهمية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية المختلفة، أمّا على الجانب السياسي فإنّ لها دوراً هاماً في قيام التكتلات الاقتصادية وفي توسيع حجم التبادل التجاري الدولي وكذلك تلعب دوراً هاماً في تقوية العلاقات السياسية مع الدول الأخرى أو على العكس من ذلك مقاطعة دول أخرى.

إلا أنّ ظاهرة التهرب من هذه الضرائب بمفهومها الواسع كانت ومازالت تُشكّل تحدياً مستمراً للأنظمة المالية والاقتصادية لدى جميع الدول على اختلاف فلسفتها ونظمها سواء على المستوى الوطني أو الإقليمي أو الدولي، فمع ازدياد حركة التبادل التجاري بين الدول وانسياب وتدفّق البضائع والسلع

والخدمات عبر المراكز الجمركية دخولاً وخروجاً، يزداد أيضاً ميل بعض المكلفين للتهرب من أداء تلك الضرائب وذلك لتحقيق أرباح طائلة في بعض الأحيان على حساب الاقتصاد الوطني.

ولهذه الظاهرة العديد من الأسباب التي تؤدي إلى ذيوها وانتشارها، ويأتي في مقدمتها طبيعة البنيان الضريبي القائم في المجتمع، والطبيعة الخاصة للضرائب الجمركية والتي يثير تنظيمها الفني الكثير من الإشكاليات التي قد تساعد أو تدفع المكلفين على التهرب منها، هذا بالإضافة إلى أنَّ إمعان الدول في استخدام الضرائب الجمركية لإحداث آثار معينة قد أدى إلى زيادة حدة التهرب منها، ويساعد على ذلك كله ضعف الحس الوطني لدى بعض المكلفين من جهة والفساد الذي تعاني منه الإدارات الجمركية وخاصة في الدول النامية من جهة أخرى.

وإذا كانت أجهزة الدولة بما فيها إدارة الجمارك وأجهزة مكافحة الرقابة في المنافذ الحدودية تخوض حرباً شرسة مع المهربين والمزورين، فهؤلاء لا يكفون عن ابتكار وسائل جديدة للتهرب وتزوير فواتير التجارة الخارجية وأحياناً بالاتفاق مع الموردين للتحايل على الجهات الرسمية من أجل التخلص من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً. فالتطورات العلمية والتقنية التي حدثت خلال النصف الثاني من القرن المنصرم قد ولدت - رغم إيجابياتها الكثيرة - أشكالاً ونماذج من صور التهرب قد يصعب على المشرع حصرها عند وضع أو تعديل القوانين والتشريعات التي تُعنى بمكافحة التهرب الجمركي.

ولعلَّ من أخطر التحديات التي تواجه أي دولة هي محاولة التهرب من تلك الضرائب من خلال تهريب البضائع والسلع الأجنبية إلى إقليم الدولة، فهذا الفعل لا يقتصر خطره على الخزينة العامة للدولة، وإنما قد يُشكّل خطورة على الاقتصاد والصحة العامة والأمن العام في المجتمع، وبشكل خاص إذا كانت البضائع محل هذا التهريب من الأصناف الممنوع استيرادها أو تلك التي يُقيّد استيرادها أو تصديرها بشروط معينة.

ولظاهرة التهرب الجمركي تأثير واضح على السياسة الضريبية وعلى الاقتصاد الوطني برمته، لما للضرائب الجمركية من تأثير كبير - وبخاصة في الدول النامية- في إمداد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين. ولعلنا لا نبالغ إذا اعتبرنا أنّ هذه الظاهرة تعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى النقص المضطرد في الخزينة العامة للدولة، هذا بالإضافة إلى أنّ دخول كميات كبيرة من السلع والبضائع إلى الأسواق المحلية بدون أداء الضرائب الجمركية المترتبة عليها سيكون له تأثير سلبي كبير على الصناعة الوطنية، التي تتحمل أعباء وتكاليف الإنتاج والتصنيع والضرائب والرسوم الجمركية على السلع الرأسمالية وعلى مستلزمات الإنتاج والتي لا تتحملها المنتجات المهرّبة، فيُقبل عليها المستهلك لانخفاض ثمنها مما يُعرّض بعض هذه الصناعات لموجات عنيفة من الكساد.

كما أنّ التهرب الجمركي يمارس دوراً كابحاً لسياسة التوزيع الهادفة إلى التقارب بين فئات المجتمع وطبقاته، وضمان عدالة توزيع الدخل القومي وما قد يكون لهذه الحصيلة الضريبية الضائعة من أن تُسهم بمشروعات الإنفاق العام

المُوجَّهة للارتقاء بمستوى معيشة منخفضي الدخل، هذا بالإضافة إلى مجموعة لا حصر لها من الآثار السلبية التي يمكن أن تُؤثّر على الدولة في شتّى المجالات.

وهذا ما دعا المشرّع في كافة التشريعات الجمركية إلى اعتبار أنّ التهرب من أداء الضرائب الجمركية بمعظم صوره وحالاته جريمة جمركية، وأفرد لها عقوبات متعددة بعضها جنائي الوصف، وذلك محاولةً منه للحد من تلك الظاهرة ومواجهة خطورتها المتزايدة.

الفصل الأول

ماهية التهرب الجمركي

تُعدّ ظاهرة التهرب الجمركي من أهم الموضوعات التي تفرض نفسها على مجرى الأحداث، وخاصةً في الآونة الأخيرة التي تركزت فيها اهتمامات الكثير من الدول على إصلاح المسار الاقتصادي، من خلال تطبيق آليات السوق المفتوح وعولمة الاقتصاد وزيادة النشاط الاستثماري والذي تزداد معه تبعاً لذلك حركة التبادل التجاري وتدفق البضائع والخدمات من وإلى الدول، ومع هذه الزيادة في حجم التبادل التجاري المتوقّع تزداد أيضاً وسائل التحايل والتهريب التي يلجأ إليها بعض المكلفين للتخلّص من الضرائب الجمركية المفروضة على تلك البضائع والخدمات، لذلك فإن دراسة ماهية هذه الظاهرة تستوجب توضيح مفهوم التهرب الجمركي، والتطرّق لأهم الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى زيادة حدّته بشكل مباشر ومستمر (المبحث الأول)، وكذلك يجب علينا بيان الوسائل والأساليب التي عادةً ما يلجأ إليها المكلفون للتخلّص من عبء الضرائب الجمركية، سواء كان هذا التخلّص كلياً أو جزئياً، وهذه الوسائل والأساليب قد نصّت عليها معظم التشريعات الجمركية المقارنة كصور للتهرب الجمركي (المبحث الثاني).

المبحث الأول

مفهوم التهرب الجمركي وأسبابه

مما لا شكَّ فيه أنَّ التهرب الجمركي وما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلُّص المكلف من عبء ضريبي يُفترض وقوعه عليه، له العديد من الأسباب والعوامل التي قد تساعد أو تدفع المكلف على ارتكاب هذا الفعل، لذلك فإنَّ التطرُّق لهذه الظاهرة يؤدي إلى طرح تساؤلات عدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها (المطلب الأول)، والإحاطة بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذبوعها وانتشارها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مفهوم التهرب الجمركي

إنَّ التوصل إلى تحديد واضح لمفهوم التهرب الجمركي يفرض علينا في البداية أن نُبيِّن ما هو المقصود بالتهرب الجمركي (أولاً)، حتى نتوصل إلى تعريف محدد له (ثانياً)، ثم نُبيِّن محل هذا التهرب (ثالثاً).

أولاً- المقصود بالتهرب الجمركي:

تُعتبر الضرائب من الوسائل الفعالة التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والتي يمكن من خلالها توجيه النشاط الاقتصادي إلى هدف معين^(١)، كما أنها تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها كافة الدول، سواء المتقدمة منها أو النامية من أجل الحصول على الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة ومواجهة الازدياد المضطرد في حجم الإنفاق العام^(٢).

والضريبة الجمركية بشكل خاص لها أهمية كبيرة في معظم الدول النامية ومنها سوريا ومصر، فبينما نلاحظ تراجع دور الضرائب الجمركية في الدول المتقدمة مثل فرنسا، حيث لم تعد تُشكِّل تلك الضرائب نسبة تُذكر من مجموع الإيرادات الضريبية لديها، نجد بالمقابل أنَّ الضرائب الجمركية مازالت تُعتبر في

(١) د. محمد الحلاق و د. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٣/٢٠١٤، ص ٣٣.

(٢) د. محمد سعد محمد الشربيني، جرائم التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠١، ص ١.

الدول النامية مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات الضريبية ومورداً غزيراً للخرينة العامة فيها، ولكن أهمية الضريبة الجمركية في هذه الدول لا تكمن فقط في الدور المالي الذي تقوم به للحصول الإيرادات العامة، وإنما يمتد أثرها وأهميتها إلى عدة أغراض وغايات أسمى من ذلك، مثل حماية الصناعات المحلية الناشئة، وتحسين شروط التبادل الدولي وعقد الاتفاقيات التجارية للإفادة من نظام التفضيل الجمركي والنهوض بالتصدير^(١)، وتحقيق الخدمات الاجتماعية لأفراد الشعب إلى غير ذلك من الأهداف.

وأيضاً ما كانت مبررات فرض الضرائب فإن فرضها سيولد رد فعل لدى المكلف، وفرض الضريبة يتعارض مع الطبيعة البشرية لحب المال وعدم الرغبة في التنازل عنه، فالإنسان بطبعه محب لماله حريص على الاحتفاظ به رافضاً التخلي عنه^(٢)، ومما يُعزز هذا الشعور أنَّ الأفراد لا يشعرون بفائدة مباشرة للضريبة ذلك لأنَّ نفع الضرائب هو نفع عام يعود على المجتمع بأسره وليس على فرد بعينه، ويظهر رد الفعل هذا بشكل خاص عندما لا يتمتع بعض أفراد المجتمع بالوعي الضريبي والحس الوطني الذي يعتبر من أهم العوامل التي تعزز الالتزام الضريبي. وأمام هذا الواقع نجد أنَّ هناك مصلحتان متعارضتان.

من جهة أولى مصلحة الدولة في فرض وجباية الضرائب الجمركية وذلك لزيادة إيراداتها العامة ومواجهة نفقاتها وتنفيذ سياساتها المالية

(١) د. خلف الله المليجي، جرائم التهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٢٤٦.

(٢) د. أحمد ماهر عبد الحميد عز، التهريب الضريبي في القانون المصري "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٥٩.

والاقتصادية، ومن جهة ثانية مصلحة الأفراد الذين قد يتولد لديهم الرغبة في التخلص من هذه الضرائب من خلال عدم أدائها كلياً أو جزئياً، وذلك إما بسبب الشعور بعبئها الثقيل^(١) أو لتحقيق مكاسب مالية غير مشروعة، وبالتالي حرمان الدولة من حقّها في الحصول على مبلغ الضريبة^(٢)، وهنا تنشأ مشكلة التهرب الضريبي الجمركي التي تُعدّ من المشكلات الكبيرة التي تواجه كافة الأنظمة الضريبية في الكثير من دول العالم، لما لها من آثار سلبية من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بل إنها أحياناً قد تُضعف قدرة الدولة على القيام بمهامها الأساسية.

ومن خلال ما سبق نستطيع القول بأنّ المقصود بالتهرب الجمركي هو تخلّص المكلف بالضريبة الجمركية من التزاماته الضريبية كلها أو بعضها، فمفهوم التهرب الجمركي لا يخرج عن المفهوم العام للتهرب الضريبي، لأنّ الضريبة الجمركية هي ضريبة تتوافر فيها كافة خصائص وعناصر الضريبة وإن كان يُطلق عليها في بعض التشريعات الجمركية لفظ (الرسوم)^(٣).

ثانياً - تعريف التهرب الجمركي:

نظراً لأهمية ظاهرة التهرب الضريبي بشكلٍ عام والآثار السيئة التي قد تترتب عليها، فقد انشغل فقهاء القانون والمالية العامة منذ فترات طويلة في

(١) د. محمد سعد محمد الشربيني، مرجع سابق، ص ٢.

(٢) د. عزت عبد الحميد البرعي، "ظاهرة التهرب الضريبي"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثالث، السنة الثانية، جامعة المنوفية، القاهرة، إبريل ١٩٩٢، ص ١١.

(٣) راجع صفحة ٣٤.

محاولة الوصول إلى تعريف عام وموحد لهذه الظاهرة. ولقد انقسم الفقهاء الماليّون في تعريف التهرب الضريبي بين اتجاهين:

فأما الاتجاه الأول: فموسع لفكرة التهرب الضريبي حيث يركز أنصاره على النتيجة وهي الوصول إلى التخلّص من الضرائب المفروضة على المكلف، سواء تمّ ذلك باستخدام أساليب الغش والاحتتيال الضريبي أو بدون ذلك، وهنا يدخل ضمن مفهوم التهرب الضريبي وفق هذا الاتجاه حالات التجنب الضريبي والتي يستطيع من خلالها المكلف التخلّص من أداء الضرائب دون أن يخالف القانون أو يستخدم الأساليب الاحتياالية، ومن الأمثلة على ذلك في نطاق الضرائب المباشرة اتجاه الأفراد إلى تكوين شركات صورية بين الأزواج أو الأبناء حتى تتوزع الأرباح على عدد أكبر من الشركاء، مما يقلل من تصاعد ضريبة الدخل عليهم، أو أن يعتمد الشخص إلى توزيع تركّته حيال حياته على ورثته تخلّصاً من ضريبة التركات أو أن يتمتع الشخص عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة^(١). ومن الأمثلة على تجنب الضرائب الجمركية عندما يفرض القانون ضريبة جمركية مرتفعة على نوع من أنواع الدخان المستورد فيلجأ الشخص إلى نوع آخر أو يُقلع عن التدخين نهائياً، أو أن يفرض المشرّع ضريبة جمركية مرتفعة على استيراد بعض السلع من دولة معينة فيلجأ المُستورد إلى الاستيراد من دولة أخرى.

ووفقاً لذلك فقد عرّف البعض التهرب الضريبي بأنه: "عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزاماته كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية مما يؤثر

(١) د. محمد الحلاق وآخرون، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٠.

في حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة.^(١)

أما الاتجاه الثاني: وهو الاتجاه المضيّق فقد قصر التهرب الضريبي على حالات استعمال الطرق والأساليب الاحتيالية للتخلّص من الضريبة، ووفقاً لهذا الرأي لا بدّ أن يستخدم المكلف بالضريبة وسائل غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة، كأن يُقدّم المكلف إقراراً كاذباً عن دخله في نطاق ضرائب الدخل، أو يقدم فواتير مزورة عن قيمة البضائع المُستوردة حتى يخفض حجم الضرائب الجمركية المستحقة عليها، أو أن يخفي البضائع الخاضعة للضريبة الجمركية عند عبوره حدود الدولة وبذلك يتخلّص من كامل الضريبة الجمركية المفروضة على هذه البضائع.

ووفقاً لهذا الاتجاه فقد عرّف التهرب الضريبي بأنّه: "محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً أو استعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الرّبط أو في مرحلة التحصيل."^(٢)

وأيضاً عرّفه البعض بأنّه: "كل عمل أو امتناع يرتكبه الممول بالمخالفة لأوامر المشرّع الضريبي مستعملاً إحدى الطرق والوسائل الاحتيالية المنصوص

(١) د. خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠، جامعة دمشق، دمشق، ص ١٦٠.

(٢) د. علي عبد المتعال، أساسيات في علم الضرائب، ١٩٦٧، بدون ناشر، ص ١١٠.

عليها في القانون على سبيل الحصر، بقصد التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، ويُقرّر المشرّع على ارتكابه عقوبة جنائية^(١).

ونلاحظ مما سبق أنّ الاختلاف في تعريف التهرب الضريبي بين الفقهاء ليس جوهرياً، وإنّما هو اختلاف حول الوسيلة التي يتم من خلالها التهرب، أمّا هدف التهرب فهو واحد لدى جميع الفقهاء وهو هدف مالي يتمثل في عدم أداء حق الدولة سواء تم ذلك بطرق احتيالية أو بغيرها.

أمّا في نطاق الضرائب الجمركية فنحن نؤيد الاتجاه الثاني، لأنّ الواقع العملي في هذا النوع من الضرائب قد أثبت أنّ كافة حالات التهرب من الضرائب الجمركية يتم عن طريق الغش واستخدام الطرق والوسائل الغير المشروعة.

وعلى ضوء ما تقدّم نستطيع أن نُعرّف التهرب من الضرائب الجمركية بأنّه: "تخلّص المكلف القانوني بالضريبة الجمركية من عبئها كلياً أو جزئياً، دون أن ينقل هذا العبء إلى شخصٍ آخر، وذلك بالمخالفة للقوانين الجمركية، ومن ثم لا يتم تحصيل الضريبة الجمركية بواسطة الإدارة الجمركية المختصة".

وإذا ما عُدنا إلى التشريعات الجمركية فنلاحظ أنّها جرّمت التهرب من الضرائب الجمركية وعاقبت عليه بعقوبات بعضها جنائيّ الوصف، ولكنها لم

(١) د. مجدي محمد علي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،

تضع تعريفاً للتهرب الضريبي الجمركي، وذلك لأنَّ أي تعريف للتهرب لا يمكن أن يشمل كافة أساليبه وصوره^(١)، وإنما اعتبرت معظم هذه التشريعات أنَّ التهرب من الضرائب الجمركية يُعتبر تهريباً جمركياً، ونصّت على تعريفه في صُلب القوانين الجمركية وحددت صورته وأشكاله والعقوبات المقررة على ارتكابه.

ونلاحظ أنَّ هذه التشريعات سارت في اتجاهين لتحديد مفهوم التهريب الجمركي:

الاتجاه الأول: وهو الذي يَقْصُر جُرم التهريب على الحالات التي يتم من خلالها التخلُّص من الضرائب الجمركية المستحقة على البضائع عند دخولها إلى أراضي الدولة أو خروجها منها، ومن التشريعات التي أخذت بهذا الاتجاه قانون الجمارك الإيطالي رقم (١٤٢٤) الصادر في ٢٥/٩/١٩٤٠^(٢).

أما الاتجاه الآخر: فهو يُوسِّع فكرة التهريب الجمركي، حيث تشمل حالات إدخال وإخراج البضائع المسموح بها دون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها، أو حالة إدخال البضائع أو إخراجها بالمخالفة لقوانين الاستيراد والتصدير حتى لو لم يترتب على ذلك ضرر مالي لخزينة الدولة، والمقصود بذلك البضائع الممنوعة، ومن التشريعات التي أخذت بهذا الاتجاه قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) الصادر عام ٢٠٠٦، وقانون الجمارك المصري رقم (٦٦) الصادر عام ١٩٦٣^(٣)، وقانون الجمارك الفرنسي الصادر بالمرسوم

(١) د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ١٦٠.

(٢) د. مجدي محب حافظ، الموسوعة الجمركية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٧.

(٣) المادة (٢٧٨) من قانون الجمارك السوري والمادة (١٢١) قانون الجمارك المصري.

التشريعي رقم (٨٣٧/٢٠١٣) تاريخ ٢٠١٣/٩/١٩^(١). ووفقاً لهذه التشريعات يُقسم التهريب الجمركي إلى نوعين:

النوع الأول (التهريب الضريبي الجمركي) ويقع بإدخال البضائع -التي يُسمح باستيرادها أو تصديرها- إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة، وبدون أداء الضريبة الجمركية المستحقة عليها كلّها أو بعضها. ويتميّز هذا النوع من التهريب بأنه يُلحق أضراراً بالمصلحة الضريبية للدولة تتمثل بحرمانها من الحصول على الضريبة الجمركية المستحقة على هذه البضائع، والتي تُعتبر جزءاً من إيراداتها العامة التي تتركز عليها الموازنة العامة للدولة^(٢).

وقد عرّف قانون الجمارك السوري هذا النوع من التهريب في المادة (٢٧٧) منه بقوله: "التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام هذا القانون وللنصوص النافذة من غير طريق المكاتب الجمركية". وكان قد نصّ في المادة (١١) من هذا القانون على ما يلي: "تخضع البضائع لدى إدخالها أراضي الجمهورية العربية السورية أو إخراجها منه للرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى النافذة، إلّا ما استثنى أو أعفي

(١) صدر قانون الجمارك الفرنسي رقم (٨٣٧/٢٠١٣) في ٢٠١٣/٩/١٩ ونشر بالجريدة الرسمية الفرنسية رقم (٠٢١٩) الصفحة رقم (١٥٧٤٠)، بتاريخ ٢٠١٣/٩/٢٠.

راجع في ذلك موقع الجريدة الرسمية الفرنسية على الإنترنت على الرابط التالي:
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.docidTexte=JORFTEXT000027974799&dateTexte=&categorieLien=id>.

(٢) المستشاران فتحي عبد السلام إبراهيم ومحمد عبد الرحمن سرور، التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء، بدون ناشر، ١٩٩١، ص ٤٥٢، ٤٥٣.

منها...". وكذلك نصّ في المادة (٢٧٨) على ما يلي: "ويعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:..... ١٢- تقديم مستندات أو قوائم مزورة أو مغايرة للحقيقة أو وضع علامات كاذبة بقصد التخلّص من تأدية الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً.....".

وكذلك عرّف قانون الجمارك المصري التهريب الضريبي الجمركي في المادة (١٢١) منه المستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٥) لعام ١٩٩٨ بقوله: "يُعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها.....".

أمّا قانون الجمارك الفرنسي فقد عرّف التهريب الجمركي في المادة (١٧٤/١) منه بقوله: أنّ التهريب يشمل استيراد وتصدير البضائع خارج المكاتب الجمركية، وكذلك كل مخالفة للقوانين واللوائح المتعلقة بحيازة أو نقل البضائع داخل الإقليم الجمركي^(١).

ومن خلال النصوص السابقة نلاحظ أنّ التهريب من أداء الضرائب الجمركية يُعتبر تهريباً جمركياً في كافة التشريعات الجمركية السابق الإشارة إليها، فلا يمكن إسناد جريمة التهريب الضريبي الجمركي إلى المكلف بمجرد إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة، وإنما يجب أن يترتب على سلوكه التخلّص من الضريبة الجمركية كلّها أو بعضها.

(١) Art. 417, al, 1: "La contrebande s'entend des importations ou exportations en dehors des bureaux ainsi que de toute violation des dispositions légales ou réglementaires relatives à la détention et au transport des marchandises à l'intérieur du territoire douanier".

فقيام المكلف بمخالفة الإجراءات الجمركية بمناسبة إدخاله أو إخراجها للبضاعة لا يُشكّل جريمة تهريب إذا أثبت رغم ذلك أنّ الضريبة الجمركية عن تلك البضائع قد تم تسديدها، وإن كان ذلك لا يعفيه من المسؤولية والعقاب إذا وقع فعله تحت وصف قانوني آخر^(١). ففعل التهريب الضريبي كما نصّت عليه التشريعات المقارنة مُركّب من شقّين هما إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه وبنفس الوقت عدم أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها.

النوع الثاني (التهريب الجمركي غير الضريبي) هذا النوع من التهريب يشمل البضائع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها أي البضائع الممنوعة، فهنا لا يتم الاعتداء على المصلحة المالية للدولة وذلك بحرمانها من الضريبة الجمركية لأنّ هذه البضائع لا تخضع للضرائب الجمركية أصلاً، وإنما يتم الاعتداء على مصلحة أخرى أرادت الدولة من خلال هذا المنع أو التقييد.

وقد نصّ قانون الجمارك السوري على هذا النوع من التهريب في المادة (٢٧٨) منه بقوله: "ويعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:.....١١- البيانات المخالفة التي قُصد منها استيراد أو تصدير بضائع ممنوعة معينة أو ممنوعة أو محصورة.....١٢- تقديم مستندات أو قوائم مزوّرة أو مغايرة للحقيقة، أو وضع علامات كاذبة بقصد..... أو بقصد تجاوز أحكام المنع أو الحصر.....".

(١) د. كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٣٨.

وهذا كذلك ما نصَّ عليه قانون الجمارك المصري في المادة (١٢١) التي نصَّت على الآتي: "يُعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة..... أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة.....".

أما قانون الجمارك الفرنسي فقد أشار إلى التهريب الغير ضريبي في المادة (٤١٨) منه التي نصَّت على أنَّ التهريب يشمل استيراد و تصدير البضائع المحظور استيرادها أو تصديرها^(١).

وقد جرى بعض الفقهاء على إطلاق لفظ التهريب الاقتصادي على هذه الصورة تمييزاً لها عن التهريب الجمركي الضريبي، وذلك على أساس الهدف الذي يتوخاه المشرع من العقاب على هذا النوع من التهريب وهو حماية المصلحة الاقتصادية للدولة، وبرأيهم أنه كثيراً ما ينطوي التهريب الاقتصادي على تهريب ضريبي، لأنَّ المال موضوع التهريب الاقتصادي غالباً ما يكون وعاء للضريبة الجمركية.^(٢)

إلا أنَّ هذا الرأي كان موضع نقد من قبل العديد من الفقهاء والكُتَّاب، حيث رأوا فيه قصوراً عن الإحاطة بحقيقة هذا التهريب، وذلك لأنَّ المصالح التي يسعى المشرع إلى حمايتها عديدة ومتنوعة ولا تقتصر على المصالح

(1) Art. 418: "Les marchandises de la catégorie de celles qui sont prohibées à l'entrée ou fortement taxées ou soumises à des taxes de consommation intérieure sont reputées.....".

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية والنقدية، ب ن، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٢٨٠ بند ٩٥.

الاقتصادية^(١)، وأنَّ الفرق بين التهريب الجمركي والضريبي والتهريب الجمركي غير الضريبي، أنه بينما تسعى الدولة من تجريم التهريب الضريبي إلى حماية مصلحتها المالية وعدم تعريضها للخطر، فإنها قد تسعى من وراء منع استيراد بعض أنواع السلع أو تصديرها إلى حماية مصالح أخرى، قد تكون اقتصادية مثل حماية الصناعة المحلية أو المحافظة على توازن الميزان التجاري^(٢)، أو اجتماعية مثل حماية الصحة العامة عندما تمنع استيراد أي مواد أو بضائع من دول تنتشر فيها أوبئة أو أمراض، كما فعلت معظم دول العالم عندما منعت استيراد الأبقار من بريطانيا إثر انتشار مرض جنون البقر في التسعينات، أو قد تكون تلك المصلحة أخلاقية مثل منع استيراد الكتب والأفلام المخلة بالآداب العامة، أو قد تكون أمنية مثل حظر استيراد الأسلحة والذخائر الحربية^(٣).

وكذلك قد تقوم الدولة أحياناً بحظر تصدير بعض أنواع السلع لنفس الاعتبارات السابقة، مثل المحافظة على استقرار الأسعار الداخلية، أو لأسباب سياسية مثل الضغط على بعض الدول وخاصةً عندما تكون الدولة مُحْتَكَرة لسلعة معينة^(٤).

(١) د. عوض محمد، جرائم المخدرات والتهريب الجمركي والنقدي، الإسكندرية، ١٩٦٦، ص ١٣٨.

(٢) د. كامل حامد السعيد، النظرية العامة لجرائم التهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، بدون تاريخ، ص ١٧.

(٣) د. نبيل لوقا بباوي، الجرائم الجمركية "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٨٩، ٩٠.

(٤) د. كامل حامد السعيد، مرجع سابق، ص ١٩.

فلذلك لو أخذنا هذا الرأي على إطلاقه لكان علينا أن نُضيف أنواع أخرى للتهريب، وهي التهريب الاقتصادي والتهريب الاجتماعي والتهريب الأمني وما إلى ذلك، وهذا أمر غير عملي لأنَّ تحديد المصالح التي تسعى الدولة إلى حمايتها أمر عسير فهي مصالح متجددة ومتغيرة باستمرار.

ونحن بدورنا نميل لهذا الرأي باعتبار أنَّ التهريب الاقتصادي هو صورة من صور التهريب غير الضريبي لا كلاًها. وبشكل عام فإنَّ هذه المحظورات ليست دائمة وإنما مؤقتة تزول عند زوال الأسباب التي دعت المشرع إلى حظرها وتختلف باختلاف الزمان والمكان، وإن كان هناك إجماع بين معظم الدول على بعض هذه المحظورات مثل المخدرات ومشتقاتها.

أمَّا محكمة النقض في مصر فقد بيّنت المقصود بالتهريب الجمركي **بقولها:** "التهريب الجمركي هو إدخال البضاعة إلى إقليم الجمهورية أو إخراجها منه على خلاف القانون وهو ما عبّر عنه الشارع بلفظ الطرق غير المشروعة، وإنه ينقسم من جهة محله -وهو الحق المعتدى عليه- إلى نوعين: نوع يرد على الضريبة الجمركية المفروضة على البضاعة، وذلك بقصد التخلص من أدائها، ونوع يرد على منع بعض السلع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها، وذلك بقصد خرق الحظر المطلق الذي يفرضه المشرع عليها في هذا الشأن....." (١).

(١) نقض جنائي ٢٠/١٠/٢٠٠٥، طعن ١٤٣٠٠، س ق ٦٦، س ٥٦، ص ٥٠٩.

نقض جنائي ٢١/٤/٢٠٠٩، طعن ٤٨٥٢٨، س ق ٧٦. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت على الرابط التالي: <http://www.cc.gov.eg/courts/cassation>

ومما ينبغي الإشارة إليه إلى أنَّ بعض الكُتَّاب قد درج على تقسيم التهريب الضريبي الجمركي بدوره إلى نوعين وهما **التهريب الكلي**: ويتحقق إذا استطاع المهرب التخلُّص من كافة الضرائب الجمركية المستحقة على البضائع المهربة، كأن يقوم بإدخال البضائع إلى إقليم الدولة دون أن يمر بمكتب الجمارك مما ينجم عنه فقدان الخزينة العامة لكامل مبلغ الضريبة^(١). **والآخر التهريب الجزئي**: وفيه يستطيع المكلف أن يتخلَّص من جزء من الضريبة المستحقة على البضاعة وليس كلِّها، كأن يُقدِّم فواتير مزورة عن قيمة البضاعة مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الضريبة الجمركية المستحقة عليها وبالتالي تفقد الخزينة العامة جزء من هذه الضريبة^(٢)، ويرأيهم أنَّ هذا التقسيم لا يقوم إلا بالنسبة للتهريب الضريبي فحسب، فلا يُتصوَّر في التهريب غير الضريبي أي البضائع الممنوعة وذلك لأنَّ هذه البضائع ليست محلاً للضرائب الجمركية^(٣).

ولكن نود أن نورد ملاحظة على هذا التقسيم، وهي أنه يجب إطلاق وصف التهريب الكلي أو الجزئي على هذه الحالة وليس التهريب، لأنَّ فعل التهريب يكون محلّه دائماً البضائع وليس المال، فلا يُتصوَّر أن يكون التهريب كلياً أو جزئياً، فنتيجة لارتكاب المهرب أحد صور التهريب سواء التي نصَّ عليها القانون أو غيرها يستطيع من خلالها أن يتهرب من الضريبة الجمركية إمَّا كلياً أو جزئياً.

(١) د. محمد نجيب السيد، جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء، بدون ناشر، ١٩٩٢، ص ١٧.

(٢) معن حيارى، جرم التهريب الجمركي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، الجامعة اللبنانية، بيروت، بدون تاريخ، ص ٢٠.

(٣) معن حيارى، مرجع سابق، ص ٢٠.

و في النهاية تجدر الإشارة إلى أنَّ معظم التشريعات الجمركية تُعاقب بنفس العقوبة على التهرب الجزئي أو الكلي من الضرائب الجمركية، وهذا ما نصَّ عليه قانون الجمارك المصري في المادة (١٢١) منه سالفه الذِّكر، وكذلك قانون الجمارك السوري في المادة (٢٧٨)، كما أنَّ هذا الحكم يُستخلص ضمناً من مجموع نصوص قانون الجمارك الفرنسي.

ثالثاً- محل التهرب الجمركي:

لقد توصَّلنا في البند السابق إلى تعريف التهرب الجمركي بأنَّه تخلُّص المكلف القانوني بالضريبة الجمركية من عبئها كلياً أو جزئياً، وهذا يعني أنَّ محل التهرب الجمركي هو الضرائب الجمركية، وسنحاول في هذا البند إلقاء الضوء على ماهية الضرائب الجمركية، وذلك من خلال تعريف هذه الضريبة^(١)، وبيان أساس فرضها (٢)، ثم إلقاء الضوء على أنواعها التي يكون لها أحياناً بالغ الأثر في الدافع إلى التهرب (٣)، وذلك بشكل موجز وفق الآتي:

١- تعريف الضريبة الجمركية:

تعدّدت التعاريف التي وضعها فقهاء القانون والمالية العامة للضريبة الجمركية. فقد عرّفها البعض بأنها: "فريضة تُجبي عند اجتياز السلع لحدود الدولة سواء عند استيرادها أو تصديرها"^(١).

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٧، ص ٢٦.

وذهب البعض الآخر إلى أنها "تلك الضريبة التي تُفرض على السلع عند اجتيازها حدود الدولة دخولاً أو خروجاً بهدف تحقيق نفع عام" (١).

كما عرّفها آخرون بأنها "تلك الضريبة التي تُفرض على السلع وهي تخرج من الدولة (الضريبة على الصادرات)، أو وهي تدخل إليها (الضريبة على الواردات)" (٢).

وفي الواقع ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنه لا خلاف بين الفقهاء في تعريف الضريبة الجمركية، فكل هذه التعاريف متفقة على أن الضرائب الجمركية هي تلك التي تُفرض على السلعة عند اجتيازها حدود الدولة، سواء أكانت حدوداً برية أو بحرية دخولاً أو خروجاً، فالضريبة على دخول السلعة تُسمى ضريبة الوارد، والضريبة على خروج السلعة تُسمى ضريبة الصادر.

ولكن التعريف الأكثر شمولاً ووضوحاً والذي تُؤيده كونه يتضمن كافة عناصر الضريبة الجمركية، هو أن الضريبة الجمركية عبارة عن "مبلغ من المال، تجبيه الدولة، جبراً دون مقابل لتغطية النفقات العامة، بمناسبة دخول السلعة حدود الدولة أو خروجها منها" (٣).

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، السياسة الجمركية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦، ص ٣٥.

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية "دراسة للاقتصاد العام المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٣٩٩.

(٣) د. عبد الجليل الهويدي، مبادئ المالية العامة، مطبعة الاستقلال الكبرى، القاهرة، ١٩٧٨، ص ١٧٨.

ومن خلال هذا التعريف نستطيع أن نستخلص عناصر الضريبة الجمركية، فهي **مبلغ من المال يُؤدَّى بشكل نقدي وليس بشكل عيني كما كان في السابق حين كان استعمال النقود قليلاً**، كما أنَّ الضريبة العينية لا تتفق مع العدالة. **وتجبيه الدولة** فإدارة الجمارك تعتبر مُمثلة للدولة في جباية الضرائب الجمركية على السلع المُستوردة أو المصدرة.

كما أنَّ هذه الضريبة **تُدفع جبراً** ومعنى ذلك أنَّ المكلف غير مُخير في دفع مبلغ الضريبة الجمركية بل تحصل الدولة على هذا المال جبراً منه، وذلك لما لها من سلطات وامتيازات، ولها كذلك أن تستعمل وسائل التنفيذ الجبري للحصول على دين الضريبة. وقد يُقال^(١) أنَّ الضريبة الجمركية اختيارية فإذا أراد المكلف عدم دفعها فإنَّه لا يقوم باستيراد البضاعة الخاضعة للضريبة، ولكننا لا نوافقهم هذا الرأي لأنَّه إذا صحَّ هذا القول لكان بالإمكان مدُّه إلى الضرائب المباشرة أيضاً، فيستطيع بموجب ذلك المكلف بضريبة الدخل الامتناع عن الحصول على هذا الدخل حتى يتفادى الضريبة وهو أمر غير منطقي، هذا بالإضافة إلى أنَّ مستورد السلعة هو مجرد وسيط لدفع الضريبة والذي يتحمَّل عبئها في النهاية هو المستهلك النهائي للسلعة.

وأخيراً **تُدفع الضريبة الجمركية بناءً على قانون** فمن المبادئ الدستورية المقررة في معظم دول العالم إن لم يكن في كلها، أنَّه لا يجوز فرض أي ضريبة أو إلغائها أو تعديلها أو تحصيلها إلا بموجب قانون، وهذا ما نصَّ

(١) د. يوسف شباط "الرسوم الجمركية في التشريع السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، ٢٠٠٠، جامعة دمشق، دمشق، ص ٣٠٠.

عليه دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام ٢٠١٢ في المادة (١٨) منه^(١)، وتقابلها المادة (٣٨) من الدستور المصري الصادر عام ٢٠١٤^(٢).

ولكننا نجد أنَّ للضرائب الجمركية وضع خاص من هذه الناحية، حيث أنَّ أمر فرض الضريبة الجمركية وإلغاؤها أو تعديلها موكول للسلطة التنفيذية في العديد من بلدان العالم ومنها سورية ومصر، وذلك لأسباب واعتبارات تتعلق بطبيعة هذه الضريبة وآثارها والتي سوف يتم شرحها تفصيلاً في البند التالي.

٢- أساس فرض الضريبة الجمركية وهل هي رسم أم ضريبة:

كما ذكرنا سابقاً نصّت معظم دساتير دول العالم على أنّه لا يجوز فرض أو إلغاء أو تعديل أي ضريبة إلّا بقانون، ولكن هناك العديد من الاعتبارات العملية التي تدعو إلى تخلي السلطة التشريعية عن دورها في فرض التعريفات الجمركية وتعديلها أو إلغاؤها إلى السلطة التنفيذية.

فمن ناحية أولى إنّ إصدار التعريفات الجمركية أو تعديلها أو إلغاؤها يجب أن يحاط بسريّة تامّة، ويُخشى في إصدار هذه التعريفات عن طريق السلطة التشريعية من أن تؤدي المناقشات البرلمانية لمشروع قانون التعريف إلى

^(١) نص الدستور السوري الصادر عام ٢٠١٢ في المادة (١٨) منه على ما يلي "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلّا بقانون".

^(٢) نصّ الدستور المصري الصادر عام ٢٠١٤ في المادة (٣٨) منه على ما يلي: "..... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلّا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلّا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلّا في حدود القانون.....".

إذاعة أحكام ذلك المشروع، فيُسارع التجار إلى استيراد كميات كبيرة من البضائع المُزْمَع فرض الضرائب الجمركية عليها، مما يؤدي إلى خسارة الخزينة العامة لهذه الضرائب وحدوث اضطرابات في السوق بسبب تكدّس كميات كبيرة من البضائع المُستوردة فيها، ولذلك يُفضَّل أن تُصدر التعرّيفة الجمركية بشكل قرار أو مرسوم عن السلطة التنفيذية وليس بقانون^(١).

ومن ناحية ثانية إنّ إصدار التعريفات الجمركية يجب أن يُبت فيه بغاية السرعة وإلا فأت الغرض من الإصلاح الذي تنتشه الدولة من وراء ذلك، ولو لجأت الحكومة إلى البرلمان بما يُعرف عنه من بطء في الإجراءات، لأعطى ذلك فرصة كبيرة للمُستوردين والمُصدّرين أن يُرتّبوا معاملاتهم حسب التغيير الجديد، فتخسر الدولة معظم الثمرات التي كانت تنتشدها من وراء هذا الإصلاح^(٢).

ومن ناحية ثالثة إن طبيعة الضرائب الجمركية واتصالها بالتجارة الخارجية وارتباطها الوثيق بالمعاملات الاقتصادية، تتطلّب مرونة في إصدارها من أجل التكيف مع المتغيرات الاقتصادية، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق إصدار هذه التعريفات عن طريق القرارات أو المراسيم وليس القانون^(٣).

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢) المرجع السابق، ص ٤٢.

(٣) د. محمد خير العكام، "التعريفات الجمركية"، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ١٩٧.

ونلاحظ أنَّ هذا مبدأً غالب في معظم التشريعات الجمركية، حيث فوّض قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ في المادة (١٥) منه رئيس الجمهورية بصفته التنفيذية بفرض أو إلغاء أو تعديل الرسوم الجمركية بناءً على اقتراح مجلس التعريف، والذي يتألف من وزراء المالية والاقتصاد والتجارة والصناعة بالإضافة إلى المدير العام للجمارك.

وكذلك في مصر نصّت المادة السادسة من قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣ على ما يلي: "يكون تحديد التعريف الجمركية وتعديلها بقرار من رئيس الجمهورية". كما نصّت المادة (٩) منه على أنَّ "قرارات رئيس الجمهورية المشار إليها في المواد (٦-٧-٨) تكون في قوّة القانون ويجب عرضها على الهيئة التشريعية في دورتها القائمة فور نفاذها، وإلاّ ففي أول دورة لانعقادها فإذا لم تُقرّها هذه الهيئة زال ما كان لها من قوّة القانون وبقيت نافذة بالنسبة للمدة الماضية"، ونلاحظ خلو قانون الجمارك السوري من نص مشابه، وهذا يعني أنَّ صلاحيات رئيس الجمهورية العربية السورية في فرض وتعديل وإلغاء التعريف الجمركية تكون دون أي تدخل من السلطة التشريعية.

هذا وقد درجت بعض التشريعات الجمركية ومنها قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ على إطلاق مصطلح (الرسوم الجمركية) على الضرائب الجمركية ولكن هذه التسمية غير صحيحة، لأنّ الرسم هو عبارة عن "مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة مقابل خدمة معينة تقدم إليهم"، في حين أنَّ

الضريبة الجمركية تُقرض جبراً من قبل الدولة على المكلفين بصرف النظر عن المنافع التي تعود عليهم من وراء الخدمات العامة^(١).

على أنَّ المشرِّع في هذه الدول كثيراً ما يخلط بين الرسم والضريبة لتشابه طرق الجباية بينهما أو لخطأ شائع منذ قديم الزمن^(٢)، أو بسبب الطبيعة الخاصة للضرائب الجمركية، والتي **تختلف** عن الضرائب غير المباشرة التي يكون الهدف منها مالياً بحثاً في معظم الأحيان، في حين أنَّ الضريبة الجمركية لها أولوية اقتصادية حمائية ومن ناحية ثانية إنَّ تصريح المكلف (البيان الجمركي) له أهمية تُذكر في تقدير مبلغ الضريبة وذلك على عكس الضرائب غير المباشرة.

ولكن بالمقابل فهي تُشبه الضرائب غير المباشرة من نواحي عديدة، فمن ناحية أولى هي محددة وفق جدول تعريف جمركية معتمدة بشكل مسبق، ومن ناحية ثانية فهي تُستحق بمناسبة قيام المكلف بواقعة معينة (استيراد أو تصدير)، ومن ناحية ثالثة لا يجوز فرضها أو تعديلها إلا من قِبَل السلطة التشريعية أو بتقويض منها، وأخيراً لا يوجد مقابل أو منفعة مباشرة تعود على المكلف بالضريبة الجمركية من أدائها.

(١) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ١٩٧.

(٢) هناك سبب تاريخي وراء إطلاق مصطلح الرسوم الجمركية على هذا النوع من الضرائب. فقد بدأت هذه الضريبة في معظم الدول على شكل هبة أو منحة يقدمها التجار للملوك وحكام المقاطعات مقابل تأمين سلامتهم، وما ينقلونه من بضائع ضد مخاطر القرصنة وقطاع الطرق أثناء إقامتهم في البلاد، أو عند دخولهم وخروجهم من حدودها الإقليمية، وقد مضت عدة قرون قبل أن تأخذ شكلها الحديث.

وبرأينا أنه كان من الأجدر بالمشرع السوري أن يحذو حذو المشرع المصري بإطلاق لفظ الضرائب الجمركية بدلاً من الرسوم، ولكن نلاحظ أيضاً أنَّ المشرع السوري لم يكتفي بالخلط بين الرسوم والضريبة الجمركية، بل قد مدَّ هذا الخطأ الى ضريبة الإنفاق الاستهلاكي والتي أطلق عليها أيضاً وصف الرسم على الرغم من أنها تحمل كافة صفات وخصائص الضرائب.

٣- أنواع الضرائب الجمركية:

تُقسم الضرائب الجمركية إلى عدة أنواع فيمكن تقسيمها -حسب طبيعتها- إلى ضريبة على الواردات وضريبة على الصادرات، وتُقسم -حسب وحدة التحصيل- إلى ضريبة نوعية وضريبة قيمية، وتُقسم -حسب الغرض من فرضها- إلى ضريبة إيرادية وضريبة حامية وضريبة مانعة وضريبة مخفّضة، هذا بالإضافة إلى بعض التقسيمات الأخرى. وسوف نُلقي الضوء على هذه التقسيمات وفق الآتي:

أ- تُقسم الضريبة الجمركية من حيث طبيعتها إلى ضريبة الوارد و الصادر:

فضريبة الوارد: يُقصد بها الضريبة الجمركية التي تُفرض على السلع المُستوردة من الخارج^(١)، وتُعتبر هذه الضريبة من أهم أنواع الضرائب الجمركية وأغزرها حصيلة، فضلاً عن كونها الأداة الفعّالة للسياسة الجمركية للدولة

(1) Raja J. Chelliah, Fiscal Policy in under developed countries, London, 1971, p. 91.

ووسيلة لحماية الإنتاج المحلي من المنافسة الخارجية، هذا بالإضافة إلى أنها تساهم بجزء كبير من إيرادات الموازنة العامة للدولة^(١).

وهي بشكل عام تُفرض على كافة السلع المُستوردة إلا ما استثنى منها بنصٍ خاص، وهذا ما نصّت عليه المادة (١١) من قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ بقولها: "تخضع البضائع لدى إدخالها أراضي الجمهورية العربية السورية أو إخراجها منها للرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى النافذة، إلا ما استثنى أو أعفي منها بموجب الاتفاقيات أو أحكام هذا القانون أو النصوص القانونية الأخرى"، وهذا النص مطابق تقريباً لنص المادة (٥) من قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣^(٢).

كما نصّت المادة (٩٠) من قانون الجمارك المصري على ما يلي: "تؤدى الضرائب والرسوم على البضائع التي تُسحب من المنطقة الحرة للاستهلاك المحلي كما لو كانت مُستوردة من الخارج وطبقاً لحالتها بعد التصنيع ولو اشتملت على مواد أولية محلية"، وهذا النص مطابق لنص المادة (١٤٨) من قانون الجمارك السوري.

أما ضريبة الصادر: فهي الضريبة التي تُفرض على السلع المُصدّرة، فقد لا يقتصر فرض الضرائب الجمركية على البضائع المُستوردة فقط بل قد تقوم الدولة أحياناً بفرض هذه الضرائب على صادراتها، وذلك لاعتبارات عديدة منها

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٢) تنص المادة الخامسة من قانون الجمارك المصري المعدلة بالقانون (١٣) لعام ٢٠٠١ على ما يلي: "تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة في التعريفات الجمركية علاوة على الضرائب الأخرى المقررة وذلك إلا ما يستثنى بنص خاص".

إذا كانت السلعة التي تُنتجها الدولة لها أهمية معينة أو شبه مُحتكرة في هذه الدولة مثل البن في البرازيل، أو قد تفرضها الدولة لحماية الثروة الزراعية والحيوانية فيها^(١)، أو المحافظة على استقرار الأسعار الداخلية في بعض الأحيان، ولكنها أقل شيوعاً من ضرائب الاستيراد لأنَّ معظم الدول تحاول تشجيع الصادرات، وذلك بإعفائها من تلك الضرائب وللمحافظة على الوضع التنافسي لسلعها في الخارج^(٢).

وفي مصر فإنَّ الأصل هو عدم خضوع البضائع المُصدَّرة للضريبة الجمركية طبقاً لنص المادة الخامسة من قانون الجمارك رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣. والتي تنصَّ على ما يلي: ".....أما البضائع التي تخرج من أراضي الجمهورية فلا تخضع للضرائب الجمركية إلا ما ورد بشأنه نص خاص"، وذلك على عكس المشرَّع السوري الذي نصَّ في المادة (١١) من قانون الجمارك السوري على خضوع جميع البضائع التي تدخل أو تخرج إلى الأراضي السورية للرسوم الجمركية.

ب- تُقسم الضريبة الجمركية من حيث وحدة التحصيل إلى ضريبة قيمية وضريبة نوعية:

فالقيمية: هي التي تُفرض في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة، مثلاً (٥٪، ١٠٪، ٤٠٪). وتختلف هذه النسبة باختلاف أنواع السلع المُستوردة

(١) Adamntions Pepelasis "Economic Development Analysis and Case Studies, H Apper Brothers, New York, 1981, p. 90.

(٢) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٧، ٢٨.

ومستوى الطلب عليها، وعادةً ما تُفرض بمعدل مرتفع على السلع الكمالية ومعدل منخفض على السلع الضرورية، ويستلزم فرضها تحديد قيمة السلعة للأغراض الجمركية، وغالباً ما يكون ذلك عن طريق فاتورة شراء السلعة والتي يُقدّمها المُستورد إلى الجمارك^(١).

وتنقسم الضريبة القيمة بالعديد من **المزايا** مما جعل معظم الدول يُفضلها على الضريبة النوعية، فمن **ناحية أولى** هي أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية فهي تُفرض كما أسلفنا بمعدل أعلى السلع الكمالية وأقل على السلع الضرورية والشائعة، ومن **ناحية ثانية** إنّ قيمتها تتّبع دائماً قيمة السلعة الخاضعة لها، فكلما زاد ثمن السلعة زادت الضريبة، بالإضافة أنها تُميّز بين السلع القديمة والجديدة من حيث معدل الضريبة^(٢)، **أما من ناحية ثالثة** فهي تتميز بالسهولة والبساطة والوضوح، فهي لا تحتاج إلى تفرعات كثيرة في جداول التعريف الجمركية وفقاً للجودة أو الرتبة^(٣).

وأخيراً فإنّ عبئها لا يتغير باختلاف مراحل الدورة الاقتصادية التي تمر بها الدولة، حيث أنّ حصيلتها تنسم بالمرونة فهي تتّبع دائماً ما يطرأ على أثمان السلع من تغيرات^(٤).

(١) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٣) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

(٤) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣١.

ولكن أيضاً يُعاب عليها أنها كثيراً ما تؤدي إلى التهرب، وذلك لأنّ تقييم السلع للأغراض الجمركية عملية تحتاج إلى خبرة فنية وإلمام بأسعار الأسواق العالمية، وتقييم هذه السلع غالباً ما يكون عن طريق الفاتورة التي يُقدمها المُستورد كما أسلفنا سابقاً، والتي قد يلجأ إلى تزويرها من أجل تخفيض عبء الضريبة، مما يؤدي إلى كثرة المنازعات والخلافات بين المستوردين ورجال الجمارك وتكدّس للبضائع في الموانئ والمستودعات^(١). ومن ناحية أخرى نجد أنّ حصيلتها تهبط بانخفاض الأسعار الخارجية، مما يؤدي إلى انخفاض في حصيلّة الإيرادات الجمركية بشكل ملموس، أو قد يرتفع عبؤها نتيجة ارتفاع الأسعار الخارجية مما يضر بالمستهلك المحلي^(٢).

وقد أخذ المشرّع السوري بهذا النوع من الضرائب في قانون الجمارك السوري حيث نصّت المادة (٢٤) منه على ما يلي: "أ- تُطبّق التعريفة النافذة على البضائع الخاضعة لرسم نسبي وفق قيمة هذه البضائع في الحالة التي تُقدّم بها للجمارك لتأدية الرسوم.....". وهذا أيضاً ما نصّ عليه قانون الجمارك المصري في المادة (١/١١) منه .

أما الضريبة النوعية: فهي لا تُفرض على أساس القيمة وإنّما هي عبارة عن مبلغ نقدي عيني يُفرض على كل وحدة من وحدات المُنتَج، وهذه الوحدة إمّا أن تكون الوزن أو الكيل أو المقاس أو العدد أو الحجم..... إلخ، وتقوم إدارة الجمارك عادةً بإعداد قوائم تُبيّن فيها أصناف السلع والمبالغ الواجب أدائها

(١) راجع صفحة ١٢١ وما بعدها.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٣٤٤.

عن كل صنف^(١)، ولكن فرض هذه الضريبة لا يكون عادةً بشكل عشوائي وإنما تركز أساساً على القيمة مع بعض الاعتبارات الأخرى، فمثلاً عند فرض ضريبة جمركية على الشاي يتم أولاً تحديد المعدل المناسب له باعتباره سلعة شائعة أو ضرورية، مثلاً يكون هذا المعدل ١٠%، ثم بعد ذلك يتم استخراج متوسط أسعار الشاي ولنفترض أنه ١٠٠ ل.س لكل كيلو غرام، فتكون فئة الضريبة $١٠\% \times ١٠٠ = ١٠$ ل.س لكل كيلو غرام من الشاي.

وأيضاً لهذا النوع من الضرائب الجمركية مميزات ومساوئه، فتمتاز الضرائب النوعية بسهولة التحصيل، حيث أنها تُفرض على أساس وحدات محددة كما أسلفنا سابقاً يمكن بسهولة تقدير كمياتها وضبط تقديراتها في موازنة الدولة، كما لا يترتب عليها الكثير من المنازعات بين الجمارك والمكلفين^(٢). هذا بالإضافة إلى أنها تُشجع المستوردين على استيراد البضائع الجيدة طالما أنه يُسدد عنها ضريبة مساوية للصنف السيء. ولكن يُعاب عليها أن عبئها عادةً ما يكون على الأنواع الرخيصة أشد منه على الأنواع الغالية، كما أنها أقل تحقيقاً للعدالة الضريبية من الضريبة القيمة، حيث يلزم لذلك إجراء تقسيمات فرعية في جداول التعريف الجمركية بالنسبة للسلعة الواحدة وهو أمر مُتَعَذِرٌ عملياً^(٣)، وأخيراً فهي تحتاج إلى إعادة النظر بين فترة وأخرى طبقاً لما قد يطرأ على الأسعار من تقلبات حتى تحتفظ بالمستوى الضريبي المناسب^(٤).

(١) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، صفحة ٣٢.

(٢) د. توفيق مصطفى جلال، الضرائب الجمركية، الطبعة الأولى، مطبعة الجمارك، ١٩٧٠، ص ١٠.

(٣) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٤) المرجع السابق، ص ٧٨.

وخلص ما سبق نلاحظ أنَّ لكل من الضريبة القيمة والنوعية مزاياه وعيوبه وعادةً تختار الدولة النوع الذي يناسبها، وإن كانت معظم الدول تتجه نحو الأخذ بالضريبة القيمة بسبب مزاياها السابق ذكرها، ولكن ذلك لا يمنع من إخضاع بعض السلع لضريبة نوعية وذلك لاعتبارات معينة.

أمّا في سوريا ومصر قد روعي منذ القديم الأخذ بمبدأ الضريبة القيمة مع فرض بعض الفئات النوعية على سبيل الاستثناء، حيث تنص المادة (٢/١١) من قانون الجمارك المصري على ما يلي: "أمّا البضائع الخاضعة لضريبة نوعية فتُستوفى عنها تلك الضريبة كاملة.....". ومعنى ذلك أنَّ المشرّع المصري قد أخذ بهذا النوع من الضرائب، أمّا في سورية فقد نصّت المادة (٢٤) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تُطبق التعريفات النافذة على البضائع الخاضعة لرسم نسبي وفق قيمة هذه البضائع في الحالة التي تُقدّم بها للجمارك لتأدية الرسوم". ونلاحظ خلو قانون الجمارك السوري من نص عن الضرائب النوعية ولكن نظام التعريفات الجمركية السوري هو نظام مزدوج يأخذ بكلّ النوعين الرسم القيمي والنوعي.

ج- تُقسم الضريبة الجمركية من حيث الغرض من فرضها إلى:

-**الضريبة الإيرادية:** ويكون هدف هذه الضريبة هو الحصول على مورد مالي لخزينة الدولة، فتقوم الدولة بفرض ضريبة جمركية على بعض أنواع السلع المُستوردة بغرض تحقيق هذا الهدف، وغالباً ما يكون وعاء هذه الضرائب السلع الشائعة الاستعمال مثل الشاي والقهوة والدخان.

وتعتمد الدول عادةً إلى فرض هذه الضريبة بمعدلات معتدلة حتى لا تصبح شديدة الوقع على المستهلك المحلي^(١)، كما أنَّ المادة المفروض عليها هذه الضريبة غالباً ما تكون تُستورد بالكامل من الخارج أي ليس لها بديل محلي، لأنَّ الدولة لا تهدف من وراء هذا النوع من الضرائب إلى تقليل استيراد هذه السلع حتى لا تقل الحصيلة الضريبية المبتغاة فالغرض هنا مالي وليس حمائي. ولكن كفاءة تحقيق هذا الغرض يتوقف على عدة عوامل منها مرونة الطلب على السلعة المفروضة عليها الضريبة^(٢)، فرض الضرائب الجمركية بمعدلات مرتفعة على السلع المُستوردة الضرورية والتي تتَّسم بقلّة مرونة الطلب عليها سيُحقّق وفرة في الحصيلة الضريبية، ولكنه يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية التي تسعى معظم التشريعات الجمركية الحديثة إلى تحقيقه^(٣)، وكذلك فرض ضريبة بمعدلات عالية على سلع ذات مرونة مرتفعة كالسلع الكمالية أحياناً لا يحقق للدولة الغرض المالي الذي كانت ترجوه من فرض هذه الضريبة، وذلك بسبب انخفاض استهلاك هذه السلع بعد ارتفاع أثمانها عند فرض تلك الضرائب عليها^(٤).

لذلك وكما أسلفنا سابقاً فإنَّ الوعاء المثالي لفرض مثل هذه الضرائب هي السلع الشائعة الاستعمال، إلّا أنَّ قدرتها على زيادة حصيلة الضريبة يتوقف

(١) د. محمد عباس زكي و محمد الحسيني خليل، سياسة الاستيراد والجمارك بالجمهورية العربية المتحدة، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٣٠.

(٢) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٨٤.

(٣) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(٤) د. حمدي عبد العظيم، السياسات المالية والنقدية في الميزان ومقارنة إسلامية، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٢٣٧.

على عدّة عوامل أخرى، مثل توافر البديل المحلي للسلعة وحالات الرّواج أو الكساد الاقتصادي التي تمر بها الدولة. ولكننا نلاحظ في الدول المتقدمة والصناعية مثل فرنسا أنّ الضريبة الجمركية ذات الغرض المالي لم يعد لها أهمية تُذكر في إيرادات هذه الدول، أمّا في الدول النامية مثل سورية ومصر فمازالت هذه الضريبة تُشكّل إيراداً رئيساً من الإيرادات العامة، فقد شكّلت حصيلة الضرائب الجمركية في سورية عام ٢٠١٢ (٥٩) مليار و ٣٦٧ مليون ليرة^(١)، وفي مصر وصلت في عام ٢٠١٢ إلى ٢٠ مليار جنيه مصري^(٢).

-الضريبة الحامية: وتُفرض بصورة رئيسية لحماية الصناعات الناشئة أو كما تُسمى الصناعات الوليدة (infant industry)، وعادةً ما تُفرض بأسعار مرتفعة على السلع المُستوردة المماثلة للسلع المُنتجة محلياً ولكن بشكل لا يؤدي إلى منع استيراد هذه السلع بل تعمل فقط على جعلها غير منافسة للسلع الوطنية، أي عن طريق رفع سعر السلع المُستوردة عن مثيلتها المُنتجة محلياً^(٣)، مما يُتيح الفرصة أمام الإنتاج المحلي لشق طريقه في السوق وتصريف منتجاته. ولا شكّ أنّ الحاجة إلى حماية الصناعة الناشئة في الدول النامية مثل سورية ومصر تفوق الحاجة إليها في فرنسا، فالصناعات الناشئة في هذه الدول لا تُعاني فقط من منافسة صناعات عريقة سبقتها في ميدان

(١) وذلك حسب تصريح مدير عام الجمارك لصحيفة الثورة السورية، راجع في ذلك:

<http://thawra.alwehda.gov.sy> آخر تحديث: ٢٠١٤/٧/١٣ الساعة ١١ مساءً.

(٢) راجع في ذلك موقع وزارة المالية المصرية على الإنترنت على الرابط التالي:

<http://www.mof.gov.eg/arabic/mopNewa/media>

(٣) د. محمد عباس زكي وآخرون، مرجع سابق، ص ٣١.

التقدم التقني بعشرات السنين فحسب، ولكنها تُعاني أيضاً من السياسات الاقتصادية وسياسات الإغراق التي تتبّعها الدول المتقدمة.

ومما ينبغي الإشارة إليه أنّ فرض الضريبة الحامية قد لا يقتصر على الواردات بل قد تُفرض هذه الضريبة على الصادرات، وذلك بهدف حماية الثروات المحلية مثل الثروة الحيوانية والمواد الأولية اللازمة للصناعة^(١).

-**الضريبة المانعة** : يرى البعض أنها قد تُفرض لتحقيق عدة غايات، فقد تكون لحماية الصناعة الناشئة كإجراء سريع للحدّ من استيراد السلع الأجنبية المثلثة أو لحماية الصحة والآداب العامة^(٢). ولكن هذا النوع لا يُطبّق حالياً على نطاق واسع لأنّ الضرائب المانعة قد تؤدي إلى إجراء مماثل من قبل الدول الأخرى^(٣)، مما يزيد من الضرر على الصناعات المراد حمايتها مستقبلاً.

ولكنّا نرى بالنسبة لفرض الضريبة المانعة لحماية الصحة أو الآداب العامة أنّه أمر يجافي المنطق، لأنّه في هذه الحالة يجب على الدولة حظر استيراد المواد المُضرة بالصحة العامة، مثل حظر استيراد المنتجات من بلاد معيّنة فيها أوبئة أو أمراض معدية، وكما يتم حظر الاستيراد لأسباب أخلاقية حفاظاً على الآداب العامة مثل حظر استيراد الكتب والمجلات المُخلّة بالآداب العامة.

(١) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(٢) د. رفعت لبيب متياس، الضرائب الجمركية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ١٩٧٠، ص ١٠.

(٣) د. محمد عبد العزيز عجمية، الاقتصاد الدولي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٨، ص ١٤٦ وما بعدها.

- **الضريبة المخففة أو المعتدلة:** وتُفرض لاعتبارات معيّنة منها ما يتعلّق بالاتفاقيات التجارية بين الدول أو ما يُطلق عليه بالمعاملة التفضيلية وذلك حسب شروط الاتفاقية الموقعة^(١)، وكذلك قد تُفرض ضريبة مُخفّفة على المواد الأولية اللازمة للصناعة الوطنية والمواد الضرورية لأفراد الشعب، وذلك لتحقيق نوع من العدالة الضريبية في هذه الضريبة^(٢).

د- **تقسيمات أخرى للضرائب الجمركية:** كذلك تُقسم الضريبة الجمركية إلى:

- **الضريبة الأصلية:** وهي تُفرض على السلع المُستوردة أو المُصدّرة، وقد تكون هذه الضريبة قيمية أو نوعية، فتخضع البضائع التي تدخل أراضي الدولة أو تخرج منها إلى الضرائب الجمركية إلا ما يُستثنى منها بنص خاص، وهذا ما نصّت عليه المادة (١١) من قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦^(٣)، وكذلك المادة (٥) من قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣.

- **الضريبة الإضافية:** ونصّت عليها المادة (٧) من قانون الجمارك المصري بقولها: "يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إخضاع البضائع التي يكون

(١) نصّت المادة (١٣) من قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ على ما يلي: "تطبق رسوم التعريف التفضيلية على بضائع بعض الدول وفق الاتفاقيات المعقودة لهذا الغرض وفي حدود أحكامها".

(٢) د. رفعت متياس، الضرائب الجمركية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ١١.

(٣) نصّت المادة (١١) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تخضع البضائع لدى إدخالها أراضي الجمهورية العربية السورية أو إخراجها منها للرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى النافذة إلا ما استثنى أو أعفي منها بموجب الاتفاقيات أو أحكام هذا القانون أو.....".

منشؤها أو مصدرها بلاداً لم تبرم مع الجمهورية اتفاقات تجارية تتضمن شرط الدولة الأكثر رعاية لضريبة إضافية تعادل الضريبة المقررة في جدول التعريف الجمركية على أن لا تقل عن ٢٥% من قيمة البضاعة". ومن الملاحظ أنَّ هذه الضريبة لها صفة احتياطية، وذلك تشجيعاً على التعاون الدولي وعدم البطء في عقد مثل هذه الاتفاقيات التي تهدف إلى تحسين شروط التبادل الدولي للبضائع^(١). أمّا قانون الجمارك السوري فلم ينص على ضريبة إضافية وإنّما اكتفى بتفويض رئيس الجمهورية بفرض رسوم جمركية قصوى لا تزيد على مثلي التعريف العادية على بضائع بعض الدول وذلك حسب المادة (١٤) من هذا القانون^(٢).

- **الضريبة التعويضية:** وتُفرض هذه الضريبة بمرسوم من رئيس الجمهورية في سوريا وذلك في حالتين الأولى عندما تتمتع البضائع في بلد المنشأ بإعانة مباشرة عند التصدير، والثانية عندما تُخفّض أسعار البضائع في إحدى الدول بقصد الإغراق، وتُسمى في سورية الرسم التعويضي حسب المادة (١٦) من قانون الجمارك السوري. وفي مصر كان قانون الجمارك المصري قد نصَّ على هذه الضريبة في المادة (٨) منه إلّا أنّه تم إلغاء هذه المادة بموجب القانون رقم (١٦١) لعام ١٩٩٨. وعادةً ما تلجأ الدول إلى هذه الضريبة لمكافحة خطر الإغراق الذي يُعرّف بأنّه: "بيع السلعة في الأسواق الأجنبية

(١) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٤٣، ٤٤.

(٢) نصت المادة (١٤) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "يجوز بمرسوم فرض رسوم جمركية قصوى لا تزيد عن مثلي التعريف العادية على بضائع بعض الدول".

بثمن يقل عن الثمن الذي تباع به نفس السلعة في نفس الوقت وبنفس الشروط في السوق الداخلية^(١).

ولكن لتوافر حالة الإغراق هناك شروط معينة يجب توافرها، ومنها أن تُباع السلعة في الخارج بأقل من السعر الذي تُباع به في الداخل، وأن يكون سعر السلعة في الدولة المُستوردة أقل من تكلفة إنتاجها في الدولة المُصدرة، وكذلك أن تُباع هذه السلعة في الدولة المُستوردة لها بثمن يقل عن السعر الذي كانت ستُباع به لو أنها مُنتجة في هذه الدولة^(٢).

ومن خلال ما تقدّم نستطيع أن نلمس مدى خطورة الإغراق على الصناعة المحلية، فهو يؤدي إلى القضاء على هذه الصناعة وإحلال السلع المُستوردة مكانها، ثم بعد ذلك يتم رفع سعر هذه السلعة تدريجياً في أسواق الدول المُستوردة بعد أن تكون هذه المنتجات المُستوردة قد أصبحت مُحكّمة من قبل الدولة المُصدرة لها، ولهذا فكثيراً ما تلجأ الدول إلى مكافحة هذه الحالة عن طريق فرض الضرائب الجمركية التعويضية.

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٦٢.

(٢) المرجع السابق، ص ٦٣.

المطلب الثاني

أسباب التهرب الجمركي

تتعدّد أسباب التهرب من الضرائب الجمركية وتختلف باختلاف العوامل التي أدّت إليها، فقد يرجع سبب التهرب إلى السياسة الضريبية المُتبَّعة في الدولة ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية في المجتمع (أولاً)، كما قد يكون سبب التهرب التشريع الجمركي وما قد يتضمّنه من قواعد أو ثغرات تُشجّع أو تدفع الأفراد على التهرب من الضريبة (ثانياً)، كما أنّ هناك أسباباً أخرى لهذه الظاهرة بعضها يتعلق بالضعف في الأداء الذي تعاني منه الإدارات الجمركية في معظم الدول النامية، وبعضها الآخر يعود إلى فساد تلك الإدارات (ثالثاً).

أولاً- انعدام العدالة في النظام الضريبي للدول النامية:

على عكس الدول المتقدمة، تُعتبر الضرائب الجمركية من أهم مصادر الإيرادات الضريبية لمعظم الدول النامية، وهذا الأمر ليس راجعاً فقط لغزارة حصيلتها وسهولة جبايتها، وإنّما لأنّ هذه الدول تستخدمها كأداة من أدوات السياسة المالية والتي تهدف من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية^(١). ولكن لكي تُؤتي هذه الضرائب ثمارها لا بُدّ أن يأتي النظام الضريبي في الدولة موزعاً للأعباء الضريبية عامةً بشكل عادل بين فئات المجتمع، حتى يكون مقبولاً من المكلفين ولا يسعون للإفلات من أداء الضريبة بشتّى أساليب التحايل والغش^(٢).

(١) راجع صفحة ١٥١ وما بعدها.

(٢) د. محمد الحلاق، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٤٤.

ولكن بالنظر إلى الأنظمة الضريبية لبعض الدول النامية مثل سورية ومصر، نلاحظ أنَّ هذه الأنظمة تتمتع ببعض الخصائص والسمات التي تتناسب عكساً مع العدالة الضريبية، وبالتالي تُؤثر بشكل كبير في الدافع إلى التهرب الضريبي عامةً والتهرب من الضرائب الجمركية بشكل خاص.

فمن ناحية أولى نلاحظ انخفاض نسبة الضرائب إلى الدخل القومي في معظم الدول النامية، ففي سوريا مثلاً على الرغم من قسوة النظام الضريبي فيها من ناحية كثرة الضرائب والرسوم التي يتضمنها هذا النظام وارتفاع المعدلات الضريبية فيه التي يفترض معها أن تحقق إيرادات كبيرة لخزينة الدولة ومع ذلك يظهر في النتيجة أنَّه غير وافر الحصيلة، ففي حين تُشكّل الضرائب ما يتجاوز ٣٠% من الدخل القومي لدولة متقدمة مثل فرنسا، نجد أنَّ هذه النسبة تتراوح بين ١٠% و ١٥% في الدول النامية^(١)، وهذه النسبة لا تعتبر كافية للقيام بعملية التنمية الاقتصادية في هذه الدول.

ولعلَّ ذلك بدوره يعود لمجموعة من العوامل والأسباب تتمثل في انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات وإصدار الفواتير الضريبية، هذا بالإضافة إلى كثرة المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وغيرها من الأسباب التي تؤدي

(١) لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر، بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١٢، ص ٣٢.

بالنتيجة إلى قلة الحصيلة الضريبية وبالتالي انخفاض نسبتها إلى الدخل القومي في هذه الدول^(١).

ونلاحظ أيضاً من ناحية ثانية انخفاض نسبة الضرائب المباشرة إلى الحصيلة الضريبية في تلك الدول^(٢)، فيرى فقهاء القانون والمالية العامة أنَّ الواقع الاقتصادي الذي يسود المجتمع لا بُدَّ وأنَّ يؤثر في شكل النظام الضريبي فيه^(٣)، حيث نجد أنَّ الدول المتقدمة اقتصادياً مثل فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية تتميز بارتفاع مستوى الدخل الفردية وارتفاع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة فيها، فتأخذ ضرائب الدخل والضمان الاجتماعي موقع الصدارة من الصور الفنية للضرائب وتقوم بالدور الرئيسي في تمويل الموازنة العامة لهذه الدول، وتنخفض كذلك فيها أهمية الضرائب على الإنفاق.

فقد شكَّلت الضرائب على الدخل للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على المستوى الفيدرالي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٧ ما يزيد على ٩٣,٦ % من الحصيلة الكلية للضرائب، بينما لم تتجاوز نسبة الضرائب على الإنفاق أكثر من ٣,٦ % من هذه الحصيلة في نفس العام^(٤). أمَّا في سورية

(١) د. جمعة محمد عامر، التنمية الاقتصادية "النظريات والتجارب التطبيقية في الفكر التنموي المعاصر"، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص ١٢٨ وما بعدها.

(٢) Hossein Askari, John T. Cummings, Michael Glover, Taxation and Tax Policies in the Middle East- Butterworth & Co. Puplichers, 1982, p. 37.

(٣) د. محمد الحلاق، "النزاع الضريبي أمام القضاء السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٥، ص ٧.

(٤) د. المرسي السيد حجازي و د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، دار فاروس العلمية، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٢٩١.

ومصر نجد العكس من ذلك فهذه الدول تعتمد بشكل كبير على الضرائب الغير مباشرة، حيث شكّلت الضرائب على الإنفاق في مصر نسبة ٣٧,٨ % من الحصيلة الضريبية الكلية عام ٢٠٠٧^(١)، ووصلت هذه النسبة في سوريا إلى ٢٦% عام ٢٠٠٦^(٢). ولعلّ ذلك أيضاً يعود بدوره لمجموعة من الأسباب أهمها انخفاض دخل الفرد في هذه الدول وبالتالي اعتمادها بشكل أكبر على الضرائب الغير مباشرة، لغزارة حصيلتها وخاصةً عندما يتم فرضها على السلع الضرورية والشائعة ذات الطلب غير المرن، وكذلك فإنّ عبئها على المكلف يكون أقل بسبب اندماجها في سعر السلعة^(٣)، مما يعني أنّ نطاق التهرب منها أقل من الضرائب المباشرة، وأخيراً تعتبر هذه الضرائب الأكثر تناسباً مع ضعف الإدارات الضريبية لهذه الدول^(٤).

ولكن مما يجدر ملاحظته هو إيمان تلك الدول في التوسع بهذه الضرائب على الرغم من أنّ عبئها في معظمه يقع على عاتق الطبقات الفقيرة في المجتمع، وهذا يعني أنّ هذه الدول وهي تسلك طريق التنمية عادةً ما تُضحي باعتبار العدالة الضريبية لصالح الزيادة في الحصيلة، على اعتبار أنّ زيادة مستويات الإنتاج والدخل مستقبلاً سيُمكنها من الاعتماد بشكل أكبر على

(١) د. زينب السيد عليوة، "الضريبة الجمركية والإصلاح الاقتصادي في مصر"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٩٣، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٢٢٧.

(٢) د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٩، ص ٤٣٤.

(٣) د. محمد الحلاق، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٥.

(٤) K.R. Gupta, International Economics, New Delhi, 1970, p. 174-165.

الضرائب المباشرة وذلك بعد تزايد مستوى الدخل الفردي والقومي فيها^(١)، ولكننا نجد في الواقع العملي أنه على الرغم من الاعتماد على الضرائب الغير مباشرة في سورية لفترات طويلة فإنها لم تساهم في تحقيق الغاية المرجوة منها.

أما من ناحية ثالثة ففي حين لا تُشكّل الضريبة الجمركية في دولة متقدمة مثل فرنسا نسبة تُذكر بالنسبة لمجموع الإيرادات الضريبية، نجد عكس ذلك في سورية ومصر فيتميز النظام الضريبي فيهما بارتفاع نسبة الضرائب على التجارة الخارجية -الضرائب الجمركية- إلى جملة الحصيلة الضريبية فيها، حيث تعتمد تلك الدول في نطاق الضرائب غير المباشرة أساساً على الضرائب على التجارة الخارجية، فنُمثّل الضريبة الجمركية على الصادرات والواردات والتجارة العابرة فيهما نسبة كبيرة من مجموع إيرادات الضرائب غير المباشرة ومن مجموع إيرادات الضرائب بمختلف أنواعها.

وهذا يعود بدوره إلى عدّة أسباب، منها الاعتماد الكبير لتلك الدول على العالم الخارجي لاستيراد المواد الأولية والآلات والسلع المُصنّعة اللازمة لعملية التنمية وكذلك لإشباع حاجة المستهلك المحلي، مما يؤدي إلى كِبَر حجم تجارتها الخارجية وارتفاع نسبتها إلى الدخل القومي، الأمر الذي يعطي الضريبة الجمركية أهمية كبيرة فيها^(٢)، هذا بالإضافة إلى أن العجز المستمر في الميزان التجاري لهذه الدول والذي يعود إلى ضآلة النصيب الذي تحظى فيه في تعاملها مع الخارج حيث تشكل الواردات نسبة كبيرة من حجم التجارة الخارجية، مع ما يترافق معه من معوقات لعملية النمو الاقتصادي والتي تسمح

(١) د. المرسي السيد حجازي وآخرون، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

بمزيد من التبعية للاقتصاديات المتقدمة، فنقوم هذه الدول عادةً بفرض مزيد من الضرائب الجمركية التي تُعتبر أداة مُثلى لزيادة موارد الدولة وتخفيف عجز الميزان التجاري وحماية الصناعة المحلية^(١)، هذا بالإضافة إلى المزايا التي تتمتع بها الضريبة الجمركية والتي تجعلها أكثر تناسباً مع الظروف السياسية والاقتصادية التي تُعاشها الدول النامية.

وعلى ضوء ما تقدّم يمكننا القول إذا كان البنيان الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لمجموعة من العوامل، وإذا كانت نظم الضرائب المعاصرة تتكون من مجموعة من الضرائب المباشرة والغير مباشرة، ولكن حتى يكون النظام الضريبي عادلاً لا بُدَّ أن يجمع بين نوعي هذه الضرائب، وإنَّ تحقيق العدالة فيه يتوقف إلى درجة كبيرة على نسبة المزج بين هذين النوعين. ولكن بالنظر إلى النظام الضريبي في سورية ومصر وموقفه من الضرائب الغير مباشرة عامةً والضرائب الجمركية بشكل خاص، نلاحظ أنَّه مازال يعتمد عليها بشكل كبير كمصدر رئيسي للإيرادات الضريبية فحصيلتها تمثل أهمية كبيرة بالمقارنة بإجمالي الحصيللة الضريبية^(٢)، وذلك على الرغم من التناسب العكسي بينها وبين العدالة الضريبية.

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٥٥.

(٢) فقد شكلت حصيللة الضرائب الجمركية في سورية عام ٢٠١٢ ما يقارب ٦٠ مليار ل.س بينما كانت حصيللة الإيرادات الضريبية في ذلك العام ١٦٢ مليار ل.س، أي كانت نسبة الإيرادات الجمركية إلى الإيرادات الضريبية في هذا العام ما يقارب (٣٧%)، أرقام الإيرادات الجمركية حسب تصريح مدير عام الجمارك السورية لصحيفة الثورة السورية (راجع صفحة ٤٥)، أمّا أرقام الإيرادات الضريبية مأخوذة من تصريح وزير المالية السوري لصحيفة تشرين السورية راجع في ذلك الموقع التالي على الإنترنت: <http://b2b-sy.com/news/11035> / آخر تحديث ٢٠١٤/٧/١٣.

وبرأينا لا يُغيّر من ذلك القول بأنّه يمكن تشخيص هذه الضريبة عن طريق التمييز بين السلع الضرورية والشائعة والكمالية من حيث معدل الضريبة، إذ أنّ هذا التمييز مسألة نسبيّة تختلف باختلاف الزمان والمكان فلا يمكن الاعتماد عليه كمعيار للوصول إلى العدالة الضريبية.

وهذا الوضع قد شكّل منهجاً عاماً سار عليه كل من المشرّعين لاعتبارات مالية تتمثّل في زيادة الحصيلة الضريبية للقيام بعمليات التنمية، واستجابة لفكر مالي يرى أنّ اعتبارات التنمية في الوقت الحالي مُقدّمة على اعتبارات العدالة.

وفي النهاية نستطيع القول أنّ النظام الضريبي عامةً في كل من سورية ومصر شأنه شأن باقي الدول النامية، يؤدي إلى توزيع الدخل في غير صالح الطبقات الفقيرة ويفتقد إلى العدالة الضريبية، التي وإن اختلف الفقهاء في وضع تعريف موحد لها، ولكنهم يتفقون على أنّها تعني أن يتحمل كل مُكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأنّ الضرائب يجب عليها أن تعمل على تخفيف حدّة التفاوت الاقتصادي والاجتماعي في الدولة من خلال إعادة توزيع الدخل وبالتالي إحداث التقارب بين طبقات المجتمع^(١).

ولكن الواقع العملي يُبين أنّ وظيفة الجباية في هذه الأنظمة الضريبية هي السمة المميزة لها والتي يكون بالتالي لها بالغ الأثر في الدافع إلى التهرب الضريبي، ولكن مما ينبغي الإشارة إليه أنّ العدالة الضريبية التي نقصدها في هذا المجال هي العدالة الاجتماعية التي تُعتبر هدف من الأهداف التي تسعى

(١) د. محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية اقتصادياً"، مجلة الحقوق، العدد الرابع، جامعة الكويت،

الضريبة إلى تحقيقها، وبهذا تختلف عن العدالة كركن من أركان الضريبة والتي يُقصد بها التنظيم الفني للضريبة من حيث فرضها وطرق تحصيلها ومعدلاتها وإعفاءاتها، والتي أيضاً يجب أن تتناسب مع مقدرة المُكلف، وهذا ما سوف نحاول بيان أثره في التهرب من الضريبة الجمركية في البند التالي.

ثانياً - التنظيم الفني للضرائب الجمركية:

يُقصد بالتنظيم الفني للضريبة الجمركية مجموعة القواعد القانونية والإجراءات التي تتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها، وكذلك جميع المشكلات التي يمكن أن تُثيرها فرض تلك الضرائب، والتي يجب أن يأخذها صانع السياسة في الحسبان عند فرض أي ضريبة، ولكن بالنظر إلى الضريبة الجمركية بشكل خاص نلاحظ أنَّ فرضها يُثير العديد من المشكلات على الصعيد العملي، فلم تُعد تلك الضريبة أداة لتحقيق أغراض مالية فقط، بل أصبح لها أهدافاً تتماشى مع التطور السياسي والاقتصادي والاجتماعي للمجتمع، وهذه الأهداف لا تقل أهمية عن الهدف المالي للضريبة بل تفوقه أحياناً، ولكن تحقيق هذه الأهداف يؤدي في كثير من الأحيان إلى تضارب الآثار السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تترتب على التطبيق العملي لها الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة حدة التهرب منها^(١).

و لبيان مدى أثر التنظيم الفني للضرائب الجمركية على خلق الدافع للتهرب منها أو المساعدة على ذلك، يتعين علينا توضيح أثر كل من ارتفاع معدل هذه الضريبة، وأسلوب فرضها، وعلاقتها بالضرائب والرسوم الأخرى،

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٧.

وإعفاءاتها، ومدى كفاية عقوباتها لردع المخالفين، في التقليل أو زيادة حدة التهرب منها وفق الآتي:

١ - ارتفاع معدل الضرائب الجمركية: غني عن البيان أن تحديد معدلات مختلف أنواع الضرائب أمر يقع في صميم مهام السياسة الضريبية، وذلك لاتصاله بمفهوم الضغط الضريبي الذي يجب أن لا يتجاوز حداً معيناً وأن يتناسب مع الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة، ولكن من الملاحظ أن الدول النامية عموماً ومنها سورية ومصر قد تجد نفسها مضطرة إلى رفع معدلات الضرائب الجمركية لعدة غايات وأهداف.

فمن ناحية أولى إن تطور دور الدولة المعاصرة وتدخلها في جميع نواحي الحياة أدى إلى تزايد أعباء التمويل وتضخم حجم الإنفاق العام بصورة متزايدة، وهذا ما استدعى بدوره سعيّاً مستمراً من جانب الحكومات للبحث عن مصادر للإيرادات اللازمة لمواجهة الازدياد المضطرد في حجم الإنفاق العام^(١)، وعلى رأس هذه المصادر التي تعتمد عليها معظم الدول النامية تأتي الضرائب الجمركية وذلك لسهولة جبايتها وغازرة حصيلتها وللثثير من الأسباب التي ذكرناها سابقاً في مواضع مختلفة من هذا البحث.

ورغم أن المشرّع في سوريا ومصر قد تدرّج في تحديد معدلات هذه الضرائب تبعاً لمدى ضرورة السلعة ودرجة تصنيعها^(٢)، إلا أننا نجد في بعض الأحيان يفرضها بمعدلات عالية نسبياً على مجموعة كبيرة من السلع والخدمات

(١) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٥٥.

(٢) د. المرسي السيد حجازي وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٨٠.

التي تُعد من السلع الضرورية لأفراد الشعب، والغرض هنا مالي بحث تسعى الدولة من خلاله إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية.

ومن ناحية ثانية فالغرض الاقتصادي للضريبة الجمركية لا يقل أهمية عن الغرض المالي منها، وتأتي في مقدمته حماية الإنتاج المحلي، حيث تقوم الدول عادةً بفرض ضريبة جمركية بمعدلات مرتفعة نسبياً على المنتجات الأجنبية المُستوردة المشابهة للسلع المُنتجة محلياً، وذلك للتأثير على السعر التي ستباع به هذه السلعة المُستوردة في السوق المحلي - أي رفعه - الأمر الذي يؤدي إلى الحد من قدرتها على منافسة السلع الوطنية، وخاصةً في مراحل إنتاجها الأولى حيث تكون نفقات الإنتاج مرتفعة نسبياً^(١).

ونلاحظ أنَّ هذه السياسة تأخذ بها العديد من الدول سواء المتقدمة منها مثل فرنسا أو النامية مثل سورية ومصر^(٢) خاصةً بعد تراجع تلك الدول عن تطبيق قواعد المنع أو القيود الكمية وغيرها، فلا يبقى سوى الضريبة الجمركية التي تستطيع الدولة من خلالها التحكم في انسياب السلع الأجنبية من الخارج إلى الداخل، ومما يزيد من أهمية تلك الضريبة القبول الدولي لها وسهولة استخدامها لتحقيق تلك الغاية^(٣).

(١) راجع الصفحة ١٥٩ وما بعدها.

(٢) د. زينب السيد عليوة ، مرجع سابق، ص ٢٣٧.

(٣) د. المهدي محمد فليفل، النظم الجمركية والتجارة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤، ص ٧٦.

ومن ناحية ثالثة عادةً ما تقوم الدول بضبط عمليات الاستيراد لغايات أخرى متعددة ومتنوعة، مثل المحافظة على توازن الميزان التجاري لديها حيث تلعب الضريبة الجمركية دوراً هاماً في تقليل العجز فيه، وذلك عن طريق العمل على زيادة وتشجيع الصادرات بإعفاءها من الضرائب الجمركية عند التصدير وبالمقابل رفع معدلات هذه الضريبة على السلع المُستوردة لضبط الاستيراد مما يُخفف من عجز الميزان التجاري في الدولة.

كذلك قد تُفرض الضريبة الجمركية بمعدلات عالية والغاية تكون هنا الحد من استهلاك السلع المُضرّة بالصحة العامة^(١)، إذ أنّ فرض ضريبة جمركية أو رفع معدلاتها على سلعة معينة يكون له في معظم الأحيان أثراً مُقيداً للطلب عليها، مثل ما فعل المشرّع المصري عندما فرض ضريبة جمركية على استيراد المشروبات الروحية تتراوح بين ٦٠٠% و ٣٠٠٠% من قيمة هذه السلع^(٢).

هذا بالإضافة إلى أهداف لا حصر لها تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض أو رفع معدلات الضرائب الجمركية على السلع المُستوردة أو المُصدّرة سنذكرها بشكل أكثر تفصيلاً في موضعها المناسب من هذا البحث.

ولكن السؤال الذي يثور هنا، كيف يمكن أن يكون تحديد معدلات الضرائب الجمركية كما قررها صانعو السياسة وعبر عنها الشارع مصدراً للتهرب منها؟

(١) د. نجيب قلادة داود، التعرف الجمركية كأداة للسياسة الاقتصادية في الجمهورية العربية المتحدة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، بدون تاريخ، ص ٢٣٢.

(٢) د. المرسي السيد حجازي وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٨١.

نستطيع القول هنا أنَّ رفع معدل الضريبة الجمركية يمارس أثرين واضحين في الدافع إلى التهرب منها، أثر نفسي لدى المكلف بهذه الضريبة وأثر مادي يدفع الباحثين عن الكسب غير المشروع إلى الولوج في أساليب التهرب والتهريب الجمركي بحثاً عن الربح الوفير الذي يُحققه لهم الفرق بين سعر السلعة قبل فرض الضريبة عليها وسعرها بعد ذلك.

فشعور المكلف بثقل العبء الضريبي يُعتبر من العوامل المهمة التي تدفعه إلى التهرب من الضرائب والتفنن في إعطاء الحجج الذي تُبرّر ذلك. وأبسط مثال على ذلك عند قدوم الشخص إلى أرض الدولة مروراً بالمركز الجمركي، فإنه في غالبية الأحيان لن يجد غضاضة في التصريح عمّا بحوزته من بضائع سواء كانت للاستخدام الشخصي، أو لغايات اجتماعية -هدايا مثلاً- أو حتى لغاية الإتجار مادام مبلغ الضريبة الجمركية التي سوف يؤديه معقولاً، فهو لن يُجازف ويرتكب جُرم التهريب ويُعرّض نفسه للعقوبة في حال اكتشافه مادام أنَّ العائد الذي سوف يجنيه أو يوفره على نفسه من وراء ذلك ليس كبيراً، ويحدث العكس إذا كان مبلغ الضريبة كبير نسبياً حيث يشعر به المكلف ويدفعه إلى محاولة التهرب من أدائه. ويحدث نفس الشيء عند توجه الشخص للسوق لشراء سلعة ما مُستوردة، فإنّه غالباً سيُفضّل شراء السلعة المُستوردة بالطريق النظامي والخاضعة للرقابة الصحية والجمركية والصناعية عن شراء نفس السلعة المُهرّبة مادام الفرق في السعر بسيطاً بينهما، ويحدث العكس تماماً في حال وجود فارق كبير بالسعر.

وأيضاً وعلى الرغم مما تُحقّقه هذه الضريبة من حماية للإنتاج المحلي، إلا أنّها وخاصة عندما تُفرض بمعدلات عالية قد تخلق دافع قوي للمهربين نظراً للفارق الكبير بين سعر السلعة المُستوردة بدون أداء الضرائب الجمركية عليها وسعرها بعد ذلك، مما يعني تعاضم ربحهم وخاصة إذا كان الإنتاج المحلي لا يُغطّي إلا جزءاً صغيراً من الاستهلاك.

وكذلك قد ينتج عن هذه الضرائب الحامية بعض الانعكاسات السلبية على نفس القطاع الصناعي المراد حمايته، وذلك عندما تُفرض هذه الضريبة على سلع وسيطة تدخل في إنتاج سلعة محلية مما يعني رفع تكلفة إنتاج هذه السلعة^(١)، الأمر الذي قد يدفع بعض الصناعيين إلى اللجوء للسوق السوداء لتأمين حاجاتهم من هذه السلع، مما يُضاعف من أرباحهم على حساب خزينة الدولة والأمثلة على ذلك كثيرة و يصعب حصرها.

وفي النهاية نستطيع القول أنّ السياسات الضريبية في مصر وسوريا منذ أمدٍ طويل قد درجت على فرض مزيد من الضرائب الجمركية وبمعدلات مرتفعة في غالبيتها، ولكن على الرغم من الاعتبارات السابقة والتي تضطر الدولة فيها إلى رفع معدلات الضرائب الجمركية فإنه يتعيّن علينا النظر إلى هذه الضريبة من زاوية أخرى باعتبارها تُشكّل عبئاً على المكلف بها وعلى المستهلك النهائي للسلعة، فإذا لم تُراعى مقدرة المكلف لتحمل هذا العبء أو تجاوز الضريبة للحد الأمثل للعبء الضريبي، فإنّ ذلك سيؤدي إلى نتائج عكسية تتمثل في السعي

(١) د. المهدي محمد فليفلّة، مرجع سابق، ص ٧٨.

للتخلص منها بكافة الوسائل المشروعة أو غير المشروعة^(١). فهناك إجماع بين الفقهاء على أنَّ ارتفاع المعدلات الضريبية يؤدي إلى رفع درجة عدم الصدق في البيانات والإقرارات الضريبية ويُعتبر الدافع الرئيسي للتهرب من أدائها^(٢).

٢- الأخذ بالأسلوب القيمي في جباية الضريبة الجمركية: كما

أسلفنا سابقاً هناك نوعين من الضرائب الجمركية، وهي الضرائب القيمية (النسبية) والتي تُحدَّد بنسبة مئوية من قيمة السلعة المُستوردة أو المُصدَّرة (١٠% أو ١٥%..... الخ)، والنوع الآخر الضرائب النوعية التي لا تُجَبى على أساس قيمة السلعة بل يُفرض مبلغ مُحدَّد على كل وحدة من وحدات المُنتَج.

ولكن من الملاحظ أنَّ المشرِّع في سورية ومصر قد أخذ بالأسلوب الأول - القيمي - لفرض الضرائب الجمركية على الواردات كافةً باستثناء بعض السلع التي أخضعها لضريبة نوعية^(٣)، ومن المعلوم أنَّ الضرائب على الواردات تُشكِّل العمود الفقري للضرائب الجمركية وذلك بعد تضاؤل أهمية الضريبة الجمركية على الصادرات في معظم دول العالم، بل واتجاه كثير من البلدان إلى إلغائها نهائياً، وهذا يعني أنَّ معظم الضرائب الجمركية في كل من البلدين تُجَبى على أساس نسبي.

(١) Odd-Helge Fjeldstad: Tax Evasion And Fiscal Corruption Essays On Compliance And Tax Administrative Practices In East And South Africa, A Dissertation Submitted For The Degree Of Dr. Oecon Norwegian School Of Economics And Business Administration (NHH), Bergen, Norway, July 2006,p.97.

(٢) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١١٩.

(٣) د. المرسي السيد حجازي وآخرون، مرجع سابق، ص ٢٧٥.

وبعيداً عن أوجه المفاضلة بين الضرائب النسبية و النوعية وبالرغم من المزايا التي تتمتع بها الأولى ووجهاتها من الناحية النظرية^(١)، إلا أنها في التطبيق العملي لها تأثير العديد من الصعوبات التي قد تُضعف من فاعليتها^(٢)، وأهم هذه الصعوبات تلك التي تتعلق بكيفية تحديد القيمة للأغراض الجمركية الأمر الذي يستلزم حتماً معرفة ثمن السلعة، ومعرفة المبالغ التي يجب إضافتها إلى هذا الثمن مثل التعبئة والتغليف والنقل والتأمين وغيرها ثم بعد ذلك احتساب الضريبة الجمركية عليها، الأمر الذي يُشكّل مجالاً خصباً للمستورد لمحاولة التهرب من أدائها^(٣)، إذ قد يعتمد المستورد إلى إخفاء القيمة الحقيقية للسلعة وبالتالي التهرب من بعض الضرائب الجمركية المستحقة أو كلها^(٤)، وهذا بعكس الضريبة النوعية التي تكون مجالات التهرب منها أقل، فتكون مهمة رجال الجمارك القيام بوزن السلعة أو قياسها أو عدد وحداتها وهذا أسهل بكثير من تقدير قيمة السلعة التي يكون للمستورد وفوائيره ومستنداته دور كبير في ذلك.

٣- التوسع في الإعفاءات الجمركية: سبق أن بينّا أن جميع

البضائع التي تدخل أراضي الدولة تخضع للضريبة الجمركية المقررة في التعريفات الجمركية علاوة على الضرائب والرسوم الأخرى إلا ما استثني منها بنص خاص، وهذا ما نصّت عليه المادة (١١) من قانون الجمارك السوري،

(١) راجع صفحة ٤٠ وما بعدها.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٣) راجع صفحة ١٢١ وما بعدها.

(٤) د. محمد خير العكام، "التعريفات الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠٠، ٢٠١.

وكذلك المادة (٥) من قانون الجمارك المصري، ويُستفاد من تلك النصوص أنَّ أداء الضرائب الجمركية هو الأصل وأنَّ الإعفاء منها هو الاستثناء.

ويمكن القول أنَّ مختلف الأنظمة الضريبية في دول العالم تأخذ بنظام الإعفاءات الجمركية، وإن كان مداه يختلف من دولة إلى أخرى حسب الأهداف التي تسعى الدول إلى تحقيقها من خلال تلك الإعفاءات^(١)، لكن ولمجموعة من الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وبغض النظر عن مدى جدواها من الناحية العملية، نجد أنَّ كلاً من المشرعين السوري والمصري قد كان سخيّاً في منح الإعفاءات الجمركية التي تُعد في حقيقتها تنازلات ضريبية من قِبل المشرّع لصالح المستثمرين سواء كان الوطنيين منهم أو الأجانب.

فالإعفاءات الجمركية في كل من البلدين كثيرة ومتعددة بدرجة تفوق أي ضريبة أخرى^(٢)، فالإعفاءات الواردة بقانون الجمارك المصري والسوري^(٣)، هناك الإعفاءات المنصوص عليها بموجب قوانين تشجيع الاستثمار في كل من البلدين، وقوانين تشجيع السياحة، وكذلك الإعفاءات المنصوص عليها في الاتفاقيات المبرمة بين حكومة كل من الدولتين والمنظمات الدولية والإقليمية.

وهناك كذلك إعفاءات جمركية كثيرة ومتناثرة تضمنتها العديد من القوانين الأخرى، والتي فيها إعفاءات جمركية عما تستورده بعض الجهات والشركات

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٨٠.

(٢) د. رفعت لبيب متياس، الضرائب الجمركية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٣) المواد من (١٧١ إلى ١٨٢) من قانون الجمارك السوري وكذلك المواد (١٠٧ ، ١٠٨) من قانون الجمارك المصري.

من البضائع والآلات والسيارات والأثاث، حتى أصبح من الصعوبة بمكان الوقوف على جميع هذه التشريعات، الأمر الذي حدا بالمشرع المصري إلى إصدار قانون خاص بالإعفاءات الجمركية وهو القانون رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ وذلك بعد تضخم حجم الإعفاءات الجمركية بشكل كبير.

وصحيح أنَّ الإعفاءات الجمركية يمكن أن تلعب دوراً مهماً في تحقيق ما تهدف إليه الدولة من سياسات تنموية^(١)، سواء إذا تعلّق ذلك بمجالات محددة ترغب الدولة في تشجيعها، أو أقاليم أو محافظات معيّنة تُحاول تشجيع إقامة تلك المشروعات فيها، إلّا أنّه في الجانب الآخر نجد أنَّ المبالغة في منح الإعفاءات الجمركية ومع ما يترافق معه ذلك من انعدام أو ضعف الدور الرقابي الفعّال على الجهات المستفيدة منها من ناحية استخدامها وفق الغرض الذي أُعفيت لأجله، واتخاذ الإجراءات القانونية في حالة التصرف في الأشياء المعفاة أو استخدامها لأغراض أخرى، كل ذلك خلق دافع قوي ومجال مناسب للتهرب من أداء الضريبة الجمركية.

فلذلك نجد في الواقع العملي أنَّ كثيراً من الجهات المتمتعة بإعفاءات جمركية غير ملتزمة بمسك سجلات لقيد وتسجيل الإعفاءات الجمركية، ولا تزال بعض تلك الجهات تستخدم الأصناف المعفاة في غير الأغراض التي أُعفيت من أجلها أو حتى تتصرف فيها بالبيع أو الإيجار دون الرجوع إلى إدارة الجمارك، بالإضافة إلى أنَّ عدد كبير من المشروعات استوردت الكثير من المواد والبضائع والآلات والسيارات المعفاة من الضرائب الجمركية ولم

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

تستخدمها مطلقاً، مما يعني على الأقل تعطيل استخدام أموال الدولة وعدم المساهمة الفعالة في الهدف الذي قررت الدولة لأجله منح الإعفاء^(١).

هذا بالإضافة إلى الجوانب السلبية الأخرى المتمثلة في الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، الذي يقضي بأن يساهم جميع المواطنين على قدم المساواة في أداء تلك الضرائب^(٢)، وما يترتب عليه ذلك من شعور جهات أخرى لا تتمتع بنفس الإعفاء بالظلم وذلك يُشكل دافع لهم أيضاً للتهرب من أدائها.

٤ - طبيعة الضريبة الجمركية وارتباطها الوثيق بضرائب أخرى:

فالضريبة الجمركية تختلف عن غيرها من الضرائب الأخرى، ففي حين يكون المكلف هو من يسعى للتهرب من ضرائب الدخل مثلاً ولمصلحته الشخصية ولكي يوفر على نفسه بعض المال، فإنَّ التهرب من الضرائب الجمركية يكون الدافع إليه أقوى بكثير من سابقه، فهو غالباً ما يُرتكب من قبل عصابات دولية مُنظمة أخذت موضوع التهريب كمهنة تدر عليهم أرباح خيالية، ويساعدهم على ذلك سهولة ارتكاب هذا الفعل، فيكون للطبيعة الجغرافية للدولة دور أساسي ومساعد في ذلك، فالجبال والشواطئ المتعرجة والصحارى والقرى الملاصقة للحدود كلها عوامل تساعد على التهريب^(٣)، والتي يصعب على الدولة مهما جندت من موظفين وحراس ضبط تلك المساحات الشاسعة، مما يُتيح للمهربين فرصاً واسعة لممارسة هذا النشاط الغير مشروع.

(١) راجع صفحة ١٣٧ وما بعدها.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٥٩.

(٣) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ١٩٢.

ومن ناحية أخرى نلاحظ أنَّ هناك ارتباطاً وثيقاً بين التهرب من الضرائب الجمركية وبين التهرب من ضرائب أخرى لا تقل أهمية بالنسبة لإيرادات الدولة عن الضرائب الجمركية، بل تفوقها أحياناً وهي ضريبة المبيعات في مصر ورسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية، ففي حال استطاع المكلف التهرب من الضرائب الجمركية المفروضة على بضاعة ما سواء كان هذا التهرب كلياً، وذلك بإدخالها تهريباً إلى إقليم الدولة دون المرور على المراكز الجمركية المختصة، أو جزئياً عن طريق التلاعب بقيمة أو منشأ أو مصدر أو نوع البضاعة، فإنَّ ذلك سيؤدي حكماً إلى التهرب الكلي أو الجزئي من ضريبة المبيعات أو رسم الإنفاق الاستهلاكي على هذه السلع المُستوردة.

فالضريبة العامة على المبيعات في مصر تتحقق الواقعة المنشئة لها بالنسبة للسلع المُستوردة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، والتي تتمثل في اجتياز السلعة حدود الدولة دخولاً أو خروجاً وتُحصَّل وفقاً للإجراءات المقررة بشأنها، كما تُطبق عليها القواعد المنصوص عليها في قانون الجمارك. حيث نصَّ قانون الضريبة على المبيعات المصري رقم (١١) لعام ١٩٩١ على ما يلي: "بالنسبة للسلع المُستوردة من الخارج فنُقدِّر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة"^(١). وهذا النص مطابق تماماً لما نصَّ عليه المرسوم ٦١/ لعام ٢٠٠٤ الخاص بفرض رسم إنفاق استهلاكي على السلع والخدمات في سورية، والمعدل بموجب المرسوم ٤١/ لعام ٢٠٠٥.

(١) الفقرة الثانية من المادة (٦) من قانون ضريبة المبيعات المصري.

فوفقاً لقانون الجمارك السوري والمصري^(١)، إنّ القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة الجمركية على السلع المُستوردة هي القيمة CIF^(٢) ويتم احتساب الضريبة الجمركية بالإضافة إلى الضرائب والرسوم الأخرى على أساس هذه القيمة^(٣)، الأمر الذي يُشكّل قيمة جديدة يتم احتساب ضريبة المبيعات أو رسم الإنفاق الاستهلاكي على أساسها.

ومن الواضح أنّ هذا الاتجاه من المشرّع المصري والسوري ينطوي على ازدواج ضريبي مقصود، والغاية هنا مالية بحتة الأمر الذي يخلق دافعين للتهرب من الضرائب الجمركية:

(الدافع الأول) نفسي يتمثل في ارتفاع العبء النفسي للضرائب على المكلف بها^(٤)، فهو سيؤدي الضرائب الجمركية ثم كافة الضرائب والرسوم المتعلقة بها، ثم بعد ذلك سيقوم بأداء الضريبة العامة على المبيعات، مما يُحمّله عبئاً إضافياً سيحاول في بعض الأحيان التخلّص منه.

(والدافع الثاني) تعاضم الفائدة التي سوف يجنيها المكلف من وراء تهربه من الضرائب الجمركية وارتكابه جرم التهريب. ومثال على ذلك لو قام مستورد ما باستيراد تلفزيونات مثلاً بالطريق النظامي والمشروع، وكانت قيمة تلك

(١) راجع صفحة ١٢١ وما بعدها.

(٢) CIF: هو مصطلح يستعمل في عقود التجارة الدولية وهو اختصار للكلمات التالية Cost Insurance and Freight، وهي تعني الثمن والتأمين والشحن.

(٣) المادة (٣٩) من قانون الجمارك السوري، والمادة (٢٢) من قانون الجمارك المصري.

(٤) د. جميل صابوني، "التهرب الضريبي"، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السادس، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠، ص ٤٥٢.

الصفقة CIF مليون ليرة سورية، ولنفرض أنَّ معدل الضرائب الجمركية المفروضة عليها متضمناً كافة الرسوم الأخرى ٣٠% من تلك القيمة، فيعني ذلك أنَّ تكلفتها بعد أداء الضرائب الجمركية عليها أصبح /١٣٠٠٠٠٠٠/ ل.س، ثم بعد ذلك يتم احتساب رسم الإنفاق الاستهلاكي أو ضريبة المبيعات عليها، ولنقول أنَّ معدلها أيضاً ٣٠% من القيمة، فيكون المبلغ الواجب أدائه $(١٣٠٠٠٠٠٠ \times ٣٠\% = ٣٩٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.})$ وهي قيمة تلك الضريبة، وبذلك تصبح تكلفة السلعة على المستورد /١٦٩٠٠٠٠٠/ ل.س، فلو اكتفى بريح قدره /٢٠٠/ ألف ليرة سورية فإنه سيبيعها في السوق الداخلي بمبلغ /١٨٩٠٠٠٠٠/ ل.س، ومعنى ذلك أنه لو استطاع شخص آخر إدخال نفس هذه السلع وبنفس المواصفات والنوع والكم تهريباً، فإنه سيحقق ربحاً يقارب /٨٩٠٠٠٠٠/ ل.س مما يُشكّل إغراءً كبيراً للمهربين للقيام بهذا الفعل، الذي يتم بموجبه التخلص من ضريبتين في آنٍ واحد ومن خلال عمل مادي واحد - التهريب -.

٥- الإجراءات والقواعد الخاصة بالمحاكمة الجمركية: لقد

اختصَّ قانون الجمارك السوري والمصري جريمة التهريب الجمركي بصورها المختلفة بعدد من الأحكام والقواعد الإجرائية الخاصة، والتي لا تتفق مع القواعد العامة المتبعة في الجرائم الأخرى.

ومن أهم هذه الإجراءات ما نصّت عليه المادة (١٢٤) من قانون الجمارك المصري والمعدّلة بموجب القانون رقم (٩٥) لعام ٢٠٠٥ بقولها "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية في جرائم التهريب المنصوص عليها في المواد السابقة إلا بطلب كتابي من وزير المالية أو من يُفوضه..... ويترتب

على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وجميع الآثار المترتبة على الحكم فيها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة الجنائية إذ تمّ التصالح أثناء تنفيذها ولو كان الحكم باتاً".

وكذلك ما نصّت عليه المادة (٢١٨) من قانون الجمارك السوري بقولها: "لا يجوز رفع الدعوى في المخالفات الجمركية إلا بناءً على طلب خطي من المدير العام أو مدير الدائرة.....". وقد نصّت أيضاً المادة (٢١٩) منه على ما يلي: " للمدير العام أو من يُفوضه وفقاً لدليل التسويات أن يعقد التسوية عن المخالفات قبل إقامة الدعوى أو خلال النظر فيها أو بعد صدور الحكم وقبل اكتسابه الدرجة القطعية، وذلك بالاستعاضة كلياً أو جزئياً عن الجزاءات والغرامات الجمركية المنصوص عليها في هذا القانون بغرامة نقدية لا تقل عن ٥٠٪/ من الحد الأدنى القانوني لمجموع الغرامات الجمركية عن المخالفات المنصوص عليها في المادتين (٢٧٧) و (٢٧٨) من هذا القانون"^(١).

ومن خلال هذه النصوص نلاحظ من ناحية أولى أنّه لا يجوز رفع الدعوى الجزائية في جرائم التهريب الجمركي في مصر إلا بناءً على طلب كتابي من وزير المالية، وهذا يعني تقيّد سلطة النيابة العامة في ذلك، الأمر الذي يُعتبر خروجاً على القواعد العامة في هذا الشأن. وكذلك الوضع في سورية بالنسبة للدعوى الجمركية التي لا يجوز رفعها إلا بناءً على طلب من مدير عام الجمارك أو مدير الدائرة.

(١) المواد (٢٧٧) و (٢٧٨) من قانون الجمارك السوري عرّفت التهريب الحقيقي والحكمي وعدّدت صورهما.

ومن ناحية ثانية جواز التصالح مع المتهمين في جرائم التهريب الجمركي أيّاً كانت صورته وفي أي مرحلة تكون عليها الدعوى، مقابل أداء التعويض كاملاً أو ما لا يقل عن نصفه، ويترتب على ذلك في مصر انقضاء الدعوى الجزائية وجميع الآثار المترتبة عليها حتى لو كان ذلك بعد صدور حكم قطعي في القضية، مما يعني وقف تنفيذ جميع العقوبات بما فيها عقوبة الحبس والغرامة الجزائية.

أما في سورية فإنّ عقد التسوية يترتب عليه حسب المادة (٢٢١) من قانون الجمارك السوري إسقاط الغرامة الجمركية المنصوص عليها في قانون الجمارك السوري، وذلك بالنسبة للشقّ المدني في جريمة التهريب الجمركي الذي تختص المحاكم الجمركية بالفصل فيه.

أما بالنسبة للشقّ الجزائي في هذه الجريمة والذي يُنظر أمام المحاكم الجزائية، فيُعتبر عقد التسوية سبباً مُخفّفاً قانونياً يوجب تنزيل عقوبة الحبس إلى الثلث، وذلك حسب نص المادة الخامسة من قانون مكافحة التهريب السوري رقم (١٣) لعام ١٩٧٤ والمعدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم (٢٦) لعام ٢٠٠٥.

وفي الواقع إنّ هذه الأحكام والإجراءات الخاصة بجريمة التهريب الجمركي كانت محل نقد شديد من قبل غالبية الفقهاء ووافقهم الرأي في ذلك نظراً لما تؤدي إليه من نتائج تُسيء إلى السياسة الضريبية للدولة، وما ترمي إلى تحقيقه من أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، إذ يرون أنّه بموجب هذه الأحكام قد انتقص المشرّع اختصاصاً أصيلاً من اختصاصات النيابة العامة

باعتبارها مُمثلة للمجتمع، كما أنه أهدر قدراً لا يُستهان به من سلطة ورقابة قاضي الموضوع في جريمة التهريب الجمركي ليُضيف بذلك قدراً أرحب وأوسع لسلطات الإدارة، كما لو أن هذه الجريمة لا تشكل خطورة إلا على إدارة الجمارك وحدها^(١).

ولكن الذي يعيننا في هذا المجال أن هذه الإجراءات والقواعد الخاصة قد تُشكّل دافعاً قوياً للتهرب من الضرائب الجمركية وعاملاً مساعداً على ذلك، إذ أن هذا النظام لا يكفل الاحترام من جانب المواطنين للقوانين الاقتصادية، فهم سيعتقدون أن جريمة التهريب الجمركي ليست على قدرٍ من الخطورة طالما أن الخروج على قانون الجمارك أمر سهل يمكن أن ينقضي بعقد المصالحة أو إجراء التسوية مع إدارة الجمارك.

وبذلك يستطيع المتهربين من أداء الضرائب الجمركية وخاصة الأثرياء منهم تجنّب الوقوف أمام القضاء والتخلّص من العقوبات الجزائية والمالية، إذا ما استطاعوا دفع ثمن ذلك، مما يجعل من العقوبة كوسيلة لردع المجرمين وفق القواعد العامة بلا معنى أو فائدة وفق قانون الجمارك.

وهذا الأمر يشكل برأينا باعثاً لا يُستهان به للولوج في أساليب التهريب من الضرائب الجمركية، إذ تُعتبر العقوبات وخاصة المقيّدة للحرية منها من أهم وسائل ردع من تُسوّل له نفسه مخالفة القانون، وتجعله يُفكّر عدة مرات قبل ارتكابه أي فعل مُجرّم.

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٩٦.

ثالثاً - الأسباب المتعلقة بضعف الإدارة الجمركية:

تُعرّف الإدارة الضريبية عامةً "بأنّها تلك الأجهزة التي يُعهد إليها بتطبيق القوانين الضريبية، بدءاً من حصر المكلفين، مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءً بتحصيلها"^(١). وتُعتبر إدارة الجمارك هي الإدارة الضريبية المختصة بربط وتحصيل الضرائب الجمركية على جميع السلع التي تدخل إلى إقليم الدولة أو تخرج منه، والذي ازداد أهمية الدور الذي تلعبه مؤخراً نتيجة لتزايد الأهمية النسبية للتجارة الدولية واتساع حركة التبادل الدولي للسلع، هذا بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة التي تحظى بها إيرادات الجمارك والتي تُمثّل مصدراً رئيسياً من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة.

ولكن وظيفة تلك الإدارة لا تقتصر فقط على تحصيل الضرائب الجمركية فحسب، وإنما يقع على عاتقها أيضاً تحصيل الضرائب والرسوم على السلع المُستوردة لصالح جهات أخرى، مثل رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية والضريبة العامة على المبيعات في مصر وضريبة القيمة المضافة في فرنسا، كما أنّها تتولى تنفيذ العديد من القوانين والقرارات الرقابية التي تمنع أو تُقيّد أو تُحصّر أو تُنظّم استيراد أو تصدير سلع معينة^(٢).

وبالإضافة إلى ذلك كلّه نجد أنّ العمل في حقل الجمارك يُعتبر أكثر تعقيداً من العمل في الإدارات الضريبية الأخرى، ويعود ذلك إلى كثرة القوانين التي تحكم هذا العمل، فهناك قانون الجمارك وقانون مكافحة التهريب والقانون

(١) د. جميل صابوني، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ٤٥٤.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

الذي ينظم الاستيراد والتصدير وقانون مكافحة تهريب المخدرات أو النقد و الذهب..... إلخ.

هذا بالإضافة إلى تعدد الجهات التي تُصدر القرارات التي تُنظّم عمليات الاستيراد والتصدير، والتي أيضاً يتوجب عرض البضائع المُستوردة عليها عند الإفراج الجمركي، ومنها أجهزة الرقابة الصحية والبيطرية والزراعية والتموينية.... إلخ^(١). الأمر الذي يؤدي إلى طول الإجراءات وتعقيد خطوات الإفراج الجمركي، ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة بين إدارة الجمارك و المكلفين بالضريبة الجمركية بفئاتهم وإمكانياتهم وأنشطتهم المتعددة.

وغني عن البيان أنّ نجاح أي نظام جمركي في دولة ما في تحقيق أهدافه يتوقف على ثلاثة عوامل مجتمعة، وهي سياسة ضريبية واضحة المعالم ومنسجمة مع الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة، وكذلك تشريع جمركي عادل ومُصاغ بشكل سليم وواضح ومُحكم، وإدارة جمركية تتمتع بالكفاءة والفاعلية العالية تستطيع من خلالها الدولة أعمال سياستها الضريبية والجمركية وإحكام تنفيذ القانون الجمركي^(٢).

فالنص التشريعي في مجال الضرائب الجمركية قد يكون سليماً وواضحاً ومع ذلك لا يتحقق جدواه في زيادة الحصيلة الضريبية، وغالباً ما يكون ذلك راجعاً إلى انعدام أو ضعف كفاءة الإدارة الجمركية المُنفذة له، وإلى ما تنتهجه من إجراءات طويلة ومُعقّدة.

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٦٠.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهريب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٢٨.

وبناءً عليه فإن قوة الإدارة الجمركية وكفاءتها سبباً في الوصول إلى تحقيق أهداف السياسة الجمركية التي تنتهجها الدولة وزيادة الحصيلة الضريبية وإحكام الرقابة على المكلفين، مما يُقلل من فرص التهرب من الضرائب الجمركية. ويحدث العكس تماماً في حال ضعف الإدارة الجمركية الذي يُعد من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إفلات المكلفين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية^(١). فكما قيل الإدارة الضريبية غير ذات الكفاءة يمكن أن تُحوّل أحسن أحسن الضرائب إلى أسوأها فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق.

ولكن بالنظر إلى الوضع في مصر وسورية نجد أن الإدارات الضريبية فيها عموماً ومنها إدارة الجمارك تُعاني من ضعف في الكفاءة والأداء (١)، هذا بالإضافة إلى انتشار الفساد والرشوة بين صفوف العاملين فيها (٢)، وهذا سيؤثر حتماً في زيادة حجم التهرب الجمركي. وسنُلقي الضوء على هذه العوامل وفق الآتي:

١ - ضعف كفاءة و أداء الإدارة الجمركية:

تعتمد الإدارة الجمركية في قيامها بمهامها على موظفيها، وكذلك على ما لديها من سلطات ووسائل تستطيع من خلالها إحكام الرقابة على المكلفين ومنع التهرب من أداء الضرائب الجمركية أو تقليل حدّته.

ولعلّ العنصر الأهم في كل ذلك هو العنصر البشري المتمثل في موظفي ورجال الجمارك، وهذا العنصر يعاني في سورية ومصر من ضعف في

(١) د. جميل صابوني، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ٤٥٤.

الخبرات العلمية والعملية وقلة الدراية بأساليب التعامل مع المكلفين وضعف المركز المالي لمعظم العاملين في هذه الإدارات^(١)، وهذا بدوره يرجع إلى مجموعة من العوامل، أهمها السياسة التقليدية في التعيين وعدم الاهتمام بالتدريب بالإضافة إلى سياسة الترفيع والحوافز المُتبعة في هذه الإدارات.

فمن ناحية أولى يتم تعيين موظفي الإدارة الجمركية في كل من سورية ومصر بناءً على نظام المسابقات، سواء كان ذلك بالنسبة لَحَمَلَة إجازة الحقوق أو التجارة أو غيرهم من الإداريين والكَتَّاب الحاصلين على شهادات أخرى، على أن يتم التفاضل بينهم على أساس معدل التخرُّج بشكل أساسي بالإضافة إلى نتيجة الامتحان الكتابي في تلك المسابقة^(٢). أمَّا بالنسبة للاختبارات الشفهية أو المقابلات الشخصية في تلك المسابقات، فغالباً ما تكون شكلية لا تكفي للوقوف على مقومات شخصية المُتقدِّم إلى تلك المسابقة وقدراته العلمية، هذا بالإضافة إلى تدخل الوساطات للتعيين في تلك الإدارة أو النقل إليها لأسباب كثيرة، أقلها ارتفاع الراتب أو المكافآت مقارنة بالجهات الحكومية الأخرى، وهذا ما أدَّى إلى تعيين كثير من الموظفين في الإدارة الجمركية وغيرها من الجهات ذات العلاقة بالعمل الجمركي وهم لا يصلحون أصلاً لشغل مثل هذه الوظائف^(٣)، مما أثر على كفاءة الأداء وبالتالي على العمل في الحقل الجمركي بأسره.

(١) د. عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص ٣١.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٣٤، ١٣٥.

(٣) د. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي "مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٢، ص ٣٥١.

فحصول الشخص على تقدير جيد نتيجة تخرجه من الجامعة أو حتى نجاحه في الامتحانات الكتابية والشفوية للمسابقة لا يُعد كافياً للدلالة على توافر الصفات الذهنية والنفسية والثقافية التي يجب توافرها برجل الجمارك، الذي تتطلب طبيعة عمله أن يتسم بالذكاء والخبرة بكيفية التعامل مع جمهور المكلفين وأن يتحلّى بالعدالة في التعامل معهم. فكما قيل^(١) عمل رجل الجمارك يماثل عمل القاضي الذي يجب عليه أن يفصل بين الدولة والمكلف، فلا يتهاون مع المكلف فيُضَيِّع حق الدولة، وبالمقابل لا يظلمه بأن يأخذ منه أكثر مما يجب عليه أدائه، هذا بالإضافة إلى ما يتطلبه عمله من الخبرة والإلمام بكثير من النظم والقوانين الضريبية والمالية والمحاسبية ذات العلاقة بالعمل الضريبي عموماً والجمركي بشكل خاص.

فلذلك نستطيع القول أنّ نجاح التشريع الجمركي في تحقيق أهدافه مرهون بنجاح موظفي تلك الإدارات في إنجاز عملهم بطريقة سلسة ومرنة تُخفف من جمود القانون وتعقيد إجراءاته، وبالتالي يُخَفِّف من الشعور بالعبء الضريبي لدى المكلف مما يحدّ من نزعته إلى التهرب من أداء تلك الضريبة.

ومن ناحية ثانية فبالإضافة إلى العيوب التي تعترى طريقة اختيار الموظفين للعمل في الحقل الجمركي في سورية ومصر، نجد أنّ الموظف الذي يتم تعيينه عادةً ما يلتحق لياشتر مهام وظيفته فوراً دون المرور بفترة تدريبية كافية تؤهلهم للعمل في هذا المجال^(٢)، على أن يكتسب الخبرة أثناء العمل

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٦٢.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٣٤.

بطريقة التجربة والخطأ والاجتهاد الشخصي، الأمر الذي قد يترتب عليه الكثير من الآثار السلبية الناجمة عن عدم تفهم الموظف المعين حديثاً للعمل الذي يقوم به وطبيعة المجتمع الضريبي الذي يتعامل معه، وعدم درايته بالقوانين والقرارات والإجراءات الواجبة الإلتباع عند الإفراج الجمركي عن البضائع وكيفية تقدير قيمتها أو احتساب الضرائب الجمركية عليها.

فمغالات بعض رجال الجمارك في تقدير القيمة أو عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين بالضريبة يؤدي غالباً إلى إحدى أمرين، إما كثرة المنازعات القضائية بين الجمارك والمكلفين، أو لجوء المكلف إلى الطرق غير المشروعة للتخلص من تلك الضرائب التي يعتبرها غير عادلة بنظره^(١).

فالاهتمام بموظف الجمارك بعد تعيينه من حيث تدريبه وتنمية مهاراته العلمية والعملية وتزويده بالخبرات الضرورية اللازمة لحسن سير هذا المرفق، لا يقل أهمية أبداً عن الاهتمام بقواعد وطرق تعيين الموظف ذاتها. فالتدريب الجيد يؤدي إلى رفع كفاءة وأداء الإدارة الجمركية برمتها مما ينعكس إيجاباً على رضا المكلف بالضريبة وحثه على الإلتزام بأدائها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب وتخفيف حدة المنازعات الضريبية بين الجمارك والمكلفين.

أما من ناحية الأجور والمكافآت التي يحصل عليها العاملون في حقل الجمارك، فعلى الرغم من أنهم يتميزون عن غيرهم من الموظفون في الجهات

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٦٤.

الأخرى بحصولهم على بعض المكافآت الإضافية، والتي تتمثل في حصّة من قيمة الغرامات الجمركية وقيم الأشياء المصادرة^(١)، إلّا أنّ التطبيق العملي لهذه الأجور والمكافآت يؤكد عدم تناسبها أبداً مع أهمية وخطورة العمل الذي يؤديه وذلك بالنظر إلى حساسية مناصبهم وطبيعة الأعمال الملقاة على عاتقهم.

فالوظيفة العامة في سوريا ومصر عموماً تتسم بضالة الراتب مقارنةً بغلاء المعيشة، مما قد يكون له بالغ الأثر على نفوس هؤلاء العاملون خاصةً وأنهم يتعاملون أصلاً مع المال، فحُسن أدائهم لواجباتهم ومهامهم يتوقف بالدرجة الأولى على تمتعهم بوضع مادي متميز يُحصّنهم من المغريات الشديدة التي يتعرضون لها^(٢) وهذا ما لا نجده على أرض الواقع، الأمر الذي قد يدفع بعض ضعاف النفوس منهم إلى التواطؤ مع المكلفين مما يُسهّل عليهم التهرب من الضرائب الجمركية المفروضة عليهم، ويكون عاملاً مساعداً على انتشار التهرب الجمركي عموماً.

وبالإضافة إلى ما سبق نجد أنّ الإدارات الجمركية في معظم البلدان النامية ومنها سورية ومصر تُعاني من عدم كفاية إعداد المراقبين بالنسبة للحجم الهائل للبضائع التي تدخل أو تخرج عبر المراكز الجمركية، وعدم وجود نظام

(١) تنص المادة (٢٨٩) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تحدد الحصة العائدة للخزينة العامة مما تحصله دائرة الجمارك من مبالغ الغرامات وقيم الأشياء والبضائع ووسائل النقل المصادرة أو المتنازل عنها بموجب عقد تسوية وذلك بنسبة (٦٠%) وتقتطع هذه الحصة بعد خصم النفقات والضرائب والرسوم إما قبل اقتطاع حصة المخبرين أو بعد ذلك وفق ما يُحدد في القواعد التنظيمية التي يقرها الوزير. يوزع الباقي على الحاجزين ورؤسائهم وعلى من عاونوا في اكتشاف المخالفة أو عمليات التهريب أو"

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٤٧.

فعال للمعلومات يكون من شأنه تسهيل عملية الحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة بالسرعة اللازمة، وأحياناً استخدام الطرق البدائية والتقليدية في المحاسبة، مما ينجم عنه البطء في عملية الإفراج الجمركي عن البضائع، هذا بالإضافة إلى غياب الدور الفعال لجهاز الاستعلام الضريبي الجمركي -إن وُجد أصلاً- و ضعف الإعلام الجمركي عموماً، والنقص الكبير في إعداد الدراسات والمُسوحات الميدانية للتهرب الجمركي وأشكاله وسُبل مكافحته، وغياب العامل الاقتصادي في عمل إدارة الجمارك التي يغلب عليها طابع الجباية، على الرغم من أنَّ السياسة الجمركية هي سياسة اقتصادية بالإضافة إلى كونها وسيلة لتحقيق إيرادات للخزينة العامة للدولة^(١).

وبالنظر لما سبق نجد أنَّ كل هذه العوامل مجتمعة أدَّت إلى خلق إدارات جمركية مترهلة وضعيفة الأداء مما رتَّب الكثير من الآثار نذكر منها:

- التأخير في عملية الإفراج الجمركي عن البضائع وأحياناً بقاؤها في المستودعات لفترات طويلة قد تتعدى أشهر، وذلك بسبب تعقيد الإجراءات المتبَّعة في فرض الضريبة الجمركية وتحصيلها، مما كان له بالغ الأثر في دفع المكلف إلى محاولة التخلُّص من تلك الضرائب والإجراءات بشتَّى الأساليب والطرق .
- عدم إعمال المساواة في تطبيق القانون الجمركي على كافة المكلفين وأحياناً المعاملة الغير لائقة والفظَّة معهم أو مع وكلائهم، كل ذلك

(١) د. سمير سعيقان، "التهرب والتهريب مقارنة صريحة"، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي: http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/saifan/saifan.htm ، آخر تحديث يوم الجمعة ٢٦-٤-٢٠١٤ الساعة ١٢ ليلاً.

يؤدي إلى ضعف الشعور الأخلاقي بالالتزام الضريبي لدى المكلف مما يخلق له مبرراً قوياً للتهرب من أداء الضرائب.

- مبالغة بعض موظفي الجمارك أحياناً في تقدير قيمة السلع الخاضعة للضريبة، الأمر الذي يترك أثراً نفسياً سيئاً لدى المكلف تجاه تلك الضريبة.

٢ - تفشّي الفساد لدى بعض موظفي الإدارة الجمركية:

يُعد الفساد الضريبي من أهم العوامل المساعدة على التهرب من الضرائب الجمركية، فهو يُشكّل البيئة الخصبة التي تسمح بتنامي حجم هذه الظاهرة وازديادها بشكل مضطرد. فالمكلف بالضريبة الجمركية في كثير من الأحيان قد يصعّب عليه التهرب من أدائها لولا وجود بعض ضعاف النفوس من موظفي الإدارة الجمركية الباحثين عن الدخل غير المشروع، والذين يستخدمون أساليب لمساعدة المكلفين على التهرب من أداء تلك الضرائب، وذلك بحكم وجودهم في السلطة الضريبية وتمتعهم بسلطات تقديرية واسعة في تقدير قيمة السلعة وتحديد البند الجمركي الخاضعة له وبالتالي احتساب الضرائب الجمركية عليها، هذا بالإضافة إلى سلطاتهم في تنفيذ القوانين الجمركية وتفسيرها وتطبيقها وممارسة الرقابة الجمركية بكافة أشكالها وصورها^(١).

(١) د. يحيى غني النجار، "الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي"، بحث منشور على الإنترنت على الموقع التالي: www.nazaha.iq/search_web/eqtsade/4.doc آخر تحديث يوم الجمعة ٢٠١٤/٢/١٤ الساعة: ٧،٤٥ مساءً.

فالفساد الضريبي أو الجمركي يتمثل في إساءة استخدام هذه السلطة لتحقيق منافع شخصية^(١)، وهو مرتبط بالتهرب الجمركي بعدة أوجه، فكل منهما يقع نتيجة ارتكاب أفعال مخالفة للقانون، كما أنه يترتب عليهما في المجال الجمركي التخلّص من كل أو بعض الضرائب الجمركية بطرق غير مشروعة، ولكنهما يختلفان في أنّ التهرب الجمركي يقع في معظم حالاته من طرف واحد وهو المكلف بالضريبة الجمركية، بينما الفساد الضريبي الجمركي يقع من قبل طرفين المكلف من جهة وموظف الجمارك من جهة أخرى.

وتُعد ظاهرة الفساد المالي والضريبي من أكبر المشكلات التي تواجه معظم دول العالم والتي تحدّ من قدرتها على السيطرة على إيراداتها الضريبية ومنع التهرب منها^(٢)، وإن كان حجم هذه الظاهرة يختلف من دولة إلى أخرى، فبينما لا يمثل الفساد في الدول المتقدمة مثل فرنسا ظاهرة عامة، لأنّه لا يستطيع الصمود أمام المؤسسات الرقابية والقضائية المعنية بالمراقبة والمحاسبة، نجد العكس تماماً في معظم الدول النامية التي يكون حجم الفساد الضريبي والجمركي فيها أكبر وانتشاره أوسع^(٣). ويُعزى ذلك إلى ارتباط العمل

(١) Cheryl W. Gray and Daniel Kaufmann: Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the International Monetary Fund, March 1998, P.7.

(٢) صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي في الحد من الفساد، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي: http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Ccpp-l.pdf آخر تحديث يوم السبت ٢٧/٤/٢٠١٤ الساعة ١١ ليلاً.

(٣) د. صخر الجندي، مكافحة الفساد الضريبي، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي: <http://pulpit.alwatanvoice.com/articles/2004/08/28/9C> آخر تحديث يوم السبت ٢٧/٤/٢٠١٤ الساعة ١١ ليلاً.

الضريبي والجمركي بإحدى أهم مصادر الإيرادات العامة في تلك الدول، حيث تُعد الإدارات الضريبية ومنها إدارة الجمارك من المؤسسات الحكومية المستهدفة من قبل آليات الفساد، والتي تسعى لأن تجد لها موطئ قدم في تلك المؤسسة الإيرادية، الأمر الذي أدى إلى نقص دائم ومضطرد في حصيللة الضرائب الجمركية رغم ارتفاع معدلات تلك الضرائب مقارنةً بالدول الأخرى^(١).

فقد خلُصت إحدى الدراسات التي أُجريت مؤخراً على ثلاثين دولة متقدمة ونامية، إلى أنَّ الالتزام الضريبي عموماً يُعد أعلى في الدول التي يكون مستوى الفساد فيها أقل ونسبة البيروقراطية فيها منخفضة، والعكس هو الصحيح في الدول التي تعاني من مستويات عالية من الفساد^(٢).

وهناك مجموعة من العوامل والأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد الضريبي في الدول النامية بشكل كبير وبالتالي انتشار التهرب الجمركي فيها، وغالباً ما تكون هذه الأسباب مرتبطة بالأسباب العامة لانتشار الفساد في مختلف مؤسسات الدولة. ولكن هناك بعض العوامل التي تساعد على انتشار هذه الظاهرة في الحقل الجمركي على وجه الخصوص.

فمن ناحية أولى نجد أنَّ غموض النظام الضريبي والجمركي وتعدد الإجراءات الجمركية في معظم الدول النامية، مع ما قد يترافق معه ذلك من

(١) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(2) Ahmed Riahi – Belkaoui: Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies, Edited by Robert W. McGee, Florida International University, Miami, USA. Springer Science + Business Media, LLC, 2008, p. 8.

سوء الصياغة الذي قد يعتري القاعدة القانونية، هذا بالإضافة إلى كثرة القوانين التي تحكم العمل الجمركي^(١)، كل ذلك يؤدي إلى جهل ومعاناة المتعاملين مع الإدارة الجمركية بحقوقهم وواجباتهم ويؤدي إلى عدم فهم ما قصده المشرع، مما يدفع كلاً من الإدارة الجمركية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كلّ بحسب ما يعتقده صوابه أو ما تدفعه إليه مصلحته، مما يعطي المجال واسعاً لبعض الموظفين إلى استغلال تلك الثغرات وابتزاز المكلفين بالضريبة أو تواطؤهم معهم، ويساعد على ذلك ما يتمتع به هؤلاء الموظفون من صلاحيات واسعة في تفسير القانون وفي ربط وتحصيل الضريبة. وبالمقابل يدفع المكلف إلى التعامل بالرشوة ومجاراة الفساد لإحدى غايتين، إمّا لتوفير وقته وجهده في تلك الإجراءات الطويلة والمعقدة، أو لتوفير ماله وتحقيق مزيد من الكسب غير المشروع عن طريق التهرب من أداء الضرائب الجمركية.

أما من ناحية أخرى فإنّ تدنّي مستوى دخل العاملين في الإدارات الجمركية عموماً قد يدفع بعضهم إلى قبول الرشاوى ومساعدة المتهربين وذلك من أجل تحسين دخولهم، خاصةً وأنهم يتعرضون لإغراءات شديدة من قبل المكلفين وذلك لحساسية مناصبهم^(٢)، ومما يزيد الأمر سوءاً ضعف الرقابة والمحاسبة للموظفين الفاسدين في الإدارات الضريبية والجمركية، وذلك نتيجة لضعف مستوى الإدارة وعدم توافر المعلومات الكافية والمؤكدة عما يدور في

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٦٠.

(٢) د. جميل صابوني، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص ٤٥٤.

أروقة تلك الإدارة من ممارسات فاسدة، وهذا بدوره يعود لصعوبة اكتشاف التواطؤ في كثير من الأحيان.

فالضريبة الجمركية تتميز عن بقية الضرائب بسهولة التهرب منها وصعوبة اكتشاف الأمر، فمجرد غض النظر من قبل رجال الجمارك يعني دخول وخروج كميات كبيرة من البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية بدون أداء تلك الضرائب عليها، ويُعزّز من ذلك أيضاً عدم اتخاذ إجراءات عقابية حازمة ضد من يثبت تورطهم في قضايا الفساد أو الرشوة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تفاقم تلك المشكلة وبالتالي ازدياد حجم التهرب الجمركي ونقص مضطرد في الحصيلة الضريبية، لأنّ قسماً كبيراً من هذه الحصيلة سيورّع بين الموظفين الفاسدين والمكلفين المتهربين من أداء تلك الضرائب.

أما بالنسبة لصور الفساد الجمركي فهي عديدة و متنوعة، فمنها ما يتم عن طريق مساعدة المكلف على التهرب من أداء الضرائب في المراكز الجمركية الواقعة على الحدود البرية والبحرية والجوية، وذلك بتيسير مرور البضائع من دون إجراء التفتيش اللازم لها. ومنها ما يتم عن طريق قبول أو اعتماد الفواتير والبيانات الجمركية التي تتضمن مبالغ أقل لقيمة السلع الخاضعة للضريبة، أو تسهيل إجراءات الإفراج عن البضائع في المستودعات والمخازن الجمركية دون معاملة نظامية أو دون تحصيل الضرائب عليها. ومن هذه الصور أيضاً تسهيل عملية ردّ الضريبة الجمركية وفق نظام الدروباك^(١) بدون التأكد من إعادة تصدير البضائع أو استخدامها في الصناعة الإنتاجية،

(١) راجع صفحة ١٣٣ وما بعدها.

وما إلى غير ذلك من الصور التي يصعب حصرها والتي تؤدي وتساعد على انتشار التهرب الجمركي بطريقة كبيرة وواسعة، والتي لا ينحصر أثرها على الحصيلة الضريبية فحسب، وإنما قد يكون لها تداعيات سياسية وأمنية واجتماعية تؤثر على جميع نواحي الحياة في الدولة مما قد يهدد أمنها واستقرارها.

المبحث الثاني

صور التهرب الجمركي

يُتخذ التهرب من الضرائب الجمركية صوراً متنوعة ومتعددة، منها ما يؤدي إلى التخلُّص كلياً من الضرائب الجمركية المفروضة على البضائع، وذلك عن طريق إدخالها إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه تهريباً، أي دون المرور على المكاتب الجمركية وأداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها، وهذه صورة من صور التهرب تُعتبر في جميع التشريعات الجمركية المقارنة جريمة تهريب مُعاقب عليها بعقوبات جنائية الوصف في بعض الأحيان (المطلب الأول). ولكن على الرغم من أنَّ التهريب يعتبر من أهم وسائل وطُرق التهرب من الضرائب الجمركية، ولكنَّه ليس الوسيلة الوحيدة للتهرب فيوجد إلى جانب هذه الوسيلة صور وأساليب أخرى يلجأ إليها المكلفون للتخلُّص من كل أو بعض الضرائب الجمركية التي يُفترض عليهم أدائها، وذلك عن طريق استخدام الأساليب الاحتيالية كالغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

التهريب الجمركي

تلعب جريمة التهريب الجمركي دوراً بالغ الأهمية في التهرب من الضرائب الجمركية، إذ تُمثّل في غالبية حالاتها اعتداءً على خزانة الدولة، فالتهريب هو الوسيلة والمظهر الأساسي للتهرب من تلك الضرائب. وحتى نتمكن من بيان المقصود بالتهريب لا بُدّ لنا من أن نتطرّق إلى تعريفه فقهاً وقانوناً (أولاً)، ثم نُبيّن المحل الذي يقع عليه التهريب (ثانياً).

أولاً- تعريف التهريب الجمركي:

يرى البعض أنّ فكرة التهريب الجمركي لا تقتصر على مجرد إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة، وإنما تتضمن كل فعل من شأنه أن يخرق المحتوى العام للقانون الجمركي^(١)، وهذا المحتوى يتكون من مجموعة من الالتزامات التي تقع على عاتق المُستورد أو المُصدّر، ويجعل القانون من مخالفتها جريمة يترتب عليها الجزاء^(٢).

(1) A. GHEORGHION-CIAFI; la Législation douanière Roumاني comparée aux Législations étrangères Tése, Paris, 1932, p. 285.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ١٠، هامش ٩.

(2) J. CL. BERRVILLE, le particularisme de la prevue en droit pénal donanier, Théss, Lille, 1966, p: 1.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ١٠، هامش ٩.

وبناءً على ذلك فقد عرّف بعض الفقهاء التهريب الجمركي بأنّه: "كل فعل يتعارض مع القواعد التي تُنظّم حركة البضاعة عبر الحدود، سواء فيما يتعلق بفرض ضرائب جمركية على البضائع في حالة إدخالها أو إخراجها من إقليم الدولة، أو بمنع استيراد أو تصدير تلك البضائع"^(١).

ويرى أيضاً بعض الفقهاء بأنّ المراد بالتهريب الجمركي: "إدخال السلع أو إخراجها عبر النطاق الجمركي للدولة أو محاولة ذلك، على خلاف الصورة التي وضعها القانون، فهو مجموعة من الأفعال المادية أو المحاسبية التي يُقدم عليها المكلف للتخلص من دين الضريبة"^(٢).

ويُعرّفه البعض الآخر بأنّه: "الأفعال غير المشروعة التي تتم مخالفة للقانون والتي تؤدي إلى ضياع الضرائب الجمركية كلها أو بعضها، أو تلك التي تتم مخالفة للنظم المعمول بها بشأن البضائع الممنوعة، ويستلزم لوقوعها توافر القصد الجنائي"^(٣).

أمّا قانون الجمارك السوري فقد عرّف التهريب في المادة (٢٧٧) منه بقوله: "التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام هذا القانون وللنصوص النافذة من غير طريق المنافذ الجمركية".

(١) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٥١.

(٢) د. عبد الحميد الحاج صالح، "التهريب الجمركي بين النظرية والتطبيق"، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية و الاقتصادية، المجلد ٢٣، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٧، ص ١٤.

(٣) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٢٦٦.

وكذلك عرّفه قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣ في المادة (١٢١) منه بقوله: "يُعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة، بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة.....".

أمّا قانون الجمارك الفرنسي الصادر عام ٢٠١٣ فقد نصّ في المادة (١/٤١٧) منه بأنّ التهريب يشمل استيراد وتصدير البضائع خارج المكاتب الجمركية، وكذلك كل مخالفة للقوانين واللوائح المتعلقة بحيازة أو نقل البضائع داخل الإقليم الجمركي^(١).

ومن خلال النصوص السابقة نرى أنّ التشريعات الجمركية المقارنة قد اشترطت توافر عدّة عناصر حتى تقوم جريمة التهريب:

العنصر الأول أن يتم إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها:
ويُقصد به أن يقوم المُهرّب بنشاط مادي يؤدي إلى إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه، ويتّخذ هذا السلوك عادةً صورة النشاط الإيجابي إذ لا يُتصوّر أن يقوم نشاط المُهرّب على فعل سلبي^(٢). هذا ولم يشترط المشرّع في كافة التشريعات الجمركية المقارنة أن يقع ذلك بأسلوب أو طريقة معيّنة، فكل

(1) Art. 417, al. 1: "La contrebande s'entend des importations ou exportations en dehors des bureaux ainsi que de toute violation des dispositions légales ou réglementaires relatives à la détention et au transport des marchandises à l'intérieur du territoire douanier".

(2) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١١٢.

فعل من شأنه إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه يُعتبر مُؤثماً، سواء تم ذلك عن طريق السيارات أو الدواب أو الطائرات أو السفن أو إرسالها عن طريق البريد، فكل هذه الطرق تؤدي إلى النتيجة والمتمثلة في تحقق فعل الإدخال والإخراج للبضائع^(١).

العنصر الثاني أن يتم ذلك بطرق غير مشروعة: والطرق غير المشروعة هي تلك التي تتعارض مع التزام قانوني واجب الإلتباع سواء كان مصدر الإلتزام مستمداً من تشريع، أو لائحة، أو قرار صادر عن وزير المالية أو غيره من الوزراء أو حتى قرار إداري صادر عن المدير العام للجمارك^(٢).

وهذا ما نصَّ عليه قانون الجمارك السوري بوضوح في المادة (٢٧٧) بقوله: "التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد... خلافاً لأحكام هذا القانون وللنصوص النافذة.....". وكذلك نصَّ قانون الجمارك الفرنسي في المادة (٤١٧) على أن: "التهريب يشمل.... وكذلك كل مخالفة للقوانين واللوائح"^(٣).

(١) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٢٨٢ ، ٢٨٣.

(٢) وقد استقر قضاء محكمة النقض في مصر على المساواة في العقاب بين مخالفة القانون ومخالفة التعليمات والقرارات التي تضعها إدارة الجمارك لتوضيح النصوص القانونية. نقض مدني، ٢٠١٢/٤/١٨، طعن ٥١٨٥، س ق ٦٩. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت على الرابط التالي: <http://www.cc.gov.eg/courts/>

وكذلك أيضاً قضت محكمة النقض السورية بأنَّ تصدير الخراف التي يزيد وزنها عن ٣٥ كيلو غرام يخضع لمعاملة إدارية من وزارتي الزراعة والاقتصاد وأن عدم إتمام هذه المعاملة يجعل التصدير تهريباً. الغرفة المدنية السادسة لمحكمة النقض، دعوى رقم أساس ١٠٤٩، قرار ٢٨٣ لعام ١٩٩٧، مجلة القانون القسم الثاني، وزارة العدل، دمشق، ١٩٩٧، ص ٥٧٢.

(٣) Art. 417, al, 1: "..... que de toute violation des dispositions légales ou réglementaires.....".

أما قانون الجمارك المصري فقد عبّر عن ذلك بعبارة (الطرق غير المشروعة)، والتي عرّفتها محكمة النقض المصرية بأنها تلك التي تتم على خلاف القانون وذلك بقولها: "إنَّ المراد بالتهريب الجمركي هو إدخال البضاعة إلى إقليم الجمهورية أو إخراجها منه على خلاف القانون، وهو ما عبّر عنه الشارع بلفظ الطرق غير المشروعة....." (١).

وهذا يعني أنّه إذا تمكّن الشخص من إدخال البضاعة التي لم تؤدى عنها الضرائب الجمركية إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه، دون أن يخالف القانون أو يسلك طرقاً غير مشروعة فلا يُعد مرتكباً لجُرم التهريب. ومثال على ذلك إذا أخطأ موظف الجمارك في تقدير قيمة البضاعة مما أدى إلى تخفيض الضريبة الجمركية المستحقة عليها، أو ظنَّ أنّ البضاعة معفاة فلم يُحصَل عنها أي ضريبة وسكّت صاحب البضاعة رغم علمه بخطأ الموظف، فهنا لا يُسأل جزائياً عن جريمة التهريب (٢). وعلى ذلك سار قضاء محكمة النقض السورية بأنَّ خطأ الإدارة في استيفاء رسم البضاعة يُخلى المكلف من المسؤولية (٣).

وقد تكون مخالفة النصوص القانونية - الطرق غير المشروعة - متمثلة بنشاط إيجابي يُضللّ به المُهرّب رجال الجمارك. مثل تقديم مستندات وقوائم

(١) نقض جنائي ٢٠-١٠-٢٠٠٥، طعن ١٤٣٠٠، س ق ٦٦، س ٥٦، ص ٥٠٩.

نقض جنائي ٢١-٤-٢٠٠٩، طعن ٤٨٥٢٨، س ق ٧٦، س ٥٤. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٢) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٢١.

(٣) نقض مدني، الغرفة الجمركية، قضية رقم أساس ٤٥٣٣، قرار ٤٢٢٠، تاريخ ٢٠٠٩/١١/١. هذا الحكم منشور على موقع نقابة المحامين السورية على الإنترنت على الرابط التالي: www.syrianbar.org آخر تحديث يوم الثلاثاء ٢٩/٤/٢٠١٤ الساعة ٨ صباحاً.

مزورة أو مغايرة للحقيقة بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية، أو وضع البضائع في مخابئ مهيأة خصيصاً لإخفائها أو فجوات أو فراغات لا تكون مخصصة عادةً لاحتواء مثل هذه البضائع. والأمثلة على ذلك كثيرة ونذكر منها مثلاً أن يُفرَّغ المَهْرَب عصاه ويضع فيها الشيء المراد تهريبه، أو أن يتم إخفاء المجوهرات في تجويفات داخل ألواح خشب أرضية السفينة، أو أن يُخفي المَهْرَب الماس في غليونه إلخ^(١).

وقد يكون نشاط المَهْرَب مُتمثل بسلوك سلبي، مثل تجاوز المكاتب الجمركية دون التصريح عن البضائع في الإدخال أو الإخراج، أو عدم تقديم الإثباتات التي تُحددها إدارة الجمارك^(٢). ولكن على الرغم من ذلك فإنَّ فعل التهريب بصورة الإدخال أو الإخراج دائماً هو سلوك إيجابي حتى لو كانت الطريقة الغير المشروعة التي سلكها المَهْرَب سلبية^(٣).

العنصر الثالث عدم أداء الضريبة الجمركية: وهذا العنصر قد نصَّ عليه قانون الجمارك المصري صراحةً عند تعريفه للتهريب في المادة (١٢١) سالفه الذكر وذلك بقوله: "يُعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع..... بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها.....".

فهنا لا يكفي أن يقوم المكلف بإدخال البضاعة إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة، بل يجب أن يقترن ذلك بعدم أداء الضريبة

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٨٨.

(٢) مادة (٢٧٨) من قانون الجمارك السوري.

(٣) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٥.

الجمركية المستحقة عليها، ويستوي في ذلك أن يتم التخلّص من كامل مبلغ الضريبة أو بعضه^(١). ومن الطبيعي أنّ قيام المُهرّب بأداء الضريبة الجمركية أو إبداء رغبته في أدائها بعد اكتشاف الجريمة لا يحول دون قيام أركانها، على أنّ هذا السداد قد يكون مبرراً لتنازل المدير العام للجمارك عن طلب رفع الدعوى الجزائية أو تمهيداً لانعقاد تسوية بين الإدارة الجمركية والمُهرّب^(٢).

أما قانون الجمارك السوري فلم ينص صراحةً في تعريفه للتهريب الحقيقي في المادة (٢٧٧) منه على موضوع عدم أداء الضرائب الجمركية بصورة مباشرة، وإنّما عرّف التهريب بأنه إدخال بضائع أو إخراجها بالمخالفة لقانون الجمارك أو للقوانين الأخرى ومن غير طريق المكاتب الجمركية^(٣)، وبالتالي فإنّ ذلك سيؤدي حكماً إلى التخلّص من أداء الضرائب الجمركية، مادام أنّ هذا الإدخال أو الإخراج لم يتم عن طريق تلك المكاتب. ولكن قانون الجمارك السوري قد نصّ في المادة (٢٧٨) منه على ما يلي: "يُعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:..... ١٢- تقديم مستندات أو قوائم مزورة أو مغايرة للحقيقة أو وضع علامات كاذبة بقصد التخلّص من تأدية الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً".

(١) وذلك بشرط أن تتجاوز الضرائب الجمركية التي تم التخلّص منها ١٠٠٠ جنيه مصري وإلا كان الفعل مجرد مخالفة جمركية وليس تهريباً، وهذا ما نصّت عليه المادة (١١٦) من قانون الجمارك المصري والمستبدلة بموجب القانون رقم (١٧٥) لسنة ١٩٩٨.

(٢) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٣) وهذا ما نصّت عليه المادة (٤١٧) من قانون الجمارك الفرنسي.

ومن هنا يتضح لنا أنَّ عدم أداء الضرائب الجمركية هو رُكن أساسي في جريمة التهريب الجمركي الضريبي، لأنَّ العُدوان فيها يقع على حق الدولة في الحصول على الضريبة الجمركية.

العنصر الرابع من غير طريق المكاتب الجمركية: لقد حدّدَ قانون الجمارك السوري والقرارات الصادرة بالاستناد إليه الأماكن التي يُسمح من خلالها إدخال وإخراج البضائع من وإلى الجمهورية، وهي أماكن تواجد الأمانات الجمركية سواء كان ذلك على الحدود البرية للدولة أو في المطارات أو في الموانئ البحرية، وبناءً عليه إذا أُدخلت أو أُخرجت أي بضاعة عن غير طريق هذه الأماكن اعتُبرت مُهرَّبة، وهذا ما نصّت عليه صراحةً المادة (٢٧٧) من قانون الجمارك السوري وكذلك المادة (٤١٧) من قانون الجمارك الفرنسي، وذلك عندما عرّفنا التهريب بأنه إدخال أو إخراج البضائع عن غير طريق المكاتب الجمركية. وكانت المادة (١/٧٥) من قانون الجمارك الفرنسي قد أوجبت عرض البضائع المنقولة بطريق البر على أقرب مكتب جمركي^(١)، وتطبيقاً لذلك قُضِيَ في فرنسا بأنَّ كل بضاعة مُستوردة يجب أن تُقدّم إلى أول مكتب جمركي عند الدخول، ومن ثم تقوم جريمة التهريب بالاستيراد أو الشروع فيه خارج المكاتب الجمركية^(٢).

(1) Art. 75, al. 1: "Toutes les marchandises importées par les frontières terrestres doivent être aussitôt conduites au plus prochain bureau de douane par la route la plus directe désignée par arrêté du préfet".

(2) Cass. Crim F . 27 Mars 1968. Gaz . pal 1968 II 90 , Vo .Dovanes
أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ١١، هامش ١٢. No 18.

أما قانون الجمارك المصري فقد نصَّ في المادة (١٣) منه على ما يلي:
 "كُلُّ بضاعة تدخل الجمهورية أو تخرج منها يجب أن يُقدَّم عنها بيان وأن
 تُعرض على السلطات في أقرب فرع جمركي وفقاً لما تُحدده مصلحة الجمارك".
 وهذا يعني أنَّ إدخال البضائع أو إخراجها من غير طريق المكاتب الجمركية
 يدخل ضمن مفهوم الطرق غير المشروعة في إدخال أو إخراج البضائع التي
 نصَّت عليها المادة (١٢١) من نفس القانون والتي عرِّفت التهريب.

ومن خلال ما سبق نرى أنَّ فكرة التهريب الجمركي تقوم على تجاوز
 الحدود من دولة إلى أخرى، مع إخفاء الشيء المراد تهريبه عن السلطات
 الجمركية المختصة، والذي لا بُدَّ وأن يكون محلاً للتهريب وذلك توصلًا إلى
 التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة عليها، أو خرق نظام المنع الذي
 تفرضه الدولة على بعض البضائع.

ثانياً - محل التهريب:

إنَّ محل التهريب كما نصَّت عليه التشريعات المقارنة هو **البضائع** والتي
 سُنِّبَ مفهومها (١) وأنواعها (٢) وفق الآتي:

١ - مفهوم البضائع:

نصَّ قانون الجمارك السوري في المادة (٢٧٧) منه على تعريف التهريب
 بقوله: "التهريب هو إدخال **البضائع** إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام
 هذا القانون وللنصوص النافذة من غير طريق المكاتب الجمركية".

وكذلك فعل المشرّع المصري بتعريفه للتهريب بأنّه: "إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منه.....".

كما نصّت المادة (٤١٧) من قانون الجمارك الفرنسي على أنّ التهريب يشمل استيراد و تصدير البضائع خارج المكاتب الجمركية و كذلك كل مخالفة للقوانين واللوائح المتعلقة بحيازة أو نقل البضائع داخل الإقليم الجمركي.

ولكن ما هو المقصود بالبضائع محل السلوك؟ وهل يتعيّن تحديد البضاعة وفقاً للمعنى التجاري، فينصرف مدلولها إلى كل ما يُشترى ويُباع أم أنّه ينبغي تحديدها وفقاً لمعنى أوسع وأشمل؟

ففي فرنسا ثار الجدل لفترة طويلة حول المفهوم الجمركي للبضائع، حيث ذهبت بعض المحاكم^(١) إلى أنّ المقصود به البضائع بمعناها التجاري، أي السلع التي تُشترى بقصد بيعها، فهو لا يسري على الأموال التي خرجت عن دائرة التجارة كالملابس وغيرها من الأشياء التي تُستعمل بشكل شخصي.

ولكن محكمة النقض الفرنسية رفضت هذا التفسير، واستقرّ قضاؤها على أنّ مصطلح البضائع له في التشريع الجمركي معنى أكثر اتساعاً، فهو يشمل كل شيء يصلح محلاً للملكية الفردية، ويقبل الانتقال من ملكية شخص إلى ملكية آخر، ولا يُشترط فيه أن تكون الغاية منه تجارية أو أن تكون له قيمة معيّنة^(٢).

(1) Trib . Corr . de Julien – en – Genvois 29 Janvier 1947. J.C.P. 1947.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٢، هامش ٤ . II . 3541.

(2) Cass. Crim, F. 3. November 1972. J.C.P 1974 . IV. 345.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٣، هامش ٥.

ولذلك حُكم بأنّه يُعتبر محلاً للتهريب أوراق وقطع النقد الفرنسي أو الأجنبي حتى المزور منها، وكذا الحيوانات من أي نوع كان^(١)، والتيار الكهربائي أيضاً^(٢).

وكانت محكمة النقض الفرنسية قد عرّفت مفهوم البضائع في النشرة رقم (٢٥٥)^(٣) الصادرة بتاريخ ١٧/١٠/١٩٦٧، حيث أشارت إلى أنّ موضوع جرائم الجمارك بصفة عامة يتعلق بالبضائع، ويُفسّر هذا التعبير تفسيراً واسعاً في قانون الجمارك، حيث أنّ كلمة بضائع لا يُقصد بها السلع المعروضة في السوق فقط، ولكن يُقصد بها كذلك الأشياء أيّاً كانت ولو كانت خاصة بأشخاص، وبصفة عامة فإنّ تعبير البضائع هو مجموع الأشياء القابلة للملكية الخاصة أو المنقولة. ومن خلال هذه الأحكام نستنتج أنّ القضاء الفرنسي قد

(1) Cass. Crim. F. 10 janvier 1973. D. 1973. Somm. 23.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٣، هامش ٦.

(2) Cass. Crim. F. 24 Novemb. 1980. J. C. P. 1981. IV. 58.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٣، هامش ١٠.

(3) (L'objet de ces infractions Porte généralement sur des marchandises . Ce terme a , en droit douanier , une conception très vaste puisqu'il faut ici entendre par marchandises , non seulement les biens qui sont dans le commerce , mais aussi tous les objets quelconques appartenant à des particuliers et , d'une manière générale, " l'universalité des choses susceptibles d'appropriation individuelle ou de transmission ") (Crim . 17 oct . 1967 , Bull . crim . , no 255 .

نص النشرة ٢٥٥ باللغة الفرنسية، أشار إليه د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٢٦، هامش ١.

وقد أشار أيضاً إلى المرجع :

J.H. HOGUET.(généralités de douanes) PARIS 1972 p.3.

وسَّعَ من مفهوم البضائع التي قد تكون محلاً للتهريب، فلا يُشترط في هذه البضائع التي أُدخلت تهريباً إلى البلاد أن تكون بقصد الإتجار، بل ينصرف محل التهريب إلى البضائع من أي نوع كانت دون تقييدها بأي قيد.

أما في مصر، فإنَّ جانب كبير من الفقهاء يرى أنَّ التشريع الجمركي المصري من العموم والشمول بحيث ينصرف مفهوم البضائع إلى أي نوع كانت دون تقييدها بقيد، وليس من المهم أنها استوردت أو صُدِّرت لغاية الإتجار^(١)، وعلى ذلك فالبضائع وفق هذا المفهوم هي كل شيء مادي يمكن نقله وحيازته، سواء كان من طبيعة تجارية أم لا^(٢). فالألبيسة والأمتعة والأدوات المنزلية حتى المستعملة منها تخضع للضرائب الجمركية مالم تكون مُستوفية جميع شروط الإعفاء التي نصَّ عليها القانون، وقد أيدت محكمة النقض المصرية هذا التفسير الفقهي الموسع لمعنى البضائع، واستقر قضاؤها على أنَّ معنى البضائع هو كل شيء مادي يمكن نقله وحيازته^(٣).

وفي سوريا فلا يُذكر أنَّ هناك خلافاً من هذا القبيل قد ثار حول تفسير لفظ البضائع، حيث عرَّف قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ في المادة الأولى منه البضاعة بأنها: "كل مادة أو شيء أو مُنتَج طبيعي أو حيواني أو زراعي أو صناعي". وكان قانون الجمارك السوري الملغى رقم (٩)

(١) د. شوقي رامز شعبان، النظرية العامة للجريمة الجمركية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٦، ص ١١١.

(٢) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٦٠.

(٣) نقض جنائي ١٩٩٩/٧/٩، طعن ١٣٤٢٥، س ق ٦٧، س ٥٠، ص ٣٨٤. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

لعام ١٩٧٥ قد عرّف البضاعة بأنها: " كل مادة أو مُنتَج طبيعي أو حيواني أو زراعي أو صناعي". وبذلك يكون القانون الجديد قد أخذ نفس التعريف الوارد بالقانون القديم وأضاف إليه كلمة (شيء)، وهذا التعريف من العموم والشمول بحيث يشمل كل أنواع البضائع، سواء كانت ذات طبيعة تجارية من عدمه، وسواء كانت مُعدّة للاستعمال الشخصي أم للتجارة، وذلك لأنّ المشرّع السوري لم يُقيّد لفظ البضائع بأي قيد أو شرط.

وبعد ذلك لا يشترط أن تكون البضاعة ذات قيمة معينة أو كمية معينة، ولكن المشرّع المصري قد نصّ في المادة (١١٦) من قانون الجمارك رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣ المستبدلة بالقانون رقم (١٧٥) لسنة ١٩٩٨ على ما يلي: " تُفرض غرامة لا تزيد على ثلاثمائة جنيه إذا لم تُجاوز الضرائب الجمركية المعرضة للضياع ألف جنيه وذلك في الأحوال الآتية: ٢- إدخال البضائع إلى الجمهورية أو إخراجها منها أو الشروع في ذلك دون بيان جمركي، أو عن غير طريق المسالك أو المكاتب الجمركية". ومعنى ذلك أنّ المشرّع المصري قد اعتبر أنّ الفعل مجرّد مخالفة جمركية إذا كانت الضرائب المفروضة على هذه البضاعة والمُعرّضة للضياع أقل من ثلاثمائة جنيه مصري.

ونرى أنّ الحكمة في ذلك التخفيف على عاتق القضاء في الحالات التي تكون فيها البضائع ذات قيمة قليلة، قد يَعدّها الشخص من أمتعته الشخصية ورغبةً منه في عدم الإسراف في العقاب.

وكذلك لا يُشترط أن تكون البضائع المُهرّبة كمياتها كبيرة حتى تكون محلاً للتهريب الجمركي، فتقوم هذه الجريمة مهما كان مقدار البضاعة ضئيلاً،

المهم أن يكون لها كيان مادي محسوس يمكن تقدير ماهيته، وعلى ذلك استقر قضاء النقض في مصر^(١). ولكن كمية البضاعة عادةً ما يكون لها أهمية لدى القاضي عند تقدير العقاب، حيث أن هذه الكمية قد تُعطي فكرة عن مدى توافر قصد الإتجار من عدمه. هذا وقد حكمت محكمة النقض المصرية أنه يجب على القاضي أن يبيّن في حكمه البضائع المُهرّبة والتي تم ضبطها وإلا كان حكمه مشوباً بالقصور^(٢). وهناك أيضاً حكم لمحكمة النقض الفرنسية بنفس الشأن^(٣).

٢- نوعا البضاعة:

إنّ التهريب الجمركي كما نصّت عليه كافة التشريعات الجمركية المقارنة يكون محله دائماً نوعين من البضائع الأولى الخاضعة للضرائب الجمركية (أ)، والثانية البضائع الممنوعة (ب).

أ - البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية:

يجب أن تكون البضائع المُهرّبة خاضعة للضريبة الجمركية، سواء كانت ضريبة الوارد أو الصادر أو غيرها حتى تكون محلاً للتهريب الجمركي، فإذا

(١) نقض جنائي ١٩٨٥/٢/٢١، طعن ٢٢٢٨، س ق ٥٠، س ٣٦، ص ٢٧٨، رقم ٤٧.

نقض جنائي ١٩٩٩/٧/٩، طعن ١٣٤٢٥، س ق ٦٧، س ٥٠، ص ٣٨٤. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٢) نقض جنائي ١٩٨٧/١٠/١، المحاماة، س ٦٩، العددان ٣، ٤، ص ٨، رقم ٢. أشار إليه:

د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٥، هامش ١٧.

(٣) Crim ., 20 avri . 1951 , Bull . 1951 , No . 66.

أشار إليه د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ٨٨، هامش ٥.

كانت هذه البضائع معفاة بنص القانون من هذه الضرائب أو معفاة لاعتبارات عامة أو خاصة فإنها لا تصلح أن تكون محلاً للتهريب^(١).

ويحدد نوع البضائع ومبلغ الضريبة المقررة عليه بموجب جداول التعريف الجمركية، فإذا لم توجد تسمية خاصة للبضاعة في تلك الجداول فيصدر وزير المالية قرارات تشبيه بمعاملة البضاعة معاملة الأصناف الأكثر شبهاً بها، وهذا ما نصّت عليه المادة (٢١) من قانون الجمارك المصري، وعلى ذلك أيضاً نصّت المادة (٣٨) من قانون الجمارك السوري بقولها: "١- تصدر قرارات المماثلة بتصنيف البضائع التي لا يوجد لها ذكر في جدول التعريف بقرار من المدير العام (للجمارك).....".

أما بالنسبة للبضائع الخاضعة لبدلات الخدمات التي نصّ عليها قانون الجمارك السوري في المادة (١٨٥) منه أو رسوم الخدمات التي نصّ عليها قانون الجمارك المصري في المادة (١١١) منه، ومن أمثلتها بدلات الخزن و العتالة والتأمين وأجور العمل لحساب المستوردين خارج ساعات وأماكن العمل المعينة. فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا هل تُعتبر هذه البدلات والعوائد ضرائب جمركية؟ وبالتالي التهرب من أدائها يُعتبر تهريباً أو تهرباً جمركياً؟

لقد نصّ المشرّع السوري على هذه الرسوم في الباب الحادي عشر من قانون الجمارك السوري وأطلق عليها لفظ (بدلات الخدمات)، وأفرد لها ثلاثة مواد من المادة (١٨٥) إلى المادة (١٨٧). وهذه البدلات تُحصّل لقاء خدمات مختلفة تُقدّمها الجمارك لأصحاب الشأن، مثل وضع البضائع في الساحات

(١) د. كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص ٣٠.

والمخازن والتأمين والخدمات الأخرى. وحفاظاً على المرونة التي تقتضيها المتغيرات في الظروف ومستوى الأجور، فقد ترك المشرع السوري أمر تحديد هذه الرسوم لوزير المالية بناءً على اقتراح المدير العام للجمارك^(١).

وكذلك فعل المشرع المصري حيث نصَّ على هذه الرسوم التي أطلق عليها لفظ رسوم الخدمات في الباب السادس من قانون الجمارك المصري من المادة (١١١) إلى المادة (١١٣) وأوكل أمر تحديد هذه الرسوم إلى وزير المالية أو من يُنيبه^(٢).

ويرى معظم الفقهاء ونميل إليهم في ذلك أنَّ هذه الرسوم والبدلات لا تُعتبر ضرائب جمركية، وبالتالي التهرب من أدائها لا يُعتبر تهريباً جمركياً وذلك لسببين: الأول أنَّ قانون الجمارك المصري نصَّ في المادة (١٢١) منه على تعريف التهريب بأنه: "إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها..."^(٣).

وكذلك نصَّ قانون الجمارك السوري في المادة (٢٧٨) منه على أنَّه يُعتبر تهريباً تقديم فواتير أو مستندات مزورة بقصد التخلُّص من الرسوم الجمركية كلّها أو بعضها. وبناءً عليه فإنَّه لا يجوز تفسير عبارة (الضرائب الجمركية) التي نصَّ عليها قانون الجمارك المصري على نحو يجعلها تشمل هذه الرسوم، وكذلك تفسير عبارة (الرسوم الجمركية) التي نصَّ عليها قانون

(١) مادة (١٨٦) من قانون الجمارك السوري.

(٢) مادة (١١١) من قانون الجمارك المصري.

(٣) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٩٩.

الجمارك السوري بحيث تشمل هذه البدلات، وذلك استناداً إلى وجوب التزام التفسير الضيق بالنسبة للنصوص الجزائية التي تُجرّم الأفعال وتُحدّد العقوبات.

أما الثاني: فنلاحظ من استعراض نصوص قانون الجمارك المصري أنّه قد حدّد الفصل الثاني من الباب الأول للضرائب الجمركية، ويعني بها الضريبة الأصلية (وارد أو صادر) وكذلك الضرائب الإضافية والتعويضية. وكذلك فعل المشرّع السوري في الباب الثالث من قانون الجمارك السوري. أمّا هذه البدلات والرسوم فقد أفرد لها كلاً من المشرّعين باباً خاصاً بها، وهو كما ذكرنا سابقاً الباب الحادي عشر من قانون الجمارك السوري والباب السادس من قانون الجمارك المصري، ووضع لها تنظيمًا خاصاً يختلف عمّا تخضع له الضرائب الجمركية من أحكام، مما يؤكد اختلاف طبيعتها وغايتها عن الضرائب الجمركية.

وقد أكّد هذا الاتجاه حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الدستورية العليا المصرية^(١) الصادر في ٢٠٠٤/٩/٥ والذي قضى بعدم دستورية الفقرتين الأولى والأخيرة، وكذلك إسقاط الفقرة الثانية من المادة (١١١) من قانون الجمارك المصري والتي تنص على ما يلي: "تخضع البضائع التي تودع في الساحات والمخازن والمستودعات التي تديرها الجمارك لرسوم الخزن و الشيالة والتأمين والرسوم الإضافية الأخرى التي تقتضيها عمليات إيداع البضائع ومعاينتها وجميع ما تُقدمه الجمارك من خدمات أخرى.

(١) حكم المحكمة الدستورية المصرية، القضية رقم ١٧٥، لسنة ٢٢ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٤/٩/٥ منشور في الجريدة الرسمية في العدد رقم ٣٨ تاريخ ٢٠٠٤/٩/١٦.

أما البضائع التي تودع في المناطق الحرة فلا تخضع إلا لرسوم أشغال للمناطق المودعة فيها ورسوم الخدمات التي تُقدمها إليها.

وتُحدّد بقرار من وزير الخزينة (المالية) أثمان المطبوعات ومعدل الرسوم عن الخدمات المشار إليها في الفترتين السابقتين، وللوزير أو من يُنيبه خفض رسوم الخزن أو الإعفاء منها في الحالات التي يعينها".

وقد جاء في حيثيات هذا الحكم ما يلي: "حيث أنّ الدستور قد مایر بنص المادة (١١٩) بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنصّ على أنّ أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلّا بقانون، وأنّ ثانيهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي بيّنها القانون، وكان ذلك مؤداه أنّ المشرّع الدستوري بهذه التفرقة في الأداة قد جعل من القانون وسيلة وحيدة ومصدراً مباشراً بالنسبة للضرائب العامة. فالسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها وتفصيل ما يتّصل ببنائها، وذلك على تقدير أنّ الضريبة العامة هي فريضة مالية يلتزم الشخص بأدائها للدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء والخدمات العامة، ودون أن يعود عليه نفع خاص من وراء التحمل بها، بما ينطوي عليه ذلك من تحميل المكلفين بها أعباء مالية تُقتطع من ثرواتهم تبعاً لمقدرتهم التكليفية. ومن ثمّ فإنه يتعيّن تقريرها بموازين دقيقة ولضرورة تقتضيها، ومن هنا كان القانون هو وحده وسيلة فرضها.

أما بالنسبة للفرائض والأعباء المالية الأخرى ومن بينها الرسوم التي تُستأدى جبراً مقابل خدمة محددة يقدمها الشخص العام لمن يطلبها عوضاً عن

تكلفتها وإن لم يكن بمقدارها، فقد سلك الدستور في شأنها مسلكاً وسطاً بأن أجاز للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاعها، ولكن لم يشأ أن يكون هذا التفويض مطلقاً وإنما مقيداً بالقيود التي حددها الدستور ذاته، وأخصها أن تكون في حدود القانون أي أن يُحدّد القانون حدودها وتُخومها ويشي بملامحها مبيّناً العريض من شؤونها، فلا يُحيط بها في كل جزئياتها وإنما يكون تفويض السلطة التنفيذية في استكمال ما نقص من جوانبها. فالقانون هو الذي يجب أن يُحدّد نوع الخدمة التي يُحصل عليها الرسم وحدوده القصوى التي لا يجوز تخطيها بأن يُبين حدوداً لها حتى لا تنفرد السلطة التنفيذية بهذه الأمور، على خلاف ما أوجبه الدستور من أن يكون تفويضها في فرض هذه الرسوم في حدود القانون.

وحيث أن القيود التي قيّد بها الدستور السلطة التشريعية في تفويضها للسلطة التنفيذية في شأن الفرائض المالية الأخرى غير الضريبة العامة، تتفق وكون هذه الفرائض مصدراً لإيرادات الدولة، ووسيلة من وسائل تدخلها في التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، تأكيداً لإتاحة الفرص المتكافئة للحصول على الخدمات العامة التي تؤديها الدولة. وحتى لا تكون الرسوم مجرد وسيلة جباية لا تُقابلها خدمات حقيقية يحصل عليها من يدفعها، ولا يتأتى ذلك كله إلا بمسلك متوازن من المشرّع لا يكتفي فيه بمجرد إقرار مبدأ فرض الرسم، وإنما يتم تحديده في نطاق السياسة المالية التي تنتهجها السلطة التشريعية في تحديد الإيرادات وضبط الإنفاق، وكفالة تقديم الخدمات التي تلتزم بها الدولة على أساس من العدل الاجتماعي، ولا يتنافى ذلك مع المرونة اللازمة في فرض الرسوم لمجابهة الظروف المتغيرة في تكاليف أداء الخدمة، طالما أن فرضها أو

تعديلها لا يكون بقانون في كُلِّ حالة على حِده، وإنما يتم ذلك في حدود القانون، أي بقرار من السلطة التنفيذية يقع في دائرة السلطة المقيدة ولا يتجاوز نطاق التفويض الممنوح من المشرّع.

وحيث أنّه لمّا كان ذلك وكانت المادة (١١١) من قانون الجمارك (المصري) الصادر بالقرار بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ في الفقرتين الأولى والأخيرة منها قد خلت من تحديد لضوابط فرض الرسوم التي بيّنتها، بل لم تُحدّد أنواع الرسوم وأوعيتها حصراً، وأجازت فرض الرسوم على خدمات أخرى غير مسماه، مما أطلق يد وزير المالية في فرض هذه الرسوم..... فلهذه الأسباب حكمت المحكمة (الدستورية العليا في مصر): أولاً: بعدم دستورية الفقرتين الأولى والأخيرة من المادة (١١١).....^(١).

ب- البضائع الممنوعة:

لقد نصّت كافة التشريعات الجمركية المقارنة على أنّ التهريب يشمل إدخال أو إخراج البضائع من وإلى الدولة دون أداء الضرائب الجمركية المستحقة أو بمخالفة أنظمة المنع. وكما ذكرنا سابقاً فإنّ جريمة التهريب الجمركي غير الضريبي والتي يكون محلها البضائع الممنوعة لا تُمثّل اعتداء على مصلحة الدولة المالية، وإنما تُشكّل اعتداء على مصالح أخرى يرغب المشرّع في حمايتها ومنها المصالح السياسية والاقتصادية والاجتماعية والأمنية وغيرها^(٢). فالبضائع الممنوعة هي التي لا يُسمح بإدخالها إلى إقليم الدولة أو

(١) راجع في ذلك حكم المحكمة الدستورية المصرية، القضية رقم ١٧٥، لسنة ٢٢ قضائية دستورية،

جلسة ٢٠٠٤/٩/٥ منشور في الجريدة الرسمية في العدد رقم ٣٨ تاريخ ٢٠٠٤/٩/١٦.

(٢) راجع صفحة ٢٥ وما بعدها.

إخراجها منه، وتُحدّد عادةً هذه البضائع بموجب قوانين أو مراسيم أو حتى قرارات صادرة عن الوزارات أو الإدارات المختصة. والمنع صفة تُلحق بالسلعة في فترة زمنية معيّنة فما قد يكون ممنوع استيراده اليوم قد يُصبح مباحاً في فترة لاحقة والعكس بالعكس.

حيث نصّت المادة (٢٧٨) من قانون الجمارك السوري على ما يلي:
"يُعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:....."

١١- البيانات المخالفة التي قُصد منها استيراد أو تصدير بضائع ممنوعة معيّنة أو ممنوعة أو محصورة بواسطة مستندات مزورة أو مغايرة للحقيقة.....

١٢- تقديم مستندات أو قوائم مزورة أو مغايرة للحقيقة أو وضع علامات كاذبة بقصد التخلص من تأدية الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً أو بقصد تجاوز أحكام المنع أو الحصر.

١٣- نقل وحياسة البضائع الممنوعة المُعيّنة أو الممنوعة أو المحصورة دون تقديم إثباتات تُثبت استيرادها بصورة نظامية."

وقد عرّف قانون الجمارك السوري البضائع الممنوعة في المادة الأولى من بقوله: ".....البضائع الممنوعة: كل بضاعة يُمنع استيرادها أو تصديرها بالاستناد إلى أحكام هذا القانون أو القوانين الأخرى"، وكذلك عرّف البضائع الممنوعة المُعيّنة في نفس المادة بقوله: "بعض البضائع الممنوعة والتي تُعيّن بقرار من المدير العام (للجمارك) لغرض الرقابة الجمركية".

أما قانون الجمارك المصري فقد نصَّ في المادة (١٢١) منه و المعدلة بموجب القانون رقم (١٧٥) لعام ١٩٩٨ على ما يلي: "يُعتبر تهريباً إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة..... أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة".

ووفقاً لنص المادة (١٥) من قانون الجمارك المصري تُعتبر ممنوعة كل بضاعة لا يُسمح باستيرادها أو تصديرها، وأضافت هذه المادة أنه إذا كان استيراد البضائع أو تصديرها خاضعاً لقيود مُعيّنة من أية جهة، فلا يُسمح بإدخالها أو إخراجها ما لم تكن مستوفية للشروط المطلوبة.

وهذا يعني أنّ المنع قد يكون مطلقاً أو نسبياً، فإذا كان مُطلقاً فإنه يُحظر استيراد أو تصدير البضاعة، وهذا يعني أنّ هذا النوع من البضائع غير خاضع للضرائب الجمركية أصلاً، أما إذا كان المنع نسبياً وهو ما يُطلق عليه بالبضائع المُقيّدة فهذه البضائع تكون خاضعة للضرائب الجمركية ولكن يُقيّد استيرادها أو تصديرها بشروط معيّنة.

وهذا ما أثار الخلاف بين فقهاء القانون المصري في صدد تحديد مدلول المنع الوارد في المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري، فذهب جانب منهم صوب قصر جريمة التهريب الغير ضريبي على السلع الممنوعة منعاً مُطلقاً، وإخراج السلع الممنوعة منعاً نسبياً عن نطاق التهريب الجمركي واعتباره مجرد مخالفة جمركية مستنديّن إلى عدة حجج ومبررات:

فمن ناحية أولى يرى بعض الفقهاء أنَّ المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري لم تستحدث التجريم بالنسبة لتهريب البضائع، ولكنها أكدت حُكماً كان قد قرره تشريع سابق وهو قانون الجمارك الملغى والصادر عام ١٩٥٥، وكانت المادة الأولى منه تُحدّد التهريب الغير ضريبي بأنّه يشمل الأصناف الممنوع استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاصة في الاستيراد والتصدير^(١)، وقد عدّل المشرّع عن هذه الأخيرة ونص في المادة (١٢١) سالفه الذكر على أنه يعتبر تهريباً مخالفة أنظمة المنع فقط، أي أنّه استبعد من نطاق التهريب البضائع المقيدة^(٢).

ومن ناحية ثانية إنّ المشرّع المصري قد وضع عنواناً للفصل الثالث من الباب الأول من قانون الجمارك وهو ((المنع والتقييد))، ثم بعد ذلك عرّف المنع بتعريف مختلف عن تعريفه للتقييد، وهذا يعني أنّه قصد التمييز بينهما ولو أراد أن يأخذ بالمفهوم الواسع للمنح لوضع عنوان هذا الفصل المنع فحسب مادام ينطوي على التقييد^(٣).

ومن ناحية ثالثة إنّ الأعمال التحضيرية لقانون الجمارك تؤكد انصراف نيّة الشارع إلى قصر الحُكم على السلع المحظورة دون المقيدة، إذ جاء بالمذكورة

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ١٠١.

(٢) نصت المادة الأولى من قانون الجمارك المصري الملغى رقم (٦٢٦) لسنة ١٩٥٥ على ما يلي: "يعد تهريباً إدخال بضائع أو مواد إلى أراضي الجمهورية المصرية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة دون أداء الرسوم والعوائد الجمركية المقررة أو بالمخالفة لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها في شأن الأصناف الممنوع استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاصة في الاستيراد والتصدير".

(٣) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ٩٢.

الايضاحية أنَّ مفهوم التهريب الجمركي في قانون الجمارك ربطه المشرع بمعايير محددة تضمنتها المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري فخرجت من عداد التهريب حالة إدخال بضائع إلى أراضي الجمهورية أو إخراجها منها بالمخالفة لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها في شأن الاستيراد والتصدير، اكتفاءً بما تضمنته هذه القوانين واللوائح من أحكام خاصة، وهذا يعني أنَّ البضائع المقيدة تخضع للقانون رقم (١١٨) لسنة ١٩٧٥ الخاص بالاستيراد والتصدير^(١).

بينما ذهب الجانب الآخر من الفقهاء إلى اعتبار مدلول المنع الوارد في المادة (١٢١) يشمل كل من البضاعة الممنوعة أو المقيدة، ويستند أنصار هذا الرأي إلى الحجج التالية:

فمن جهة أولى إنَّ قانون الجمارك الجديد لم يحذف عبارة مما أورده قانون الجمارك القديم، وإنما استعمل عبارة أخرى تشمل البضاعة الممنوعة والمقيدة بنفس الوقت وهذه العبارة هي ((أو بالمخالفة لنظام المنع))^(٢).

أما من جهة ثانية أنه يستوي في البضاعة محل التهريب أن تكون ممنوعة منعاً مطلقاً أو مقيدة، إذ العبرة في وقوع فعل التهريب هي بلحظة دخول البضاعة إلى البلاد، فإذا اشترطت القوانين الاستيرادية و التصديرية شروط معينة لإدخال أو إخراج البضائع، ثم احتال المُستورد أو صاحب

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ١٠٢.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات "القسم الخاص"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩، ص ٩٢١.

البضاعة ليتجاوز هذه الشروط وتم ضبطه، فحُكماً تقع هنا جريمة التهريب الخاضعة لنص الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك^(١).

ومن جهة ثالثة إنّ مخالفة نظام التقييد يترتب عليه الاعتداء على المصالح ذاتها التي يحميها المشرّع شأنه شأن مخالفة نظام المنع، فالمشرّع الجمركي يهدف من هذه الأنظمة إلى حماية نفس المصالح الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، ولو استهدف قصر هذه الحماية على حالة المنع المطلق لنصّ على ذلك صراحةً^(٢).

أمّا المشرّعين السوري والفرنسي فقد كانا واضحين في التسوية بين البضائع الممنوعة والبضائع المقيدة. فقد نصّ المشرّع السوري في قانون مكافحة التهريب الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (١٣) بتاريخ ١٥/٢/١٩٧٤ في المادة الأولى منه على ما يلي: "أ- يُعاقب على تهريب أو الشروع في تهريب المواد الخاضعة للرسوم أو الممنوع أو المحصور استيرادها أو تصديرها. أو المواد المُقيّد استيرادها أو تصديرها بقيود صادرة عن دائرة الاقتصاد والتجارة الخارجية بالاعتقال من ثلاث سنوات إلى ست سنوات"

وقد عرّف قانون الجمارك السوري البضاعة المقيدة في المادة الأولى منه بأنها: "البضائع التي تخضع في معرض تطبيق هذا القانون إلى تقييدات خاصة صادرة عن الجهات المخولة قانوناً". ومن هذا النص يتوضح لنا أنّ

(١) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٦٤.

(٢) د. أحمد رشاد سلام، "القانون الواجب التطبيق على ظاهرة التهريب عبر الحدود"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٥٠٥، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٣١٣.

المشرّع السوري اعتبر بأنّ محل التهريب قد يكون البضائع الممنوعة أو المقيدة ولا خلاف يُذكر بين الفقهاء حول ذلك بسبب وضوح النص.

وكذلك فعل المشرّع الفرنسي فقد نصّ في المادة (١/٣٨) من قانون الجمارك الفرنسي على أنّ البضائع المحظورة هي تلك البضائع التي يحظر استيرادها أو تصديرها تحت أي مُسمى أو تلك التي يكون استيرادها أو تصديرها خاضعاً لقيود أو شروط^(١).

(1) Art. 38, al. 1: "Pour l'application du présent code, sont considérées comme prohibées toutes marchandises dont l'importation ou l'exportation est interdite à quelque titre que ce soit, ou soumise à des restrictions, à des règles de qualité ou de conditionnement ou à des formalités particulières".

المطلب الثاني

الوسائل والأساليب الاحتياطية

لا تقتصر أساليب التهرب من الضرائب الجمركية على ارتكاب فعل التهريب الذي وضحه في المطلب السابق، وإنما هناك وسائل وأساليب أخرى يلجأ إليها المكلفين للتهرب من الضرائب الجمركية، وهذه الأساليب يصعب حصرها بسبب ما قد تتفق عنه أذهان المتهربين من أساليب احتياطية جديدة ومبتكرة، وسنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء الضوء على بعض صور التهرب الجمركي الأكثر شيوعاً والتي نصّت عليها التشريعات الجمركية المقارنة وفق الآتي:

أولاً- تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مغايرة للحقيقة بقصد التخلص من الضرائب الجمركية كلّها أو بعضها:

إنّ للعناصر المميزة للبضائع (المنشأ - المصدر - النوع - القيمة) أهمية كبيرة في ربط وتحصيل الضريبة الجمركية، وإنّ اختلاف أي عنصر من هذه العناصر يترتب عليه في معظم الأحيان اختلاف في معدل أو قيمة الضريبة الجمركية الواجبة الأداء على البضائع.

فبالنسبة لمنشأ البضاعة^(١)، فقد يترتب على استيراد البضائع من دول معينة تخفيض معدل الضرائب الجمركية المفروضة على تلك البضائع، فمثلاً

(١) عرّفت المادة الأولى من قانون الجمارك السوري منشأ البضاعة بأنه: "بلد إنتاجها سواء أكانت من المنتجات الحيوانية أو الزراعية أو الطبيعية أو الصناعية".

تنص الفقرة الثانية من المادة (١٩) من قانون الجمارك المصري على ما يلي: "ويُحدّد وزير الخزانة (المالية) الحالات التي يجب فيها تقديم المستندات الدالّة على المنشأ"^(١). وقد حدّد وزير المالية هذه الحالات ومنها حالة الاستيراد من بلاد معقود معها اتفاقيات تنص على معاملة تفضيلية جمركية سواء بخفض الضريبة الجمركية أو الإعفاء منها"^(٢).

وكذلك نصّت المادة (١٣) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تُطبّق رسوم التعريفية التفضيلية على بضائع بعض الدول وفق الاتفاقيات المعقودة لهذا الغرض وفي حدود أحكامها". وعلى ذلك فإذا طلب أصحاب الشأن تَمَتُّع البضائع بإعفاءات أو معاملات تفضيلية طبقاً لأية اتفاقية تكون سورية أو مصر طرفاً فيها، فيتعيّن أن تكون هذه البضائع مستوفية لقواعد المنشأ ومصحوبة بشهادة منشأ أو المستند الدال على المنشأ المحدد بالاتفاقية المطلوب تطبيقها، وفي حال عدم استيفائها ذلك يتم سداد الضرائب والرسوم الجمركية بالكامل.

وعلى العكس من ذلك فإنّ الاستيراد من دول معيّنة قد يترتب عليه خُضوع السلعة المُستوردة منها إلى ضرائب جمركية إضافية تزيد عن تلك

(١) تنص المادة (٣٦) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تخضع البضائع المُستوردة لإثبات المنشأ وتحدد بقرار من الوزير (المالية) قواعد المنشأ المعتمدة وشروط إثباته وحالات الإعفاء من هذا الإثبات".

(٢) قرار وزير الخزانة رقم (٧٤) لسنة ١٩٦٣ الصادر في ١٢/٨/١٩٦٣. أنظر مجموعة قانون الجمارك رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ ومجموعة القوانين المعدلة له، مصلحة الجمارك، الجزء الأول، ١٩٨٤، ص ٣٥٦.

المفروضة على سلع مُستوردة من دول أُخرى، وهو ما يُطلق عليه بالضريبة الإضافية أو التعويضية، والتي خَوَّل قانون الجمارك السوري رئيس الجمهورية بفرضها على بضائع بعض الدول^(١). وفي مصر يحق لرئيس الجمهورية بقرار منه أن يُخضع البضائع التي يكون منشؤها أو مصدرها بلداً لم تبرم مع مصر اتفاقيات تجارية تتضمن شرط الدولة الأكثر رعاية لضريبة إضافية تعادل قيمة الضريبة المقررة في جدول التعريفة، على أن لا تقل عن ٢٥% من قيمة البضاعة^(٢).

وكذلك بالنسبة للضريبة التعويضية التي نصّت عليها المادة (١٦) من قانون الجمارك السوري، والتي تُخَوَّل رئيس الجمهورية بإخضاع البضائع المُستوردة لرسم تعويضي في حالتين الأولى عندما تتمتع البضائع في بلد المنشأ بإعانة مباشرة عند التصدير. والثانية عندما تُخفّض أسعار البضائع في إحدى الدول بقصد الإغراق^(٣).

أمّا بالنسبة لمصدر البضاعة^(٤)، فالفارق الجوهرى بين منشأ السلعة ومصدرها، هو أنّ السلعة يمكن أن تصنع في بلدها ولكنها تُصدّر إلينا عن طريق بلد آخر، أي نستوردها من بلد آخر غير البلد الذي أنتجها وصنّعها^(٥).

(١) مادة (١٤) من قانون الجمارك السوري.

(٢) مادة (٧) من قانون الجمارك المصري .

(٣) راجع صفحة ٤٩ وما بعدها.

(٤) عرّفت المادة الأولى من قانون الجمارك السوري مصدر البضاعة بأنه: "البلد الذي استوردت منه مباشرة".

(٥) د. يوسف الغرياني، الأنظمة الجديدة للجمارك، مطبعة دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ١٦٠.

وترجع أهمية معرفة البلد المصدّر للبضاعة سواء كانت هذه البضاعة مُصنَّعة أو مادة أولية بالنسبة للاتفاقيات التجارية المعقودة مع بعض الدول، لذلك يسري عليها قواعد الاتفاق، كما يُتَّبَع في شأن بضائع دول السوق العربية المشتركة بتخفيضات محددة بالنسبة للتعريف الجمركية على سلع الدول الأخرى^(١).

أما بالنسبة لنوع البضاعة فهذا العنصر يُعتبر في الحقيقة حجر الزاوية بالنسبة لربط الضريبة الجمركية، فالقيمة الواردة بالفواتير عن سلعة ما لا يُمكن التأكد من صحتها إلا بعد معاينة السلعة المُستوردة والتأكد من مطابقتها للمواصفات التي وردت بالفاتورة، وعند التحقق من ذلك نتمكن من مراجعة القيمة كما نتمكن من تحديد البند الجمركي الذي تخضع له السلعة.

حيث أنَّ تعيين السلع وتحديد مواصفاتها ليس من الأمور الهينة وهو لا يحتاج فقط إلى دراسات نظرية لإمكان التفرقة بين السلع من حيث فصائلها وأنواعها، وإنما يحتاج إلى خبرة طويلة من الناحية العملية على ضوء ممارسة العمل. والصعوبة لا تأتي من التفرقة بين نوع وآخر فهذه مسألة قد يسهل التعرف عليها، وإنما الصعوبة تتجم عن ضرورة التفرقة بين ذات الأصناف المتشابهة والتي قد تُنتج في بلاد مختلفة، فقد يسهل التفرقة بين الأقمشة القطنية والأقمشة الحريرية أو حتى بالنسبة للأقمشة الحريرية فقد يسهل التفرقة بين الأقمشة المصنوعة من الحرير الطبيعي وتلك المصنوعة من الحرير الصناعي، إلا أنَّ الصعوبة تظهر عند التفرقة مثلاً بين الحرير التركيبي الذي

(١) د. أبو اليزيد على المتيث، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٥،

تُنتج الولايات المتحدة الأمريكية وبين الحرير الصناعي الذي يُنتج في فرنسا^(١).

وأهمية التفرقة في هذه الحالة ترجع إلى اختلاف الكفاية والتكلفة الإنتاجية لكلا الصنفين، مما يستتبع اختلاف القيمة وبالتالي اختلاف مبلغ الضريبة الجمركية الواجب أدائه، ونتيجة هذه الصعوبات يكون الارتكاز الأكبر على الفاتورة المقدمة من قبل المُستورد.

أما بالنسبة للقيمة، فقد نصّت المادة (٣٩) من قانون الجمارك السوري^(٢) على أنّ القيمة الواجب التصريح عنها هي الثمن المدفوع فعلياً أو الواجب دفعه عند شراء البضائع بقصد تصديرها إلى سوريا، مضافاً إليه تكاليف شحن البضائع حتى وصولها إلى سوريا وتكاليف النقل والتحميل والتفريغ إلخ. لذلك فإنّ تحديد القيمة للأغراض الجمركية والذي يُشكّل العنصر الثاني من عناصر ربط الضريبة هو وثيق الصلة بالضرائب الجمركية المفروضة على أساس قيمي^(٣)، نظراً لأنّ مبلغ الضريبة يُحدد على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة، فلو كان أساس تحديد هذه القيمة غير صحيح فإنّه سيؤدي إلى التهرب الجزئي من الضريبة الجمركية.

وعلى الرغم من أنّ القيمة الواردة في الفاتورة التي يقدمها مُستورد البضائع لا تُعتبر الأساس الوحيد في تحديد قيمة السلعة للأغراض الجمركية، وذلك لأنّ

(١) د. رفعت لبيب متياس، مرجع سابق، ص ١٦٣ وما بعدها.

(٢) تقابلها المادة (٢٢) من قانون الجمارك المصري.

(٣) راجع صفحة ٤٠ وما بعدها، وكذلك الصفحة ١٢١ وما بعدها.

الأمر لا يتعلق بطرفي التبادل فقط وإنما ينضم إليهما طرف ثالث هو الجمارك، التي لا تهتم بالصفقة المعقودة بين البائع والمشتري فحسب، ولكن بجميع الصفقات المماثلة المعقودة بين بائعين ومشتريين آخرين. ذلك أنَّ الجمارك مُلزمة بتطبيق الضريبة الجمركية القياسية بدون تمييز حرصاً على تجنّب أي تفرقة بين المستوردين هذا من ناحية، أمّا من ناحية أخرى فإنّ فكرة القيمة الجمركية تُعتبر فكرة أعم وأشمل من مجرد سوق السلعة أو سعر التوازن^(١). ولكن على الرغم من ذلك فإنّ السعر الوارد في الفاتورة التي يُقدّمها مُستورد السلعة يُعتبر أحد مكونات هذه القيمة، لا بل يُعد العنصر الأساسي فيها يُضاف إليه عناصر أو مكونات أخرى^(٢).

ومن خلال ما سبق نجد أنّه في معظم الحالات السابقة يتم التثبيت من العناصر المميزة للبضاعة (منشأ - مصدر - نوع - قيمة) عن طريق الفواتير والمستندات^(٣) التي ألزم المشرّع في كافة التشريعات الجمركية المقارنة مُستورد البضاعة أو مُصدرها أن يُقدّمها إلى الجمارك. فقد نصّت المادة (٣٩) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "..... ٢/ ز - ٢ - أ - تُثبت قيمة

(١) نص قانون الجمارك السوري على قواعد تحديد القيمة في المواد من (٣٩ حتى ٥٢).

(٢) د. محمود محمد الحسيني، قواعد تحديد القيمة للأغراض الجمركية، مطبعة الجمارك، ١٩٨٧، ص ٥ وما بعدها.

(٣) يعرف المستند بأنه: "كل محرر يكون له مصدر ظاهر ويتضمن أخباراً عن واقعة معينة أو تعبيراً عن إرادة ما فضلاً عن حجتيه أي صلاحيته للتمسك به أمام الغير". أمّا الفواتير فهي: "الأوراق التي يحررها البائعون مقابل السلع التي يقومون ببيعها إلى المشتريين متضمنة تحديد لنوع السلعة وقيمتها ومواصفاتها وكميتها وعددها ومكان وتاريخ تحريرها وما إلى ذلك من البيانات الواجب إضافتها إلى تلك الفاتورة". لمزيد من التفاصيل انظر: د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٩٦.

الصفقة للبضاعة المُصرّح عنها بوجوب إبراز فاتورة الشراء الأصلية وغيرها من المستندات المتعلقة بنفقات الشحن والضمان وسائر المصاريف والأعباء المترتبة على البضاعة..... ج- للجمارك الحق في المطالبة بإبراز العقود والمراسلات المصرفية وسائر المستندات التي تراها مناسبة لإثبات القيمة.....". وهذا الأمر ينطبق أيضاً على إثبات منشأ البضاعة فقد حوّلت المادة (٣٦) من قانون الجمارك السوري وزير المالية بإصدار القرارات المتعلقة بقواعد المنشأ وشروط إثباته.

أمّا قانون الجمارك المصري فقد نصّ في المادة (٢٣) منه و المعدلة بموجب القانون (١٦٠) لعام ٢٠٠٠ على ما يلي: "على صاحب الشأن تقديم عقود الشراء أو الفواتير الأصلية مُوضّحاً فيها شروط التعاقد وكذلك المستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من.....".

وكذلك حدد قانون الجمارك الفرنسي في المواد (٢١٥-٢١٥ مكرر ١- ٢١٥ مكرر ٢) منه المستندات المطلوبة لرجال الجمارك في حالة دخول البضاعة أو خروجها من إقليم الدولة وهي مستندات الشحن، والمستندات الجمركية التي تخص البضاعة، وكذلك المستندات التي تُفيد أنّ هذه البضاعة قد تم استيرادها بطريقة قانونية أو فواتير الشراء أو إيصال جهة التصنيع، أو أي مستندات تثبت أصل البضائع، وكذلك مستندات التصدير سواء كان المُصدّر أفراد أو شركات قانونية.

وكما ذكرنا سابقاً فإنّ هذه الفواتير والمستندات التي ألزم القانون أصحاب الشأن تقديمها إلى الجمارك يكون لها بالغ الأثر في ربط وتقدير الضريبة

الجمركية المستحقة على البضائع المُستوردة أو المُصدَّرة. ولكن في كثير من الأحيان يلجأ المُستوردون إلى تقديم فواتير ومستندات أو وثائق مزورة أو مخالفة للحقيقة، وذلك بغية التخلُّص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المُستحقة على البضاعة، والأمثلة على ذلك كثيرة ونذكر منها:

- تقديم فواتير مزورة أو صورية تتضمن أسعار مخفضة للسلع المُستوردة وذلك بغية إنقاص مبلغ الضريبة الجمركية القيمة على هذه السلع.

- أو تقديم مستندات تدل عن أنَّ البضاعة من نوع رديء أو أنَّها معفاة من الضرائب الجمركية.

- أو تقديم وثائق أو شهادات منشأ أو مصدر مغايرة للحقيقة، فيقوم المُستورد باستيراد بضائع من بلد لم يُبرم اتفاقية تجارية مع الدولة المُستوردة، ويُقدِّم شهادة منشأ أو مصدر تُبين أنه استورد هذه السلع من دول قد عُقدت بينها وبين الدولة المُستوردة اتفاقيات تتضمن شرط الدولة الأكثر رعاية.

- أو تقديم وثائق تُفيد بأنَّ البضائع قد استوردت من دولة ما في حين أنَّها تكون قد تم استيرادها من دولة أخرى، يفرض البلد المُستورد ضرائب إضافية أو تعويضية على منتجاتها لمكافحة الإغراق مثلاً^(١).

- أو أن يقوم المُستورد بوضع علامات كاذبة على البضائع، وذلك لإخفاء منشؤها أو مصدرها أو نوعها، كي يتوصل كما ذكرنا سابقاً إلى التهرب من كل أو بعض الضرائب الجمركية المستحقة عليها، كأن يقوم المُستورد

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

بوضع علامات على بضاعته توحى بأن منشؤها الصين في حين يكون منشؤها الحقيقي هو اليابان أو فرنسا^(١)، وذلك عندما تكون الضرائب الجمركية المفروضة على البضائع المستوردة من هذه الدول معدلاتها أعلى من تلك المفروضة على البضائع التي يكون منشؤها أو مصدرها الصين.

وقد صدرت عدة أحكام عن محكمة النقض الفرنسية حول المستندات المزورة، ومنها الإعلانات الكاذبة في نوع وأصل البضائع أو في تحديد المستورد أو المصدر الحقيقي، إذا تم ارتكابها عن طريق فواتير أو شهادات أو أي وثائق أخرى غير سليمة أو غير مطابقة للحقيقة، وكذلك اعتبرت من المستندات المزورة الإعلان الكاذب عن قيمة البضائع وتقديم فاتورة لا تعلن عن الثمن الحقيقي الذي دفعه البائع وتذكر فقط جزء منه (حكم محكمة النقض الفرنسية الصادر في ١/٥ / ١٩٦٦)^(٢).

ويستوي وفقاً لقانون الجمارك المصري في تلك المستندات والفواتير أن تكون مزورة أو مُصطنعة، والتزوير هو تغيير الحقيقة في محرر بقصد الغش أما الاصطناع فهو خلق أو إنشاء محرر بكامل أجزائه ونسبته كذباً إلى غير محرره^(٣).

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٨.

(٢) J.H. HOGUET. (généralités de douanes) PARIS 1972 P. 14.

أشار إليه د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٩٧.

(٣) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٧.

وقد قضت محكمة النقض المصرية أنه يستوي أن يتم اصطناع مستند مشابه للمستندات المتعارف على تقديمها لإدارة الجمارك أو أن يتم اصطناع أي مستند آخر الغاية منه تقديم معلومات أو بيانات مزورة^(١). ولكننا نرى أن الاصطناع هو طريقة من طرق التزوير ومن ثم فإن لفظ التزوير يشمل من باب أولى الاصطناع، ولذلك فلم يكن المشرع المصري بحاجة للنص عليه إلى جانب التزوير في المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري.

وقد يترتب على تقديم المكلف هذه الفواتير أو المستندات أو الوثائق المزورة إحدى أمرين، إما تمكّن المكلف من خلال هذه الصورة من إدخال البضاعة إلى البلاد بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها كلياً أو جزئياً، وبالتالي نكون أمام **جريمة تهريب جمركي ضريبي حقيقي** متمثلة في إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها، والتي سبق الإشارة إليها في المطلب السابق، أو أن يتم اكتشاف هذا التزوير من قبل موظفي الجمارك قبل إتمام إدخال أو إخراج البضائع، وبالتالي نكون أمام **جريمة تهريب جمركي ضريبي حكومي** والتي نصّ عليها قانون الجمارك السوري في المادة (٢٧٨) منه بقوله: **"يُعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:**

(١) نقض جنائي ١٧/١٢/١٩٩٨، طعن ١٧٦٣٩، س ق ٦٧، س ٤٩، ص ١٤٨٦.

نقض جنائي ١٢/٤/١٩٩٢، طعن ٥٦٧٣، س ق ٥٩، س ٤٣، ص ٣٨٧. راجع في ذلك موقع

محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

١٢ - تقديم مستندات أو قوائم مزورة أو مُغايرة للحقيقة..... بقصد التخلُّص من تأدية الرسوم الجمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً.....".

وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري بقولها: " كما يُعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مُصطنعة.....أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلُّص من الضرائب الجمركية كلّها أو بعضها.....".

وكذلك نصَّ على هذه الحالة قانون الجمارك الفرنسي في المادة (١٩٤/١) منه بقوله أنّه يُعدّ من أعمال التهريب عدم تقديم وثائق تفيد مصدر البضائع أو تقديم وثائق مزورة أو غير دقيقة أو عدم مُطابقة الوثائق للبضائع^(١).

وفي الواقع إنّهُ في هذه الحالة لا تُشكّل تلك الأفعال سوى شروع في جريمة تهريب ضريبي جمركي حقيقي، إلّا أنّ المشرّع أراد بالنص السالف الذكر اعتبارها جريمة مستقلة بحد ذاتها^(٢)، لأنّها قد تؤدي إلى ذات النتيجة التي يؤدي إليها التهريب الحقيقي والمتمثلة في التخلُّص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المستحقة على البضاعة، وهذا ما أيدته محكمة النقض

(١) Art. 419, al. 1: "Les marchandises visées aux articles 215, 215 bis et 215 ter sont réputées avoir été importées en contrebande à défaut soit de justification d'origine, soit de présentation de l'un des documents prévus par ces mêmes articles ou si les documents présentés sont faux, inexacts, incomplets ou non applicables".

(٢) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١١٧.

المصرية^(١)، عندما عرّفت التهريب الحكمي بقولها: "إنَّ التهريب يقع حكماً إذا لم تكن السلعة الخاضعة للرسم أو التي فُرضَ عليها المنع قد اجتازت الدائرة الجمركية ولكن صاحب جلبها أو إخراجها أفعال نصَّ عليها الشارع ابتداءً بأنَّ من شأن هذه الأفعال المؤثمة أن تجعل إخراج البضاعة أو إدخالها محتمل الوقوع في الأغلب الأعم من الأحوال".

وهذا ما أثار انتقاد العديد من الفقهاء حيث يرون أنَّ تلك الأفعال تُعد في حد ذاتها شروعاً في التهريب الحقيقي أو عمل تحضيري له تخلف فيه أحد العناصر اللازمة لتمام قيام الفعل^(٢)، وبما أنَّ المشرّع يعاقب على الشروع والتهريب بنفس العقوبة^(٣) فكان إسقاط هذه الفقرة أولى من بقائها لأنها تحصيل حاصل من حيث الحكم الذي قرّره، فكأنَّ المشرّع بذلك قد أعاد العقاب على المحاولة من جديد بعد أن ظنَّ أنَّه قد استبعداها من دائرة التجريم في قانون الجمارك.

ولكن يُردّ عليه جانب آخر من الفقهاء^(٤) بأنَّه يتفق معهم بأنَّ هذه الأفعال تعتبر شروعاً في التهريب متى ارتكبت بقصد التهريب من الضرائب الجمركية طالما لم يترتب عليها إدخال أو إخراج البضائع بدون أداء الضرائب الجمركية

(١) نقض جنائي ٢٠/١٠/٢٠٠٥، طعن ١٤٣٠٠، س ق ٦٦، س ٥٦، ص ٥٠٩. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٢) د. عوض محمد، مرجع سابق، ص ١٨٩.

(٣) تنص المادة الأولى من قانون مكافحة التهريب السوري رقم (١٣) لعام ١٩٧٤ على ما يلي: "يعاقب على تهريب أو الشروع في تهريب المواد الخاضعة للرسوم....".

(٤) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٦.

المستحقة عليها، ولكنَّ المشرَّع قد هدف من اعتبارها في حكم التهريب التام من أجل ترتيب أحكام الشروع على هذه الأفعال فيما يتعلق بجدوى العدول الاختياري عن التهريب قبل إتمامه، ولذلك فهم يرون أنَّ هذه الفقرة ليست عديمة الجدوى وليس من الأولى إسقاطها، لأنَّه لولا وجود هذا النص لكان الفاعل قد استطاع الدفع بالعدول الاختياري عن التهريب قبل إتمامه عملاً بالأحكام العامة وهذا ما أراد المشرَّع تلافيه بهذا النص، وبالتالي فهم يرون ونميل إليهم في ذلك أنَّ العدول الاختياري عن التهريب قبل إتمامه لا يحول في نظر القانون دون وقوع جريمة التهريب الجمركي كاملةً من مجرد ارتكاب هذه الأفعال المشار إليها، فإذا ترتَّب على التهريب الحكمي وقوع التهريب الحقيقي أصبحنا بصدد جريمتين مرتبطتين ارتباطاً لا يقبل التجزئة مما يتعيَّن معه الحكم بعقوبة واحدة على الجريمتين^(١).

ثانياً - إخفاء البضائع أو العلامات:

١ - إخفاء البضائع: ويقصد به وضع السلعة في مكان خفي غير معلوم لرجال الجمارك. بينما قصدت به محكمة النقض الفرنسية وضع البضائع في مخابئ غير مُعدَّة أصلاً لذلك^(٢)، وهذا ما نصَّ عليه المشرَّع السوري والفرنسي بشكل صريح، فقد نصت المادة (٢٧٨) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "يعتبر تهريباً بمعرض تطبيق هذا القانون بوجه خاص ما يلي:.....".

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

(٢) Cass . Crim . F . 16 Juin 1980 . J . C . P. 1980. IV : 329.

Cass . Crim . F . 24 . Novemb 1980 . D . 1980 . I . R . 275.

أشار إلى هذه الأحكام د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٨، هامش ١٤.

٧- اكتشاف بضائع غير مُصرَّح بها في المكتب الجمركي موضوعة في مخابئ مهياة خصيصاً لإخفائها أو في فجوات أو فراغات لا تكون مُخصَّصة عادةً لاحتواء مثل هذه البضائع.....". وهذا أيضاً ما نصّت عليه المادة (٣/٤١٧) من قانون الجمارك الفرنسي^(١).

وقد عرّف دليل التسويات الصادر بالاستناد إلى قانون الجمارك السوري المخبأ السري بأنه: "المكان أو الحيز الذي لم يكن موجوداً في تصميم وسيلة النقل و إنما تم إضافته فيما بعد لغاية إخفاء المهرجات به".

ورغم أنّ المشرّع السوري والفرنسي قد أفردا بنداً خاصاً في جرائم التهريب الحكمي لحالة إخفاء البضائع في مخابئ، إلا أنّنا نرى أنّ هذا الفعل لا يخرج عن جريمة عدم التصريح عنها، لأنّ إخفاء البضائع لا يشكل جريمة تهريب، بل إنّ عدم التصريح عنها هو الذي يُشكّل الجريمة حيث أنّ التصريح عن هذه البضاعة حتى لو كانت موضوعة في مخابئ ينفي الجريمة نفيّاً قطعياً^(٢).

(١) Art. 417, al, 3: "Sont assimilées à des actes de contrebande les importations ou exportations sans declaration lorsque les marchandises passant par un bureau de douane sont soustraites à la visite du service des douanes par dissimulation dans des cachettes spécialement aménagées ou dans des cavités ou espaces vides qui ne sont pas normalement destinés au logement des marchandises".

(٢) قضت محكمة النقض السورية: "أنّ مخالفة التصدير تهريباً لا تعتبر متحققة مالم يكن المدعى عليهم قد وصلوا لمركز جمارك الحدود ولم يصرحوا عما بحوزتهم بعد سؤالهم عن ذلك".
نقض مدني، قرار ٨٣ لعام ٢٠٠٠، دعوى رقم أساس ٣٠٧، مجلة القانون الكتاب الأول، وزارة العدل، دمشق، ٢٠٠١، ص ٤١٤.

أما محكمة النقض المصرية فقد توسعت في مفهوم لفظ الإخفاء الذي جاء بنص المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري^(١)، إذ قضت بأن المراد بإخفاء البضائع في معنى التهريب الجمركي هو حجبها من المُهرَّب لها فاعلاً كان أم شريكاً عن أعين الموظفين الذي أناط بهم قانون الجمارك اقتضاء الرسم.....^(٢). ومن ثم فقد أيدت حكماً قضائياً بإدانة المتهمين عن واقعة ضبط بضائع مخبأة في مكان خفي بجسم السفينة وهو عبارة عن مخبأ سري بالثلاجة^(٣).

وصور الإخفاء مختلفة ومتنوعة ولا تقع تحت حصر، كما أن تطور الزمن قد يكشف عن وسائل وطرق جديدة للإخفاء، ومن بين تلك الوسائل التي كشفها العمل الجمركي تهريب المجوهرات والأصناف الثمينة بإخفائها في طيات الملابس والأحذية وشعر السيدات، وتهريب الذهب بوضعه في أماكن حساسة من جسم الإنسان أو داخل الملابس أو الأغذية التي تُستعمل بالنسبة للأطفال حديثي الولادة، وابتلاع السبائك الذهبية الصغيرة، وتغليف الليرات الذهبية بالقماش أو الجلد واستعمالها كأزرار للملابس والمعاطف، واستعمال تجاويف السيارات وقطع غيارها والثلاجات وما شابهها في تهريب البضائع الدقيقة،

(١) تنص المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري على ما يلي: " كما يعتبر بحكم التهريب تقديم مستندات أو أو إخفاء البضائع.....".

(٢) نقض جنائي ١٩٦٧/٣/٧، طعن ١٢٩٠، س ق ٣٦، س ١٨، ص ٣٣٤. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٣) نقض جنائي ١٩٧٧/٥/٨، طعن ١١٥٩، س ق ٤٦، س ٢٨، ص ٥٥٦. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع السابق.

واستعمال الحقائق والعبوات المسحورة ذات القاعين وتجاويف الصناديق والأمتعة في تهريب البضائع الغالية الثمن والمخدرات^(١).

٢- إخفاء العلامات: ونصّت على هذه الصورة من صور التهريب المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري بقولها: "كما يُعتبر في حكم التهريب تقديم أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات.....". وعادةً ما يكون الهدف من وراء ارتكاب هذا الفعل إخفاء العلامات المُميّزة للبضاعة والتي تكشف عن نوعها أو مصدرها أو منشؤها، والتي كما ذكرنا سابقاً لها بالغ الأهمية في ربط وتقدير الضريبة الجمركية المستحقة على هذه البضائع.

وتُعتبر هذه الصورة مشابهة لصورة وضع علامات كاذبة من حيث الغاية، ولكن الفرق بين الطريقتين أنّه في هذه الطريقة يقوم المُهرّب بإخفاء العلامات الموجودة فعلاً على البضائع وذلك بإزالتها أو طمسها أو محوها وما إلى ذلك، بينما في الطريقة الثانية يقوم بوضع علامات كاذبة لم تكن أصلاً موجودة من قبل^(٢)، ولكن من الملاحظ أنّه دائماً هناك ارتباط بين الطريقتين فعندما يقوم المُهرّب بإخفاء هذه العلامات غالباً ما يقوم بوضع علامات كاذبة على هذه البضائع، أما قانون الجمارك السوري والفرنسي فلم يتضمن أي نص مشابه.

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٤٩ ، ٥٠.

(٢) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٩٨.

ثالثاً - استرداد الضرائب الجمركية عن طريق الغش والتزوير:

إن نظام (الدروباك) هو نظام عالمي تطبقه معظم دول العالم ومنها مصر وسوريا وفرنسا، ويُقصد به رد الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم السابق تحصيلها على المواد الأجنبية المُستوردة، التي استُخدمت في صناعة المنتجات المحلية المُصدرة إلى الخارج^(١).

وبموجب هذا النظام تعطي الدولة في بعض الحالات الحق لمن دفع ضريبة جمركية على سلعة معينة بالذات، بأن يسترد تلك الضريبة عند إعادة تصدير تلك السلعة المُستوردة، وكذلك يمكن استعادة الضريبة المدفوعة عن المواد الأولية المُستوردة بعد تصنيعها داخل الدولة وإعادة تصديرها إلى الخارج، والهدف هنا تشجيع حركة التصنيع والتجميع ولزيادة حجم صادراتها والعمل على إيجاد مجال لتصريفها في مختلف أسواق العالم، وذلك عن طريق خفض أسعار الصادرات من خلال هذا النظام. ويلاحظ أنَّ الدول لا تُعيد الضريبة المدفوعة بكاملها وإنما تقتطع جزءاً يسيراً منه يمكن اعتباره بمثابة نفقات إدارية للجهاز الذي يشرف على عملية تحصيل الضريبة الجمركية وردّها^(٢).

ونظام رد الضريبة الجمركية يشبه نظام السماح المؤقت سواء من حيث الغرض الذي يهدف إليه أو من حيث وسيلته في تحقيق هذا الغرض، ولكن الفارق بين النظامين هو أنَّه في حالة السماح المؤقت لا يتم دفع الضريبة الجمركية على البضاعة ابتداءً، فتنتمتع بإعفاء مؤقت من الضريبة ولا يتم دفع

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٢٩، ٢٣٠.

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة "دراسة للاقتصاد العام المصري"، مرجع سابق، ص ٢٧٦.

هذه الضريبة إلا في حالة لم يُعاد تصدير تلك البضائع خلال مدة معينة، أمّا في نظام رد الضريبة فإنّ تلك البضاعة تدفع الضريبة الجمركية عند اجتيازها الحدود ولكن تُرد تلك الضريبة إلى صاحبها، إذا ما أُعيد تصدير هذه البضاعة خلال المدة المحددة لذلك وفق القانون أو القرارات ذات العلاقة^(١).

ولقد نصّت على هذا النظام المادة (١٦٦) من قانون الجمارك السوري بقولها: "تُرد ((كلياً أو جزئياً)) الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى المستوفاة عن بعض المواد الأجنبية الداخلة في صنع المنتجات الوطنية وذلك عند إعادة تصديرها إلى الخارج....."^(٢). وكذلك نصّت المادة (١٦٧) من القانون نفسه على ما يلي: "تُرد الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى عن البضائع المعاد تصديرها لاختلاف في مواصفاتها ضمن الشروط والمُهل والتحفظات التي تحددها إدارة الجمارك"^(٣).

ولكن التطبيق العملي لنظام رد الضريبة الجمركية كشف عن أنّها في بعض الأحيان تُستخدم هذه الطريقة للتهرب من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً، ففي هذه الصورة لا يقوم المكلف بالتهرب من سداد الضرائب الجمركية مبدئياً ولكنه يحصل عليها بغير حق في لحظة تالية^(٤)، وذلك بالاستيلاء على كل أو بعض ما سبق سداده أو أداؤه من تلك الضرائب، سواء كان المُسترد هو من قام بأدائها أو غيره. والأمثلة على ذلك كثيرة ومنها مثلاً استيراد قطع

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٣٤.

(٢) وتقابلها المادة (١٠٢) من قانون الجمارك المصري.

(٣) وتقابلها المادة (١٠٥) من قانون الجمارك المصري.

(٤) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٥٣.

إلكترونية من النوع الممتاز التي تدخل في صناعة البرادات من دول أجنبية، ثم استعمال قطع بديلة عنها تكون محلية الصنع أو من نوع مُستورد أقل جودة، وبالتالي يخضع لضريبة جمركية أقل ثم استخدامها في صناعة هذه البرادات وبيع القطع الأولى في السوق المحلية كقطع غيار وبعد ذلك استرداد الضرائب الجمركية التي كان قد سبق أدائها عنها.

أو استيراد بعض الأصناف التي تتغير معالمها بعد التصنيع بحيث يتعذر معها الاستدلال عليها بشكل مستقل، ثم استخدام جزء منها في عملية التصنيع وبيع الجزء الباقي في السوق المحلية واسترداد الضرائب التي تم أدائها عن كامل الكمية المُستوردة، ومن أمثلة ذلك استيراد الخيوط الأجنبية كمكوّن من مكونات الملابس الجاهزة المُنتجة محلياً والمُعَدّة للتصدير. وقد نصّت المادة (١٠٤) من قانون الجمارك المصري في هذه الحالة على ما يلي: "إذا كانت العمليات الصناعية التي تمت على الأصناف المشار إليها قد غيرت من معالمها بحيث يتعذر معها الاستدلال على عينيّتها، فيجوز الاكتفاء بأن تكون المنتجات المُصدّرة مما يدخل في صنّعها الأصناف المُستوردة ذاتها وبشرط سبق استيراد هذه الأصناف من الخارج".

وتمثل هذه الصورة إحدى صور الاعتداء على حق الخزينة العامة في الحصول على الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب، ولكن هناك فرق بينها وبين صور التهرب الجمركي السابق الإشارة إليها، في أنّ تلك الصور تختلط فيها عمليات التهريب أي إدخال البضائع إلى الدولة أو إخراجها بطرق غير مشروعة مع التهرب من الضرائب الجمركية المستحقة، فالفعل ذاته

يشكل جريمة تهريب جمركي وتهرب جمركي في آنٍ واحد، أمّا هذه الصورة فهي ليست تهريباً جمركياً حقيقياً أو حكماً^(١)، بل هي صورة متميزة وقائمة بحد ذاتها من صور التهرب الضريبي البحث، ولكن المشرّع رأى إلحاقها بالتهريب الجمركي وتقرير ذات العقوبة المقررة لها وذلك لوحدة المحل والهدف والمتمثل في التخلّص من أداء الضريبة الجمركية، فهي لا تختلف عن التهريب الحقيقي سواء من حيث دلالاته أو خطورته، لذلك قرر المشرّع أنّ هذا الفعل ينطوي على درجة من الخطورة تجعله يقف على قدم المساواة مع التهريب الجمركي بمعناه المألوف فألحقه به وأجرى عليه حكمه.

حيث نصّ قانون الجمارك المصري في المادة (١٢٣) منه والمعدّلة بموجب القانون (٩٥) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: "تسري أحكام الفقرتين الثانية والرابعة من المادة (١٢٢) من هذا القانون (أي عقوبات التهريب الجمركي) على كل من استرد بطريق الغش أو التزوير الضرائب الجمركية أو الضرائب الأخرى.....". وقد أراد المشرّع بالنص على هذه الصورة معالجة الغش الضريبي الذي يتمثل في استرداد الضرائب الجمركية بعد دفعها في غير الأحوال التي أجاز فيها القانون هذا الاسترداد^(٢)، فلولا وجود هذا النص لكان من المستحيل توجيه تهمة التهريب إلى المكلف وينحصر بذلك حق الدولة في الرجوع عليه بقيمة ما استرد من ضرائب^(٣).

(١) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٧٦.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٩١.

(٣) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٥٣.

أما قانون الجمارك السوري وإن نصَّ على نظام رد الضرائب الجمركية ولكنه لم ينص على تجريم الاسترداد بطريق الغش، مما يتعيّن معه الرجوع إلى القواعد العامة في هذا الشأن أي قانون الجمارك في ما يتعلق بالمخالفات الجمركية وكذلك قواعد قانون العقوبات.

رابعاً - التصرف في البضائع المُستوردة المعفاة:

إنَّ الضريبة الجمركية تعتبر أحد أدوات السياسة الاقتصادية للدولة والتي يمكن من خلالها تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وخاصةً بالنسبة للدول النامية مثل سورية ومصر. فتقوم الدولة بتشجيع كافة قطاعاتها للاشتراك في مشروعات التنمية التي تهدف إلى تحقيقها، وهذه القطاعات تتمثل في قطاع الأعمال العام والقطاع الخاص إلى جانب الهيئات الاقتصادية الأخرى^(١). ولكي يتسنى اشتراك هذه القطاعات اشتراكاً فعلياً في تنفيذ الخطة الاقتصادية للدولة، فقد لجأ المشرّع إلى تحفيز هذه القطاعات بعدّة حوافز من أهمها الإعفاء من الضريبة الجمركية المستحقة على المعدات والآلات والأدوات والأجهزة اللازمة لتنفيذ مشروعاتها.

وتحرص الدول عادةً عند تقريرها الإعفاءات جمركية أن يتم ذلك لتشجيع وإقامة صناعات إنتاجية أو خدمية جديدة غير متوفرة للدولة ولتحقيق أهداف كثيرة ونذكر منها:

(١) د. أحمد رشاد سلام، مرجع سابق، ص ٣١٩ ، ٣٢٠.

- إقامة وإنشاء المصانع والمشروعات الإنتاجية والخدمية التي تساهم مساهمة إيجابية وفعالة في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية للدولة.
- تشجيع استيراد مستلزمات الإنتاج الصناعية والخدمية من بضائع وآلات وأجهزة حديثة بغرض استخدام التكنولوجيا الحديثة استخداماً مباشراً في عمليات الإنتاج والتصنيع والخدمات.
- خلق فرص عمل جديدة لتشغيل المصانع والمشروعات الإنتاجية والخدمية المعفاة مما يؤدي إلى الإقلال من نسبة البطالة.^(١)
- الارتقاء بمستوى المُنْتَج المحلي إلى مستوى الإنتاج العالمي من حيث المواصفات والجودة بما يُمكن من الاكتفاء الذاتي والتقليل من حجم الاستيراد.
- جذب الاستثمارات الخارجية من خلال توفير المناخ المناسب لذلك مما يحقق للدولة التنمية والتقدم، هذا بالإضافة إلى اعتبارات أخرى منها سياسية أو أمنية أو اجتماعية^(٢).
- وقد ورد النص على بعض هذه الإعفاءات في قانون الجمارك السوري، كما أنَّ هناك إعفاءات أخرى نصَّ عليها المشرّع السوري بموجب قوانين متفرقة، ومنها المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧ الذي حلَّ محل قانون الاستثمار رقم (١٠) لعام ١٩٩١. هذا وقد نصّت المادة (١٨٤) من قانون

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

(٢) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٧٩.

الجمارك السوري على ما يلي: "تُطبق الإعفاءات الصادرة بنصوص تشريعية مستقلة عن هذا القانون وفق ما تضمنته هذه النصوص".

وذلك على عكس المشرّع المصري الذي أصدر القانون رقم (٩١) لعام ١٩٨٣ الخاص بالإعفاءات الجمركية ونصّ على إلغاء جميع الإعفاءات الجمركية المنصوص عليها في كافة القوانين والقرارات الأخرى والسابق صدورها على هذا القانون بما في ذلك الإعفاءات الواردة بقانون الجمارك رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣، ولكن مع عدم الإخلال بالإعفاءات الجمركية بموجب اتفاقيات مُبرمة بين الحكومة المصرية والدول والمنظمات الدولية والإقليمية المنصوص عليها في قانون الجمارك^(١). ومؤدّى ذلك أنّ القانون رقم (٩١) لعام ١٩٨٣ أصبح هو المصدر الوحيد للإعفاءات الجمركية في مصر، وبعد ذلك صدر القانون رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ الذي حلّ محل القانون السابق والذي أُدخلت عليه العديد من التعديلات كان آخرها القانون رقم (٨) لعام ٢٠٠٥.

والأمثلة على هذه الإعفاءات كثيرة ونذكر منها:

- تُحصّل ضريبة بنسبة ٥% من القيمة على ما يُستورد من الآلات والمعدات ووسائل نقل المواد والسيارات ذات الاستعمالات الخاصة بالبناء (من غير سيارات الركوب) اللازمة لإنشاء مشروعات التعمير والتوسع فيها. وهذا ما نصّت عليه المادة (٤١) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصري رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ .

(١) المادة (١٣) من القانون ٩١ لعام ١٩٨٣.

- تُحصّل ضريبة بنسبة (٥%) من القيمة على ما يُستورد من الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لإنشاء وتوسعة المشروعات والمنشآت الفندقية والسياحية (مادة ٤ من القانون رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ السابق ذكره).

- تُعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب الأمتعة الشخصية والأدوات والأثاث المنزلي الخاصة بالأشخاص القادمين للإقامة الدائمة (مادة ١٧٨ من قانون الجمارك السوري).

- تُعفى من الرسوم الجمركية وسائل تأهيل وتنقل العاجزين ضمن الشروط المُعدّة من وزارة الصحة (مادة (١٨٠) من قانون الجمارك السوري) وتقابلها المادة (٩/٢) من القانون (١٨٦) لعام ١٩٨٦ المصري.

- تُعفى من الرسوم الجمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى ما يرد للاستعمال الشخصي إلى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي (مادة ١٧٢ من قانون الجمارك السوري).

وما إلى ذلك من الأمثلة على الإعفاءات والتي يصعب حصرها، ولكن مناط إعفاء تلك الأشياء أو تمتعها بتخفيضات أو تسهيلات جمركية أو السماح بدخولها مؤقتاً هو استعمالها في الغرض الذي تقرر الإعفاء من أجله. ولكن من الملاحظ أنّ هذه الإعفاءات قد شكّلت مجالاً خصباً للتهرب من الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب، وذلك عن طريق التصرف بهذه الأشياء المعفاة، لذلك كان من الضروري للحد من استخدام الأصناف المعفاة

في غير الغرض الذي تقرر الإعفاء لأجله أن ينص القانون على حظر التصرف فيها أو استعمالها في غير الأغراض التي استوردت لأجلها^(١).

وهذا ما نصَّ عليه قانون الجمارك السوري حين منع التصرف في هذه الأشياء المعفاة وذلك في موضعين، الأول المادة (١٧٣) منه والتي تنص على ما يلي: "لا يجوز التصرف في الأشياء المعفاة طبقاً لما سبق في غير الغرض الذي أعفيت من أجله، أو التنازل عنها إلا بعد إعلام دائرة الجمارك". والثاني في المادة (١٨٤) منه والتي نصّت على ما يلي: "تطبق الإعفاءات الصادرة بنصوص تشريعية مستقلة عن هذا القانون وفقاً لما تضمنته هذه النصوص وفي جميع الأحوال لا يجوز التصرف بالأشياء التي أُعفيت بمقتضى النصوص التشريعية المشار إليها في الفقرة السابقة أو بموجب هذا القانون إلا ضمن الأحكام الواردة في المادة (١٧٣) من هذا القانون مالم يكن هناك نص يقضي بخلاف ذلك".

أما المشرّع المصري فقد حظر التصرف بهذه الأشياء المعفاة في المادة التاسعة من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ والمعدّل بالقانون (٨) لعام ٢٠٠٥، والتي حظرت التصرف في الأشياء المعفاة سواء كان الإعفاء كاملاً أو جزئياً أو بتخفيضات في التعريفات الجمركية بأي نوع من أنواع التصرفات الناقلة للملكية لغير الأشخاص والجهات التي تتمتع بذات الإعفاء، أو استعمالها في غير الأغراض التي تقرر الإعفاء من أجلها، إلا بعد إخطار مصلحة الجمارك. كما نصّت المادة (٩/ز) من هذا القانون على التزام

(١) المستشار فتحي عبد السلام ابراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٧٩.

الجهات المعفاة بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضع لرقابة مصلحة الجمارك للتأكد من استعمال الأصناف المعفاة في الغرض الذي أعفيت من أجله، ويعتبر عدم مسك هذه الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات بالسجلات مخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية ويخضع للعقوبة المنصوص عليها في المادة (١١٨) من قانون الجمارك، فإذا وقع هذا الفعل بقصد التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها عوقب بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (١٢٢) من قانون الجمارك، وهذا يعني أنّه اعتبر هذا التصرف بمثابة جريمة تهريب جمركي يُعاقب عليها بنفس عقوبة التهريب الجمركي الحقيقي.

ومما سبق نلاحظ أنّ التهريب الجمركي في هذه الحالات يأخذ إحدى صورتين:

الأولى التصرف بالأشياء المعفاة، ولكن ما هو المقصود بالتصرف بالأشياء المعفاة الذي يُعد من أهم صور التهريب من الضرائب الجمركية ؟

ينطوي التصرف المنصوص عليه في التشريعات الجمركية على نوعين من التصرفات الأولى وهو التصرف المادي الذي يؤدي إلى إتلاف الأشياء أو تبديدها أو إهلاكها أمّا الثاني فهو التصرف القانوني والذي يعرفه بعض الفقهاء بأنّه: "اتجاه الإرادة نحو إحداث أثر قانوني معين"^(١). ويتمثل في إنشاء حق سواء كان حق الملكية أو أي حق عيني آخر أو نقله أو إنهائه، ولذا لا يُعد

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٧٨.

تصرفاً قانونياً كل عمل قانوني يؤدي إلى إنشاء حق شخصي كتأجير الشيء مقابل مبلغ من المال^(١).

ولكن يرى بعض الفقهاء أنَّ نقل المفهوم المدني للتصرف إلى مجال التهرب الجمركي يتطلب قدراً من التحفظ، وذلك لأنَّ (القانون المدني) قد تصدَّى لمفهوم التصرف بقصد حمايته وتحديد آثاره. أمَّا الآخر (القانون الجمركي) فقد عرض له لتجريمه، فهو في الأول مصدر للحقوق ومحل للحماية، وفي الثاني محل للتجريم، واختلاف دوره يؤدي بالنتيجة إلى اختلاف مضمونه^(٢).

وعلى ذلك فإنَّ التصرف كصورة من صور التهرب الجمركي ينبغي أن يكون له مفهومه المتميز، ولمَّا كان هذا الفعل عبارة عن سلوك إيجابي يؤدي إلى التخلُّص من الضريبة الجمركية، فإنَّه يتضمن بالضرورة نقل ملكية الشيء المعفى، ومن ثم فلا يقوم إلَّا بإنشاء هذا الحق وحده دون تعديله أو إنهائه، وتطبيقاً لذلك لا يُعد تصرفاً بالمفهوم الجمركي رهن البضائع المعفاة أو ترتيب أي حق عيني عليها كحق الانتفاع أو الاستعمال أو الاختصاص أو الامتياز، وإنما يقتصر التصرف على مجرد إنشاء حق ملكية على تلك البضائع فحسب^(٣).

(١) اعتبرت محكمة النقض السورية الإيجار من قبيل التصرف - نقض مدني ١٩٧٨/١٢/١٨ مجلة

القانون - س ٣٢ - ص ١١٧. أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٧٩، هامش ٧٤.

(٢) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٧٩.

(٣) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٢٥.

وهذا ما أكدته المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصري رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ حيث نصّت على ما يلي: "يُحظر التصرف في الأشياء المعفاة سواء كان الإعفاء كاملاً أو جزئياً..... بأي نوع من أنواع التصرفات **الناقلة للملكية** خلال فترة الحظر المقررة إلا إذا كان التصرف لشخص أو جهة تتمتع بنفس الإعفاء.....".

والتصرفات قد تكون صادرة عن إرادتين كالعقد سواء كان عقد بيع أو مقايضة، أو عن إرادة واحدة كالوصية والوقف، أمّا الميراث فإنه يُعد من قبيل الوقائع القانونية إذ لا دخل للإرادة في وجوده وإن كان يجب على الوارث أن يتقيد بنظام الإعفاءات المقررة، فيجب عليه أن يقوم بسداد الضرائب الجمركية على الأشياء المعفاة إذا كان الإعفاء شخصياً، أمّا إذا كان الإعفاء عينياً يتعلق بالبضاعة ذاتها فلا مشكلة في الأمر^(١).

أما الحالة الثانية فتتمثل في استعمال السلعة المعفاة في غير الغرض الذي تقرر الإعفاء أو التيسير الجمركي من أجله، حيث فرّق المشرّع المصري بين التصرف في الأشياء المعفاة وبين استعمال هذه الأشياء في غير الغرض الذي أعفيت من أجله. فقد نصّت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون (١٨٦) لعام ١٩٨٦ بأنه يُقصد بالاستعمال في غير الغرض الذي تقرر الإعفاء أو التيسير من أجله استخدام الأشياء خلال فترة الحظر بواسطة نفس الشخص الذي تقرر له الإعفاء أو التيسير ولكن في غير الغرض المعفاة من أجله. ومثال على ذلك استيراد سيارات خاصة بنقل العمال والبضائع لمشروع

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٨١.

يتمتع بالإعفاءات الجمركية، ثم استخدام هذه السيارات للأغراض الشخصية أو لنقل بضائع أو مواد يملكها نفس الشخص ولكن لمشروع آخر له - مزرعته مثلاً - لا يتمتع بنفس الإعفاء.

وقد نصّت المادة (٩٠/أ) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية المصري رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ على أنّه: "يعتبر الاستعمال في غير الأغراض التي تقرر الإعفاء أو التخفيضات أو تطبيق حكم المادة (٤) من هذا القانون من أجلها مخالفة لحكم المادة (١١٨/٤) من قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣".

ونستنتج مما سبق أنّه في حين قرر المشرّع المصري أنّ التصرف في الأشياء المعفاة يُعتبر تهريباً جمركياً ويخضع للعقوبات المنصوص عليها بالمادة (١٢٢) من قانون الجمارك (أي عقوبات التهريب الجمركي) أي أنّه يُشكّل جريمة تهريب، نلاحظ أنّه اعتبر استعمال الأشياء المعفاة في غير الأغراض المعفاة من أجلها مجرد مخالفة جمركية، وهذا ما سار عليه قضاء النقض في سوريا ومصر، فقد قُضيَ في سوريا بأنّ استعمال السلعة في غير ما خُصّصت له يُشكّل مخالفة جمركية^(١)، وتطبيقاً لذلك فإنّ تحويل السيارة بعد إدخالها إلى سيارة مُعدّة لنقل الركاب بدلاً من نقل البضائع يُعدّ إساءة استعمال في غير الغاية التي أُدخلت من أجلها^(٢).

(١) نقض مدني ١٩٧٦/٢/١، مجلة القانون، س ٢٧، ص ١٨٠. أشار إليه د. محمد نجيب السيد،

مرجع سابق، ص ٨٥، في الهامش.

(٢) نقض مدني ١٩٨٠/٢/٢٢، س ٣١، ص ١٨٩. أشار إليه المرجع السابق، نفس الموضوع.

وكذلك قررت محكمة النقض المصرية ما يلي: "إنَّ الشارع وإن كان حظر التصرف في الأشياء المعفاة في غير الأغراض المعفاة من أجلها أو استعمالها في غير هذه الأغراض، إلّا أنَّه اعتبر التصرف فيها وحده - دون استعمالها - على هذا النحو دون إخطار مصلحة الجمارك وسداد الضريبة الجمركية تهريباً جمركياً، وهو ما يتأتى منه أنَّ استعمال الأشياء المعفاة في غير الأغراض التي تقرر الإعفاء من أجلها دون سداد الضرائب الجمركية عليها وإن كان أمراً محظوراً لا أنَّه ليس بجريمة معاقب عليها"^(١).

ولكننا نرى وبغض النظر عن الوصف القانوني لهذا الفعل، أنَّ التصرف في الأشياء المعفاة أو استعمالها استعمالاً مخالفاً لأوجه الإعفاء كل ذلك يدخل في نطاق التهريب من الضرائب الجمركية ويُعد إحدى صورته بل من أهم صورته، وخاصة بعد تضخم حجم الإعفاءات الجمركية في كل من سورية ومصر في الآونة الأخيرة.

(١) نقض جنائي ١٩٩٨/٩/٣٠، طعن ٢٤٤٢٠، س ق ٦٣، س ٤٩، ص ٩٦٣. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

الفصل الثاني

آثار التهرب الجمركي وعقوباته

تُعد الضريبة الجمركية بمختلف أنواعها من المصادر المالية الرئيسية لمعظم الدول النامية ومنها سورية ومصر، والتي تُمَدّ الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة للإنفاق العام. إلّا أنّ ظاهرة التهرب الواسع النطاق من هذه الضرائب ستؤدي حتماً إلى إحداث آثار سلبية كثيرة مما يقلّل من كفاءة هذه الضرائب، ويؤدي إلى تراجع الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتوقف على الجباية الضريبية السليمة (المبحث الأول). وهذا ما دعا معظم دول العالم إلى محاولة التصدي لهذه الظاهرة أو التخفيف من حدّتها على الأقل. فنلاحظ أنّ كافة التشريعات الجمركية المقارنة قد اعتبرت أنّ معظم حالات التهرب من الضرائب الجمركية يُشكّل جريمة تهريب جمركي حقيقي أو حكومي، وفرضت بنفس الوقت عقوبات عديدة على مُرتكبي هذه الجرائم، وإن كانت تختلف فيما بينها من حيث شدّة هذه العقوبات تبعاً لاعتبارات عديدة تأخذها الدولة في الحسبان عند فرضها (المبحث الثاني).

المبحث الأول

آثار التهرب الجمركي

يُعد التهرب من الضرائب الجمركية ظاهرة مالية وضريبية خطيرة، يترتب عليها آثار سلبية واسعة المدى، ويتولد عنها نتائج اقتصادية وسياسية يكون لها بالغ الأثر على النشاط الاقتصادي في الدولة، مما قد يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض الضرائب الجمركية أو رفع معدلاتها (المطلب الأول). أمّا من الناحية المالية والاجتماعية فهذه الظاهرة لا تؤثر فقط على الحصيلة الضريبية المتوقعة أو الممكنة، ولكنها تؤدي بنفس الوقت إلى إحداث الكثير من الآثار الاجتماعية التي تسير عكس الهدف الذي كان يتوخّاه صانعي السياسات الاقتصادية في الدولة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الآثار الاقتصادية والسياسية للتهرب الجمركي

إنَّ التهرب من الضرائب الجمركية الواسع النطاق سيؤدي حتماً إلى إحداث الكثير من الآثار السلبية في شتى المجالات. ومن خلال هذا المطلب سنحاول إلقاء الضوء على أهم هذه الآثار من الناحيتين الاقتصادية والسياسية وفق الآتي:

أولاً-الآثار الاقتصادية للتهرب الجمركي:

إنَّ دراسة الآثار الاقتصادية التي يمكن أن يُحدثها التهرب من الضرائب الجمركية لا تكتمل إلا بدراسة الأهداف الاقتصادية التي تسعى الدول عادةً لتحقيقها من خلال فرض تلك الضرائب، ذلك أنَّ التهرب الجمركي يسير عادةً في عكس اتجاه عمل الضرائب، ويُحدث عكس الآثار المرغوبة لها.

لذلك سنقوم بإلقاء الضوء بإيجاز على أهم الأهداف الاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض الضرائب الجمركية أو رفع معدلاتها، ثم نحاول أن نُبين بعد ذلك أثر التهرب على تحقيق كل هدف من تلك الأهداف والتي يُعتبر من أهمها ما يلي:

١ - ضبط الاستهلاك لتكوين المدّخرات اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية:

على عكس الدول المتقدمة مثل فرنسا تتميز الدول النامية ومنها سورية ومصر عموماً بندرة رأس المال^(١)، وسوء استخدامه وعدم كفايته لتمويل الاستثمارات اللازمة للقيام بعملية التنمية الاقتصادية، ويتجلى نقص رأس المال في هذه الدول في ضالة نصيب الفرد من الأصول الرأسمالية المُستخدمة في الإنتاج، وهذا يعود بشكل رئيسي إلى ضعف دخول الأفراد التي يتم إنفاق معظمها على السلع الاستهلاكية الضرورية منها أو الكمالية، مما يعني انخفاض الادخار الذي عرّفه كينز بأنه فائض الدخل عن الاستهلاك^(٢)، والذي يعتبره الفقهاء الماليون عماد التنمية الاقتصادية^(٣).

والى جانب ذلك تُعاني معظم الدول النامية من الانخفاض الشديد في معدل التراكم الرأسمالي مقارنةً بالدول المتقدمة، فقد قدّر فريق من خبراء الأمم المتحدة^(٤) صافي الادخار المحلي كنسبة من الدخل القومي في مناطق العالم المختلفة عن سنة ١٩٩٩ بنحو (١٣%) في جنوب ووسط آسيا، و (١٥%)

(١) د. كريمة كريم، "الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسات التجارة الخارجية في مصر"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٨٦، القاهرة، أبريل ٢٠٠٧، ص ٨.

(٢) د. نجيب قلادة داود، مرجع سابق، ص ٢٣٩.

(٣) د. محمد الحلاق، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١١٩. وقد أشار إلى المرجع: د. محمد الحلاق: التهرب والتخلص من الضريبة في الدول التي تسير في طريق التطور، رسالة دكتوراه، جامعة أورليان، فرنسا، ١٩٨٨، ص ١١.

(٤) United Nations: Statical Yearbook. New York, 2001. Table 76. P. 83.

في الشرق الأوسط بما فيها سورية ومصر، و (٨%) في أفريقيا، و (١٥%) في الشرق الأقصى (عدا الصين واليابان)، أي بمعدل وسطي قدره (١٢%) وهو معدل شديد الانخفاض لا يتجاوز إلا بقليل ثلث نظيره في الولايات المتحدة الأمريكية (٣٢,٧%) ولا يسمح بإقامة استثمارات فعّالة، بل ولا يكاد يكفي لمواجهة الزيادة المضطردة في حجم السكان.

لذلك فإنّ قضية التراكم أو التكوين الرأسمالي تحظى باهتمام حكومات معظم البلدان النامية، حيث أنّ السير قدماً في عملية التنمية الاقتصادية في تلك الدول يتطلب زيادة الإنتاج وهذا يعتمد بشكل أساسي على التراكم الرأسمالي. حيث يرى Nurkse^(١) في دراسة له أنّ الزيادة في الدخل القومي قد لا تقابلها زيادة في ذلك الجزء من هذا الدخل الذي يتجه إلى تكوين رأس المال، إذ ينتقل منحنى الاستهلاك إلى أعلى وذلك بسبب اتصال الدول النامية بالدول المتقدمة، الذي يؤدي إلى نشر تداول السلع ونماذج الاستهلاك الجديدة وبذلك تزداد الرغبات ويزيد الميل إلى الاستهلاك في البلاد النامية مما يعوق تكوين رأس المال، وهذا يعني أنّ على هذه الدول أن تعمل على ترشيد الاستهلاك وحفز الادخار وتوجيهه نحو زيادة معدلات الاستثمار من أجل تحقيق تلك الغاية^(٢).

وينصرف مفهوم ترشيد الاستهلاك في أن تقف السياسة الضريبية في وجه الاستهلاك غير الضروري - الاستهلاك الكمالي والنصف كمالي - وتكون

(١) د. نجيب قلادة داود، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩٥.

وسيلة السياسة الضريبية في ذلك الضرائب على الدخل والثروات والضرائب غير المباشرة على السلع غير الضرورية.

ومن المعروف أنَّ إشباع الطلب المحلي لأي دولة يتم إمّا عن طريق الإنتاج الوطني أو الاستيراد من الخارج، ولكن بما أنَّ معظم الدول النامية تعاني من عدم مرونة الجهاز الإنتاجي لديها، هذا بالإضافة إلى وجود أثر النقل والمحاكاة وارتفاع الميل للاستيراد، كل ذلك يؤدي إلى أنَّ نسبة كبيرة من الاستهلاك سوف تتجه نحو السلع المُستوردة من الخارج^(١) مما يُشكّل تسرباً من دورة التشغيل والإنتاج. ولما كانت ضرورة تجميع رأس المال اللازم للتمويل تقتضي بأن يُوجّه جزء من دخول الأفراد إلى الادخار، مما يحتم على حكومات هذه الدول ضرورة التدخل عن طريق رفع معدلات الضريبة الجمركية على بعض أنواع السلع المُستوردة، وذلك للحد من تدفقها إلى السوق المحلية من أجل المحافظة على مستويات الاستهلاك ووقفها عند حدود معينة^(٢)، وتستطيع الدولة تحقيق هذا الهدف بطريقتين:

الطريقة الأولى: لجوئها إلى تطبيق وسائل قانونية للحد من الاستيراد بصورة نسبية أو مطلقة، وذلك من خلال فرض عوائق تجارية كمية أو قيمية أو إصدار القوانين والقرارات التي تمنع أو تُقيّد أو تحظر استيراد سلع معينة، وهذا كلّهُ يؤدي إلى خفض الواردات، ولكن يُعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى تخفيض الجباية الضريبية من ناحية، وبنفس الوقت تؤدي إلى ارتفاع أسعار

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩٥.

تلك السلع في السوق المحلية بشكل غير مضبوط مما يدعو إلى انتشار وشيوع ظاهرة التهريب^(١).

والطريقة الثانية: وهي استخدام الضريبة الجمركية للحد من الاستيراد، فرفع معدل هذه الضريبة على السلع الكمالية وغير الضرورية سيؤدي حسب درجة مرونة الطلب عليها إلى تخفيض حجم المُستورد منها بسبب ارتفاع أسعارها في السوق المحلية بعد فرض تلك الضريبة عليها^(٢)، وبالتالي يؤدي إلى توجيه الفائض النقدي الوجهة الوظيفية الملائمة، وعمل الضريبة الجمركية في هذه الحالة هو تحويل جزء من الموارد النقدية التي تُنفق على الاستهلاك إلى المدخرات العامة، ولكن ليس الغرض هنا الحد من الإنفاق على الاستهلاك بصفة عامة بل الحد من الإنفاق على سلع معينة وهي السلع الكمالية^(٣).

وإن كنا نرى أنه لا يوجد خط فاصل واضح وثابت بين ما يُعتبر سلعاً ضرورية أو كمالية أو ترفيهية، فإن كان هذا التقسيم يبدو ممكناً من الناحية النظرية أو من الناحية العملية بالنسبة لبعض السلع، فإنه ليس من السهولة إيجاد تحديد واضح ومنضبط وشامل بالنسبة لجميع السلع الواردة في التعريف الجمركية، وليس ذلك على مستوى مجموعة من الدول فقط بل على مستوى الدولة الواحدة أيضاً، فما يُعدّ سلعة كمالية بالنسبة لدولة أو فرد معين قد يكون ضرورياً بالنسبة لدولة أو فرد آخر والعكس صحيح.

(١) د. نجيب قلادة داود، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٣) د. نجيب قلادة داود، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

ولكن على الرغم من ذلك تمتاز هذه الطريقة بأنها إما أن تُجبر المستهلكين على تخفيض استهلاكهم لهذه السلع بعد زيادة أثمانها مما يؤدي إلى تخفيض حجم الدخل المُنفق على تلك السلع، وبالتالي تحويله إلى المدخرات وهنا تكون قد حققت الضريبة الجمركية الغرض منها، وإما أن تفشل تلك الضريبة في إحداث التحوّل المطلوب خاصةً إذا ما فُرضت على سلع تتميز بانعدام مرونتها، ولكن بالمقابل سوف تزداد حصيلّة الضرائب الجمركية المُحصّلة على هذه السلع، مما يعني أنّ ذلك سيشكّل ادخاراً نقدياً إجبارياً بالنسبة للمكلفين يتم لصالح الدولة، وإن كان ذلك يتوقف ذلك على الكيفية التي سوف تتصرف بها الدولة في تلك الحصيلّة بين أن تنفقها على النفقات الجارية (الاستهلاكية) أو النفقات الرأسمالية (الاستثمارية)، فإذا ما خُصّصت الدولة تلك الحصيلّة لتمويل تلك النفقات مثل الأشغال العامة، فهنا تُعدّ الضريبة أداة من أدوات تكوين الادخار العام وبالتالي أيضاً تكون تلك الضريبة قد حققت هدفها^(١).

ولكن لا يتوقف دور الضريبة الجمركية عند حد ضبط معدلات الاستهلاك وترشيدها لزيادة حجم المدخرات، بل لأبَد لها أن تسعى لتحقيق هدفها الأساسي المتمثل في تشجيع وتوجيه تلك المدخرات نحو الاستثمار المرغوب فيه، وهنا لأبَد لنا أن نميز بين حالتين:

الحالة الأولى: وفيها نفترض صحة قانون ساي القائل بأنّ كل عرض يخلق الطلب المقابل له، وأنّ المدخرات تتجه آلياً نحو الاستثمار حتى يتم

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٣١.

التوازن بين العرض والطلب عند مستوى التشغيل الكامل، وفي هذه الحالة نجد أنَّ الضريبة الجمركية تكون قد حققت هدفها النهائي المتمثل في تشجيع الاستثمارات بمجرد قدرتها على ضبط الاستهلاك وتكوين المدخرات التي سوف تتجه تلقائياً نحو الاستثمار^(١).

الحالة الثانية: عندما لا يمكن لنا الاعتماد على تلك الآلية التقليدية المشهورة فهنا يجب على الدولة أن تشجع تلك المدخرات في أن تتوجه نحو الاستثمار، وذلك عن طريق التأثير في معدلات الأرباح للمشروعات الاستثمارية وتقديم الحوافز والإعفاءات الضريبية لها، وكذلك حماية الإنتاج المحلي من المنافسة الخارجية، وذلك برفع الضرائب الجمركية على السلع المستوردة المثيلة وخفض تلك الضريبة على مستلزمات الإنتاج من عدد وآلات وأدوات ومواد خام من أجل توفير ظروف أفضل للإنتاج المحلي^(٢).

ومن خلال ما سبق يتجلى لنا بوضوح ما يمكن أن يُحدثه التهرب الجمركي من أضرار تصيب السياسة المالية والاقتصادية التي تنتهجها الدولة في مقتل وتُفرغها من مضمونها، فالتهرب الجمركي يضر بحوافز الادخار ويؤدي إلى انخفاض معدلاته، وبالتالي عجز هذه المعدلات المتواضعة عن القيام بأي استثمارات حقيقية تكون ذات فاعلية في عملية التنمية الاقتصادية^(٣).

ولكن يثور التساؤل هنا هل يمكن للتهرب الجمركي أن يكون أداة للادخار

والاستثمار؟

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٣٤.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٣٥.

(٣) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

قد يُظن للوهلة الأولى أنَّ ارتفاع دخول المهربين والمتهربين من أداء الضرائب الجمركية وتعاضم ثرواتهم من جرّاء ذلك قد يعني بنفس الوقت تعاضم مدخراتهم، وأنَّ هذه المدخرات لأبْدٍ وأن تتجه نحو الاستثمار في قطاعات الاقتصاد المختلفة، مما يصب في النهاية في مصلحة خطة التنمية الاقتصادية، ولكن يرى بعض الفقهاء ونميل إليهم في ذلك أنَّ هذا الظن خاطئ ولا أساس له من الصحة وذلك لعدة أسباب:

فمن ناحية أولى إنّ المُهرِّبين الأغنياء والذين يتخذون من التهريب والتهريب مهنة، ينظرون إلى الأموال التي حصلوا عليها على أنَّها نقود رخيصة لم يبذلوا فيها أي جهد يُذكر، فإنَّهم في غالبية الأحوال سينفقونها على مظاهر البذخ والترف وبناء القصور واقتناء السيارات الفارهة واكتنازها في الذهب والمجوهرات، وهذه كلها نفقات استهلاكية لا تفيد المجتمع في شيء ولا علاقة لها بالاستثمارات أو بخطة التنمية^(١).

أمّا من ناحية ثانية فإذا ما تمَّ توجيه جزء من هذه المكاسب والثروات إلى الاستثمار، فإنَّه في غالبية الأحوال يكون استثماراً قلقاً يتسم بانخفاض الكثافة الآلية والرأسمالية المستخدمة فيه، بحيث يستطيع المُستثمر أن يسترد القيمة الرأسمالية لأصوله في أقصر وقت ممكن عند الحاجة، وذلك خوفاً من المصادرة أو العقوبة في حال اكتشاف أمره^(٢).

(١) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١٢٩.

(٢) د. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم "الجريمة البيضاء - أبعادها - آثارها - كيفية مكافحتها"، بدون ناشر، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٢٠٧.

ومن ناحية ثالثة ففي غالبية الأحوال يحاول مرتكبو هذه الجرائم تهريب الأموال التي جمعوها من خلال تلك الأفعال غير المشروعة إلى الخارج، وغالباً ما تكون أموال كبيرة وتُهرَّب بعملات أجنبية^(١). وتهريب تلك الأموال عادةً ما يكون لإحدى سببين، إما الخوف من اكتشاف أمرهم وبالتالي مساءلتهم عن مصدر تلك الأموال فيُفضّلون الاحتفاظ بها في البنوك الأجنبية وللحاق بها عند الحاجة، وبذلك تكون خسرت الدولة كل هذه الأموال والمبالغ الأمر الذي يؤثر سلباً على حجم المدخرات الداخلية، ويؤدي إلى عجزها عن مواجهة حاجات الاستثمار اللازمة لعملية التنمية. أو أن يتم تهريبها بقصد غسلها في الخارج ثم إعادتها إلى داخل الدولة، ولكن حتى في هذه الحالة فغالباً ما تعود هذه الأموال لتنتج نحو المضاربة في العقارات والمجوهرات والأوراق المالية والنفقات الاستهلاكية أي أنها لا تتوجه إلى مشروعات استثمارية مفيدة^(٢).

٢ - حماية الصناعات الوطنية الناشئة:

تُعتبر الضرائب الجمركية إحدى الأسس الهامة التي تركز عليها سياسة الدول التجارية من حيث ميلها نحو الحماية أو الحرية، ويتضح ذلك من خلال ما تُقرره تلك السياسة من تخفيضات ضريبية على السلع المُستوردة، أو على العكس من ذلك فرض ضرائب جمركية بمعدلات مرتفعة على تلك السلع.

ولكن بالنسبة للدول النامية على وجه الخصوص ومنها سورية ومصر، فللضرائب الجمركية فيها دور حِماي أساسي للحد من منافسة الإنتاج الخارجي

(١) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١٣٠.

(٢) المرجع السابق، ص ١٣٢.

وخاصةً الصناعي منه للإنتاج المحلي، الذي يُعتبر أقل كفاءة منه بكافة المقاييس العالمية. فالقطاع الصناعي بالنسبة لسورية ومصر يأتي في الوقت الحاضر في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بعد قطاع الزراعة، ولاشك في أنَّ مستقبل البلاد يتوقف إلى حد كبير على إنماء هذا القطاع وتطويره وتقديم العون له^(١)، وذلك لعدة أهداف وغايات أقلها مواجهة الطلب المحلي المتزايد والمضطرد على السلع الصناعية نتيجة تزايد أعداد السكان، وكذلك العمل على إيجاد فرص عمل إضافية للأيدي العاملة الوطنية والتي تعاني من تزايد نسبة البطالة فيها^(٢)، وأيضاً لتحقيق زيادة في الصادرات الصناعية من أجل تخفيف العجز الهيكلي في الميزان التجاري لكل من الدولتين.

لكن من الملاحظ أنَّه على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته الصناعة السورية في الفترة الأخيرة، إلّا أنَّها مازالت تواجه العديد من الصعوبات والمعوقات والتي لا تحدّ فقط من قدرتها على المنافسة في الأسواق الخارجية، بل إنَّها لاتزال غير قادرة على منافسة الصناعات الأجنبية التي سبقتها في مجال التقدم التقني بعشرات السنين في السوق الداخلي أيضاً^(٣). ومن هنا تأتي أهمية تدخّل الدولة لتقديم العون وإيجاد الظروف المُحفّزة لتشجيع هذا القطاع وحمايته وخاصة في المراحل الأولى لإنتاجه، والذي غالباً ما يواجه منافسة شديدة وغير عادلة من الإنتاج المُستورد من الخارج^(٤).

(١) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٣٢٧.

(٢) د. المهدي محمد فليفل، مرجع سابق، ص ٧٩.

(٣) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٣٢٧.

(٤) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٣٧.

هذا على مستوى القطاع الصناعي ككل، وأيضاً إذا ما نظرنا إلى أي مشروع صناعي بصفة مستقلة سواء كان ذلك في دولة متقدمة أو نامية نجد أنَّ نفقات إنتاجه ستكون مرتفعة في البداية لعدة أسباب:

فمن ناحية أولى إنَّ أي مشروع في بداية نشأته يكون إنتاجه محدود ريثما يتم تعريف جمهور المستهلكين به، مما يترتب عليه أنَّ تكاليف المشروع الثابتة ستتوزع على عدد قليل من الوحدات المنتجة، مما يجعل نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف مرتفعاً، ولكن عندما يشق هذا المشروع طريقه ويزيد إنتاجه فإنَّ قاعدة التوزيع ستتوسع، وإنَّ نفس هذه التكاليف الثابتة ستتوزع على عدد أكبر من الوحدات مما يقلل من تكلفتها.

ومن ناحية ثانية فإنَّ أي مشروع يضطر في بدايته إلى توفير بعض البنى التحتية له، مثل تعبيد الطرق ومد خطوط الكهرباء والهاتف وإنشاء المباني، وكل ذلك يؤثر على تكلفة الإنتاج في مراحله الأولى.

أما من ناحية ثالثة وبسبب حداثة المشروع وانخفاض كفاءة الأيدي العاملة فيه في البداية فإنَّ إنتاجيته ستكون متدنية وترتفع قيمة المواد التالفة فيه، مما يؤدي إلى ضياع نسبة لا بأس بها من المواد المدفوع ثمنها^(١). ولذلك فإنَّ حماية القطاع الصناعي برُمته في الدولة أو على الأقل حماية الصناعات الناشئة أو كما يطلق عليها الصناعات الوليدة infant industry من المنافسة الأجنبية يُعتبر من أهم مقومات وعوامل نجاح وتطور تلك الصناعات.

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٥٤.

وقد عرّف بعض الكتاب والشراح الحماية الجمركية بأنها: "كافة السياسات التي من شأنها التأثير في هيكل الأسعار النسبية المحلية، على نحو يباعد بينها وبين المستويات التي تعكس الندرة النسبية لعوامل الإنتاج"^(١)، ومن هذه السياسات التي تتبّعها الدول عادةً الحماية عن طريق القيود التعريفية أي الضرائب الجمركية، أو عن طريق القيود الكميّة أي نظام حصص الاستيراد، أو القيود الإدارية المتمثلة في تراخيص الاستيراد وقوائم الممنوعات. ولكن تُعتبر القيود التعريفية باستخدام الضرائب الجمركية من أهم صور الحماية التي تستخدمها الدول وأكثرها ذيوياً وانتشاراً، وذلك بسبب القبول الدولي لهذا النوع من العوائق بالإضافة إلى دورها المتعدّد الأغراض على المستوى المحلي، مما يجعلها أكثر تكيفاً مع الظروف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة^(٢).

وعادةً ما تستخدم الدول الضريبة الجمركية لحماية الصناعات المحلية عبر طريقتين، الطريقة الأولى من خلال إعفاء المواد الأولية والآلات اللازمة لبعض الصناعات التي ترغب الدولة بتطويرها أو إنشاءها أو حمايتها من تلك الضرائب، والطريقة الثانية من خلال رفع معدلات الضرائب الجمركية على السلع الأجنبية المماثلة للإنتاج الوطني^(٣)، مما يؤثر على السعر الذي تباع به تلك السلع المستوردة في الأسواق المحلية - أي رفعه - وبالتالي يحد من قدرتها التنافسية المستقاة من الجودة العالية أو السعر المنخفض مقارنةً بالسلع

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

(٢) د. المهدي محمد فليفة، مرجع سابق، ص ٧٦.

(٣) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٣٢٩.

المحلية، الأمر الذي يؤدي بالنهاية إلى حماية الصناعة المحلية القائمة من المنافسة^(١)، أو تشجيع إقامة صناعة محلية مثيلة لتلك السلع المستوردة عند توافر الظروف الأخرى الملائمة لذلك.

ولكن تختلف درجة الحماية على تلك السلع باختلاف أنواعها أو منشؤها أو درجة تصنيعها، فبعض الدول تكون منتجاتها أحياناً أقوى أثراً على المنافسة من غيرها، فهنا تقوم الدولة برفع معدلات الضرائب الجمركية عليها حتى أنها قد تصل في بعض الأحيان إلى ضعف قيمة السلعة ويكون الغرض هنا منع استيرادها، وتسمى الضريبة الجمركية في هذه الحالة بالضريبة المانعة^(٢).

والضرائب الحامية كذلك تُفرض بشكل أساسي على أنواع السلع التي تنافس منتجات الدولة وتُعفى منها السلع التي لا تُنتجها الدولة أو التي لا تسمح لها ظروفها بإنتاجها، لأنَّ استيرادها في تلك الحالة لا يُهدد الصناعة الوطنية وإذا ما فُرضت ضريبة على هذه السلع فإنَّها تكون معتدلة في العادة، وكذلك عادةً ما يتم ربط مستوى الضرائب في التعريفات الجمركية بدرجة تصنيع السلعة، فكلما زادت درجة التصنيع زادت الضريبة وكلما قلَّت انخفض معدل الضريبة^(٣).

(١) Richard Blakhurst, Nicolas Marian, Jon Tumlr, Trade liberalization protectionism and inter-dependence, (GAAT) studies in international trade Genever, November, 1977, pp. 22-23.

(٢) راجع صفحة ٤٧ وما بعدها.

(٣) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

وقد تبنت أغلب التعريفات الجمركية وخاصةً تعريفات الدول النامية هذا الأسلوب المرن والشامل والذي أخذت به التعريفات الجمركية المصرية الصادرة عام ٢٠٠٧^(١).

ولكن مما ينبغي الإشارة إليه أيضاً أنَّ الضرائب الجمركية الحامية لا تقتصر وظيفتها على حماية الصناعة، بل تشمل المنتجات الزراعية أيضاً والتي يُخشى من منافستها لمنتجات الدولة مثل المحفوظات من الخضار والفواكه^(٢).

ومن خلال ما سبق نستطيع أن نلمس مدى خطورة التهريب الجمركي وخاصةً المُنظَّم منه على الصناعة الوطنية وبشكل خاص إذا كانت تلك الصناعات لم تستكمل مقومات نجاحها بعد، الأمر الذي يؤدي إلى اكتساح الصناعات الكبيرة والعريقة في الدول الأخرى للإنتاج المحلي لتفوقها عليه من نواحي متعددة، مما يعني خروج هذا الإنتاج من ساحة المنافسة قبل أن يُتاح له الوقت ليصبح على درجة من الكفاءة تسمح له بهذه المنافسة.

ومما قد يزيد الأمر سوءاً إذا كانت تلك السلع الأجنبية تتمتع في بلدها بإعانات تصدير الأمر الذي يرفع من قدرتها التنافسية لدى سوق دولة الاستيراد، وهذا ما يُعرَف بالسياسات المُخلَّة بشروط التنافس العادلة أي

(١) حيث نصت التعريفات الجمركية المصرية الصادرة عام ٢٠٠٧ أنه إذا بلغت نسبة التصنيع المحلي ٣٠% تكون نسبة التخفيض ١١٠% من نسبة التصنيع المحلي وإذا بلغت نسبة التصنيع أكثر من ٤٠% وحتى ٦٠% تكون نسبة التخفيض ١١٥% فإذا بلغت نسبة التصنيع المحلي أكثر من ٦٠% تكون نسبة التخفيض ١٢٠% من نسبة التصنيع المحلي وبحد أقصى ٩٠% من قيمة الضريبة على المُنتَج النهائي.

(٢) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

(السياسات الداعمة والممارسات الإغراقية) التي تتبّعها بعض الدول، والتي لا تكفي فيه ببيع السلعة بسعر السوق السائد بل تُباع في أسواق الدول الأخرى بأقل من تكلفة إنتاجها في الدولة المُصنّعة لها، والتي قد يكون لها نتائج وخيمة على الصناعة في حال عدم قدرة الضرائب الجمركية على التصدي لهذه السياسات بسبب انتشار التهرب الجمركي في الدولة^(١).

٣- تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومحاربة التضخم:

تتميز النُظُم الاقتصادية في دول العالم بعدم الثبات على وتيرة واحدة من حيث الازدهار والرواج أو الكساد والركود، حيث تمر هذه النُظُم بالعديد من الدورات الاقتصادية والتي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي وإن تباينت درجاته وحدّته بين نظام اقتصادي وآخر، فالاستقرار الاقتصادي في الدول المتقدمة مثل فرنسا يعني استمرار حالة التشغيل الكامل لكافة الموارد المادية والطاقات البشرية وتوازن ميزان المدفوعات في ظل استقرار الأسعار، وهذا يعني بصفة عامة تجنّب موجات التضخم والكساد^(٢).

أما في البلدان النامية مثل سورية ومصر كونها تفتقد لوجود جهاز إنتاجي كُفء ومرن يتسع للتشغيل الكامل لكافة مواردها وطاقاتها البشرية والاقتصادية، لذلك فإنّ الاستقرار الاقتصادي بالنسبة لها يعني السير قُدماً في عملية التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال ترشيد الاستهلاك وحفز الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار^(٣).

(١) راجع صفحة ٤٩ وما بعدها.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩٥.

(٣) المرجع السابق، نفس الموضوع.

ومن المعروف أنَّ مفهوم الاستقرار الاقتصادي هو المفهوم المخالف للتقلبات الاقتصادية، والتي لا تولد أصلاً في الدول النامية وإنَّما تنشأ في الدول الصناعية المتقدمة إلا أنَّ آثارها تنتقل بسرعة وسهولة إلى الدول النامية عبر التجارة الخارجية^(١) أي من خلال عمليتي الاستيراد والتصدير، وذلك لأنَّ معظم الدول النامية يرتبط حجم الدخل القومي لديها بمعدلات تبادلها التجاري مع الأسواق الخارجية التي يتزايد اعتمادها عليها للحصول على احتياجاتها من المواد والسلع الاستهلاكية أو الصناعية أو الوسيطة، هذا بالإضافة إلى اعتمادها على رأس المال الأجنبي في صوره المختلفة (قروض - إعانات - استثمارات)، وذلك لضعف المدخرات المحلية لديها. وبالمقابل نجد أنَّ هيكل صادراتها يعتمد على محصول رئيسي واحد قد يكون زراعياً أو استخراجياً^(٢)، بالإضافة إلى عدد محدود من السلع أو المواد الأولية.

ويترتب على هذا الارتباط أنَّ أي رواج أو ازدهار اقتصادي في الدول المتقدمة سوف ينعكس مباشرةً على الدول النامية، والعكس صحيح وفي كلتا الحالتين التضخم والكساد تلعب الضريبة الجمركية باعتبارها أحد أدوات السياسة الضريبية دوراً ملحوظاً في مجال تحقيق أهداف الاستقرار والنمو الاقتصادي بشكل خاص. وذلك بالرغم من اختلاف هذا الدور من حيث مضمونه ونطاقه بين الدول المتقدمة والنامية نتيجة اختلاف الأوضاع الاقتصادية لكلٍ منهما^(٣).

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٥٦.

(٢) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٤١.

(٣) د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، مرجع سابق، ص ٢٣٧.

إلا أننا وبشكل عام يُمكننا القول أنَّ الدولة يمكن لها أن تتحكَّم في مستوى النشاط الاقتصادي، بمعنى أن تقوم بمعالجة هذه التقلبات عن طريق التحكم في مستوى الطلب الفعلي الذي يتكون من الطلب الخاص والعام، ويمكنها أن تُحدِث ما تريد من آثار تعويضية للحفاظ على استقرار النشاط الاقتصادي من خلال تغيير الطلب العام زيادةً أو نقصاناً حسب الأحوال^(١).

وهنا تلعب الضريبة الجمركية دوراً مهماً وبشكل خاص في حالة التضخم الذي ينجم عن زيادة كمية النقود المتداولة، وبالتالي زيادة الطلب على السلع والخدمات بصفة مضطردة ومستمرة دون أن تقابله زيادة مماثلة في حجم الإنتاج والسلع القابلة للتداول، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأسعار باعتبار أنَّ السعر التوازني للسلعة يتحدد عند تساوي الكمية المطلوبة مع الكمية المعروضة منها. وهذا التحديد للثمن كما ينطبق على سلعة واحدة فإنه ينطبق على مجموع السلع المعروضة في السوق، إذ يتحدَّد المستوى العام للأسعار نتيجةً لتفاعل قوى العرض الكلي مع الطلب الكلي، وبالتالي فإنَّ زيادة القدرة الشرائية وكمية النقود المتداولة في أيدي الأفراد دون أن تقابلها زيادة مماثلة في عرض السلع والخدمات يؤدي إلى ارتفاع مستوى الأسعار بصفة عامة^(٢).

وفي هذه الحالة يُمكن للدولة أن تتدخل لمعالجة حالة التضخم من خلال السياسة المالية المُعوَّضة، والتي تتشكل من كل من سياسة الإنفاق العام والسياسة الضريبية^(٣) والتي تُعتبر الضرائب الجمركية أحد أدواتها، فمن خلال

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٥٦.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩٧.

(٣) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٥٦.

هذه الضرائب يمكن العمل على امتصاص الجزء الزائد من القدرة الشرائية عن حاجة السوق، أي ضغط الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يمكن أن يُحقق التشغيل الكامل^(١). حيث أنَّ فرض ضريبة جمركية أو رفع معدلاتها على سلعة ما غالباً ما يَنْتُج عنه تخفيض الطلب على تلك السلعة بسبب ارتفاع ثمنها بعد فرض تلك الضريبة عليها، إلّا أنَّ تحقيق هذا الأثر يتوقف على درجة مرونة تلك السلعة ومدى أهميتها بالنسبة للمستهلك أو المُستورد^(٢).

ولكن مما ينبغي الإشارة إليه أنَّ رفع معدلات الضرائب الجمركية على السلع المُستوردة كوسيلة لمعالجة حالة التضخم أمرٌ محفوفٌ بالمخاطر، لأنَّ ذلك يمكن أن يؤدي إلى سلسلة من الآثار التي قد تزيد من حِدّة التضخم ومن سرعته. فزيادة الأثمان نتيجة رفع معدلات الضريبة الجمركية يؤدي إلى زيادة نفقة الإنتاج وإلى زيادة الطلب خوفاً من استمرار ارتفاع الأسعار، مما يعني التدهور المستمر في القوّة الشرائية للنقود.

ولذا ينصح الكثير من الاقتصاديين^(٣) أمام تلك الاحتمالات المشار إليها أنَّه يجب على الدولة عند رفع معدلات الضرائب الجمركية لمعالجة حالة التضخم بأن تتبّع سياسة انتقائيّة، بأن تفرض تلك الضرائب أو ترفع معدلاتها على السلع التي تتصف بقلّة المرونة أو انعدامها، فعلى الرغم من أنَّ فرض تلك الضريبة على هذه السلع لن يؤثر على استهلاكها بالذات بسبب قلة مرونتها، ولكنه بنفس الوقت سيؤدي ارتفاع سعرها إلى انخفاض الدخل الحقيقي

(١) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٤٢.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٣) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٥٨.

للمستهلك، ولا سيما إذا كانت تلك السلع المُستوردة من النوع الذي إعتاد المستهلك عليه وأصبح جزءاً من برنامجه الاستهلاكي، وبذلك سيُنْفَق جزءاً من دخله على هذه السلع أكبر مما كان يُنْفَقه قبل فرض الضريبة، مما يؤثر على استهلاكه من السلع الأخرى التي يكون عرضها أكثر مرونة، وبالتالي يؤثر في زيادة الطلب الذي هو محور التضخم^(١).

ومن خلال ما سبق نستطيع القول أنه وإن كان استخدام الضرائب الجمركية على الواردات لمعالجة ظاهرة التضخم ليس هو الحل الوحيد والأمثل، لكنها تُعتبر أحد العناصر المشاركة في حل تلك المشكلة ويمكن أن تساهم بدور فعال مع الضرائب المباشرة وسياسة الإنفاق العام في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والحد من تلك الظاهرة^(٢).

وكذلك يمكن للدولة استخدام الضرائب الجمركية على الصادرات وبفعالية للحد من ظاهرة التضخم، وخاصةً في الحالة التي يكون الرواج الداخلي ناشئاً عن زيادة حجم وقيم الصادرات أو لزيادة التدفقات الرأسمالية، إذ أن فرض ضريبة جمركية على الصادرات أو رفع معدلاتها غالباً ما يكون له نتائج إيجابية سواء بالنسبة لوفرة الحصيلة أو بالنسبة لاستقرار الاقتصاد، وتلافي زيادة الطلب الداخلي الناشئ عن زيادة السيولة النقدية بزيادة الصادرات^(٣). وأيضاً يسمح ببقاء كمية أكبر من السلع في السوق الوطنية تلبي زيادة الطلب

(١) د. محمد الحلاق، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٢٨.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٣) المرجع السابق، ص ١٠٤.

الداخلي وبالتالي تحقق توازن لا بأس به بين العرض والطلب في السوق المحلية.

وفي النهاية وبعد أن استعرضنا بشكل موجز لدور الضرائب الجمركية كأحد أدوات السياسة المالية في المساعدة على استقرار الأسعار وتلطيف حدة التضخم، نستطيع أن نلمس أثر التهرب الجمركي على مدى الفعالية التي تتسم بها هذه الضرائب بصدد تحقيق أهداف الاستقرار الاقتصادي. فانتساع نطاق التهرب الجمركي يؤدي إلى تخفيض درجة فعالية السياسة الضريبية لإكبح جماح التضخم^(١)، حيث تعجز الضرائب الجمركية عن امتصاص جانب لا يُستهان به من القوة الشرائية الزائدة في التداول والداعمة للضغوط التضخمية.

كما أن التهرب من الضرائب الجمركية وخاصة إذا كان على نطاق واسع يؤدي إلى تحقيق وفر ضريبي للمكلفين بالضريبة، وهو يمثل دخلاً غير مكتسب وبالتالي يؤول معظمه إلى الاستهلاك، مما يدعم الضغوط التضخمية من جديد.

هذا بالإضافة إلى أن عملية غسيل الأموال التي تقوم بها عصابات التهريب المنظم لا تخلو من تدفق نقدي إلى تيار الاستهلاك، سواء في حالة الغسيل عبر البنوك أو القنوات المصرفية أو عن طريق السلع المعمرة كالذهب، وهو ما يعني زيادة الطلب على السلع والخدمات من خلال قوة شرائية جديدة لفئات ذات نمط استهلاكي بذخي ويتسم بعدم الرشد، وبذلك تسهم في زيادة المستوى العام للأسعار وزيادة حدة التضخم^(٢).

(١) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

(٢) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١٣١.

ولا يخفى على أحد ما يؤدي إليه التضخم من انهيار في قيمة العملة، وبالتالي اتساع رقعة العجز الخارجي وتعاضم أعباء خدمة الديون والقروض الخارجية واستنزاف جزء كبير من الثروة القومية إلى الخارج بسبب زيادة حجم الواردات وانخفاض حجم الصادرات.

٤ - المحافظة على توازن الميزان التجاري:

إنَّ من أهم أهداف السياسة المالية للدول عامةً سواء المتقدمة منها أو النامية إحداث التوازن الاقتصادي لها مع الدول الأخرى، أي أن يكون الميزان التجاري للدولة مُتَرَنِّاً على الأقل، بحيث تكون قيمة صادرات الدولة مساوية لقيمة وارداتها، أمَّا إذا كانت قيمة الواردات أكبر من قيمة الصادرات فهذا يعني أنَّ الدولة مدينة للخارج بأكثر مما هي دائنة له. وهو ما يُعبَّر عنه بوجود عجز في الميزان التجاري لديها^(١)، الأمر الذي من شأنه أن يُلقي على اقتصاد الدولة حالياً ومستقبلاً تبعات ثقيلة، لذلك تحاول جميع الدول زيادة صادراتها عن وارداتها حتى تعالج العجز في الميزان التجاري وبالتالي تقليل العجز في ميزان المدفوعات لديها.

وهنا تلعب الضريبة الجمركية دوراً مهماً في ذلك عن طريق العمل على زيادة الصادرات بتشجيع سياسة التصدير، عن طريق إعفاء الصادرات من الضرائب الجمركية حتى يكون لها القدرة على المنافسة في الأسواق الخارجية، وبنفس الوقت محاولة ضبط عمليات الاستيراد، إمَّا بطريقة مباشرة من خلال سلطات الدولة بمنع استيراد بعض السلع أو تقيدها عن طريق القيود الإدارية،

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

أو بطريقة غير مباشرة عن طريق فرض ضرائب جمركية أو رفع معدلات الضرائب المفروضة على السلع المستوردة وخاصة الكمالية منها^(١)، الأمر الذي يؤثر على كمية تلك السلع بسبب ارتفاع أثمانها بعد فرض تلك الضرائب عليها، وبذلك تستطيع الدولة أن تعيد التوازن إلى ميزانها التجاري أو على الأقل التخفيف من حدة عجزه.

وهذا يعني أن التهرب الجمركي بكافة أشكاله وصوره سوف يُمارس أثراً واضحاً في زيادة حدة العجز في الميزان التجاري، ويؤدي إلى إفشال مساعي الدولة في إعادة التوازن له. فدخل كميات كبيرة من البضائع والسلع إلى الدولة بدون أداء الضرائب الجمركية عليها أو خضوعها للرقابة، سيؤدي إلى زيادة إقبال المستهلكين عليها لانخفاض سعرها مقارنةً بالسلع المحلية، مما يعني إنفاق جانب مهم من الدخل على استهلاك هذه السلع، ويؤدي إلى الفشل في تحقيق هدف الدولة في ضبط عمليات الاستيراد العشوائية وتحسين المركز المالي للدولة والذي يتمثل في ميزان مدفوعاتها^(٢)، الذي يُمثّل مراحل تطور الدولة من دولة مدينة إلى دولة دائنة، وذلك تبعاً لكون ذلك الميزان موافق أو غير موافق.

(١) د. المهدي محمد فليفل، مرجع سابق، ص ٧٣.

(٢) هناك فرق بين الميزان التجاري وميزان المدفوعات، فالميزان التجاري هو الفرق بين قيمة الصادرات والواردات فقط، أما ميزان المدفوعات فقد عرفه صندوق النقد الدولي بأنه: "سجل منظم لجميع المعاملات الاقتصادية التي تتم خلال هذه الفترة بين المقيمين في هذا البلد والمقيمين في البلاد الأخرى". وهو يتضمن:

١- الميزان التجاري (الفرق بين الصادرات والواردات).

٢- الفرق بين تصدير واستيراد الخدمات.

٣- حركة عوامل الإنتاج مثل العمل ورأس المال. للمزيد انظر د. نجيب قلادة دواد، مرجع سابق، ص ٢٠٥، وكذلك د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، صفحة ٨٣، هامش ١.

ثانياً - الآثار السياسية للتهرب الجمركي:

إنَّ الآثار السياسية التي يمكن أن يؤدي إليها التهرب الجمركي عديدة ومتنوعة، ويأتي في مقدمتها فشل الدولة في إعمال سياستها الجمركية التي تهدف من ورائها إلى تحقيق مجموعة لا حصر لها من الأهداف في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ففي ظل الفكر المالي التقليدي كان دور الضريبة عامةً يقتصر على الغرض المالي المتمثل في حصول الدولة على الأموال اللازمة للإنفاق العام^(١) لتستطيع من خلالها تسيير المرافق العامة الأساسية، فهذا الفكر كان يدعو إلى حياد الضريبة وعدم تدخلها للتأثير على المراكز النسبية للأفراد^(٢). أمّا في العصر الحديث فنتيجة لتطور دور الدولة وانتقالها من دور الدولة الحارسة إلى المتدخلة، أصبح للضرائب بصفة عامة والضريبة الجمركية بصفة خاصة مفهوماً معاصراً يرتبط بوظيفتها كأداة مالية تُمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي في الدولة وجهات معينة^(٣)، الأمر الذي ترتّب عليه تزايد الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية عموماً والجمركية على وجه الخصوص في مجال تحقيق أهداف الدولة المختلفة.

فمن المعلوم أنَّ نظرية التجارة الخارجية تقوم على مجموعة من الفروض التي تُبيّن مدى الفائدة من الدخول في عمليات التجارة مع الدول المختلفة، لأنَّ

(١) د. محمد الحلاق وآخرون، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٣١.

(٢) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٢٤.

(٣) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩١.

ذلك سيساعد على إتباع مبدأ تقسيم العمل الدولي وبالتالي ازدياد معدل التبادل الدولي وفق الميزة النسبية لكل دولة في إنتاج الأنواع المختلفة من السلع. غير أنّ هذه الفروض قد يصعب تطبيقها عملياً وبالتالي الاستفادة الكاملة من حرية التجارة، لذلك تلجأ الدول إلى إتباع مجموعة من السياسات بهدف ترشيد تجارتها الخارجية تصديراً واستيراداً بالشكل الذي يساعد على بلوغها أهدافها، ومن هذه السياسات فرض نوع من الرقابة على التجارة الخارجية بحيث لا يُترك تحديدها وفقاً لقوى العرض والطلب، وإنّما توجهها الإدارة الاقتصادية بالطريقة التي تؤثر على مكوناتها زيادةً أو نقصاناً من الصادرات أو الواردات.

وهناك أساليب متعددة تستخدمها السياسة الجمركية لممارسة هذه الرقابة منها الوسائل المالية والتجارية والنقدية، وتعتبر الضريبة الجمركية إحدى الوسائل المالية التي تستطيع من خلالها السياسة الجمركية بلوغ أهدافها. فعلى سبيل المثال يبدو أثر السياسة الجمركية في تشجيع الصادرات من خلال إعفائها من كافة الضرائب الجمركية حتى تتمكن صادرات الدولة من المنافسة في الأسواق الخارجية^(١)، وعلى العكس من ذلك فقد تُفرض ضريبة جمركية بمعدلات مرتفعة على بعض أنواع السلع المُصدّرة وذلك بقصد تحقيق نوع من التوازن في السوق الداخلية، حتى لا تكون تلك السلعة المُصدّرة والتي تُمثّل تلبية وإشباع لحاجات المستهلكين خارج حدود الدولة على حساب المستهلكين داخل الدولة، وهذا ما يدعو إلى فرض الضرائب الجمركية على الصادرات بهدف تحديد كمياتها^(٢).

(١) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

(٢) المرجع السابق، نفس الموضوع.

أما الضريبة الجمركية على الواردات وهي تفوق الضريبة على الصادرات أهميةً وخاصة بالنسبة للدول النامية، فتعتبر من أهم أدوات السياسة الجمركية التي تُستخدم لتحقيق أغراض متعددة. فقد تسعى من خلالها الدولة إلى امتصاص القوة الشرائية الفائضة لدى الأفراد في وقت التضخم، وتُستخدم أيضاً لمعالجة العجز في الميزان التجاري عن طريق التقليل من كمية السلع المُستوردة والعمل على زيادة السلع المُصدّرة^(١)، كما أنّها تُعتبر من أهم الأدوات التي تُستخدم للتأثير في الكميات الاقتصادية الكلية (الاستهلاك والادخار والاستثمار). وعلى الجانب الاجتماعي تلعب دوراً هاماً في إعادة توزيع الدخل القومي بين طبقات المجتمع وفئاته^(٢).

هذا بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه الضريبة الجمركية في توجيه الأنشطة والمشروعات الاقتصادية الوجهة التي تتفق وسياسة الدولة، التي قد ترى أنّ هناك أوجه نشاط صناعية معينة يتطلب الأمر تشجيعها وأخرى يجب تثبيطها^(٣). فنقوم هنا بإعاقه الصناعات الغير مرغوب فيها وذلك بحرمانها من المزايا الضريبية التي تُتاح للصناعات المرغوب فيها، وبنفس الوقت تقوم السياسة الجمركية بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع الأجنبية المُستوردة المشابهة أو المماثلة للسلع الصناعية المحلية المراد تشجيعها^(٤).

(١) د. محمد خير العكّام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٢٥.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٩١.

(٣) د. أحمد ماهر عز، "التهرب الضريبي في القانون المصري"، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

(٤) د. زينب السيد عليوة، مرجع سابق، ص ٢٧١.

كما قد تُستخدَم الضرائب الجمركية كوسيلة لجذب الاستثمارات الخارجية من خلال ما تُقدِّمه من حوافز جمركية للصناعات الوطنية والصناعات الناشئة بصفة خاصة، فيحاول المستثمر الأجنبي الاستفادة من تلك الميزات باستثمار أمواله في مثل هذه الدول حيث يُرجَّح معها الحصول على أرباح مرتفعة.

وكذلك لا يمكن إنكار الدور الذي تقوم به الضرائب الجمركية في مجال العلاقات السياسية الدولية، إذ تلجأ الحكومات من خلال فرض تلك الضرائب إلى التمييز في المعاملة بين الدول المختلفة، فنُقرِّر تخفيف عبء الضرائب الجمركية على السلع التي يكون مصدرها أو منشؤها بلداً ترغب بتقوية علاقتها السياسية معها، أو قد تقوم برفع معدلات الضرائب الجمركية على بلاد أخرى تهدف إلى الحد من العلاقات التجارية معها. وكذلك يرتبط بالأغراض السياسية الدور الذي تلعبه الضريبة الجمركية في تحقيق التكامل الاقتصادي وقيام الوحدات والتكتلات الاقتصادية، وذلك باعتبار أنَّ التعريف الجمركية تُعتبر من أهم أدوات السياسة الجمركية في الوصول إلى تحقيق أهداف تلك الوحدات والتكتلات.

ومن خلال ما سبق نرى أنَّ السياسة الجمركية تُعتبر من أهم السياسات الضريبية والمالية التي تُستخدم في توجيه النشاط الاقتصادي والتجاري، وفي دفع عملية النمو وتحقيق الاستقرار في كافة الدول وذلك بغض النظر عن نُظمها الاقتصادية والسياسية.

ولكن مما ينبغي الإشارة إليه أنَّ الدولة وهي تضع سياستها الضريبية أو الجمركية تفترض أنَّ كل شخص سيقوم بدوره في المساهمة فيها، من خلال

التزامه بأداء الضرائب المفروضة عليه، ولكن مع انتشار التهرب من الضرائب الجمركية بشكل واسع وبخاصة في الدول النامية وشيوع ظاهرة التهريب فيها، فإن ذلك سترك آثاراً سلبية على تلك السياسات المُتَّبعة من قبل الدولة الأمر الذي يؤدي إلى فشلها في تحقيق أهدافها.

فمن ناحية أولى يؤدي التهرب الجمركي وخاصةً إذا ما تمَّ عن طريق ارتكاب جرم التهريب إلى الخطأ في السياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة، لأنَّ هذه الأفعال تتم في الخفاء دون أن تُسجَّل في حسابات الدخل القومي^(١)، ولا يخفى على أحد ما يترتب على الاقتصاد الخفي من عدم مصداقيته في البيانات والإحصائيات الرسمية، فالدولة وهي المسؤولة عن صُنْع السياسات الضريبية عموماً نتيجة هذا القصور في المعلومات لا تستطيع الحصول على أرقام صحيحة وحقيقية عن معظم المتغيرات الاقتصادية كالاستهلاك وحجم التصدير والاستيراد مما يُلحق أضرار بالسياسة الجمركية.

ومن ناحية ثانية فإنَّ التهرب الجمركي يؤدي إلى إلغاء الدور التخصيصي للسياسة الجمركية وبحول دون بلوغها أهدافها في توجيه الإنتاج الوجهة المرغوبة^(٢). فعلى سبيل المثال لو أرادت السياسة الجمركية حث قطاع صناعي ما على الازدهار أو التوسُّع لأنَّه يُنتج سلعاً ضرورية لأفراد الشعب، تقوم بإعفاء مستورداته من الآلات والمعدات الصناعية والمواد الأولية من كافة الضرائب الجمركية، وكذلك تقوم بفرض ضرائب جمركية وبمعدلات عالية على

(١) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١٣١.

(٢) د. عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص ٣٦.

السلع المُستوردة المشابهة للسلع التي يُنتجها هذا القطاع وذلك من أجل حمايته.

وبنفس الوقت إذا رأت السياسة الجمركية تثبيط قطاع صناعي آخر لأنه يُنتج سلعاً كمالية أو مُضرة بالصحة العامة، مثل الدخان فهنا تلجأ إلى رفع معدلات الضرائب الجمركية على مُدخلات إنتاجه، ولكن إذا تمكّن هذا القطاع من التهرب من أداء تلك الضرائب المفروضة عليه فإن احتمالات الريح سوف تزدهر لديه وتتوسع أنشطته فتزاحم بقية القطاعات المراد تشجيعها في الاستحواذ على الموارد الاقتصادية النادرة. أمّا القطاع الأول المرغوب فيه فإنّ التهرب من الضرائب الجمركية الحامية له سوف يؤدي إلى تقليص إنتاجه بسبب المنافسة الشديدة له من السلع المُستوردة، ولذلك نجد أنّ التهرب هنا سار عكس الهدف المرجو من قبل السياسة الجمركية، فالقطاع الذي ازدهر وتطور هو القطاع الثاني والذي اضمحل وكسدت بضاعته هو القطاع الأول المرغوب فيه^(١).

ومن ناحية ثالثة نجد أنّ التهرب الجمركي سيحرم الدولة من الاستفادة من المزايا والتسهيلات الجمركية التي يمكن أن تحصل عليها من خلال الانضمام إلى الاتفاقيات التجارية والجمركية مع الدول الأخرى.

ولتوضيح ذلك نفرض أنّه تم إبرام اتفاقية تجارية بين ثلاث دول الدولة (أ) وتتميز بإنتاج الزيت والدولة (ب) تتميز بإنتاج المنسوجات والدولة (ج)

(١) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

وتتميز بإنتاج المنظفات، وقد تمّ الاتفاق فيما بين هذه الدول على منح معاملة جمركية تفضيلية على السلع المُصدّرة من أي دولة إلى أخرى ضمن هذه الاتفاقية، وذلك بخفض الضرائب الجمركية المستحقة على سلعها عند الاستيراد بمعدل ٣٠% مثلاً تمييزاً لها عن الدول الأخرى، ففي حين تتمكن الدولة (ج) والتي تتميز بشيوع ظاهرة التهريب والتهرب الجمركي فيها من الاستفادة من مزايا الاتفاقية، فتستطيع سلعتها المُصدّرة إلى دول الاتفاقية من أن تتنافس وبفاعلية سلع الدول الأخرى بسبب التخفيضات الجمركية التي حصلت عليها، نجد بالمقابل وبسبب دخول كميات كبيرة من الزيت أو المنسوجات من دول أخرى غير عضو في الاتفاقية إلى الدولة (ج) عن طريق التهريب وبدون أداء أي ضريبة جمركية عليها، أنّ سلع الدولة (أ) و(ب) ستُلاقي كساداً في تلك الدولة فتكون قد أعطت ميزات ضريبية للدولة (ج) ولم تستفيد هي بدورها من أي معاملة تفضيلية.

ومن خلال الأمثلة السابقة نستطيع القول أنّ التهريب من الضرائب الجمركية سيترتب عليه آثاراً سلبية تؤثر على الدولة في شتى المجالات، لأنّ هذا يعني أنّ الدولة لا تستطيع أن تستخدم تلك الضرائب كأداة للسياسات المالية والاقتصادية فيها، مما يُفقد أهم الأدوات المستخدمة في العصر الحديث للتوجيه الاقتصادي. وخاصةً كما ذكرنا سابقاً بعد تراجع الدول عموماً عن استخدام أساليب المنع والتقيّد للحد من مستورداتها بسبب عدم القبول الدولي لها وبسبب آثارها السلبية التي تنجم عن المعاملة بالمثل من الدول الأخرى الأمر الذي يؤدي إلى كساد منتجات الدولة التصديرية.

المطلب الثاني

الآثار المالية والاجتماعية للتهرب الجمركي

سبق وأن بيّنا أنّ التطور الذي لحق بوظيفة الدولة في العصر الحديث، وانتقالها من دور الدولة الحارسة إلى دور الدولة المُتدخّلة، قد استتبع استخدام الضرائب بصفة عامة والضرائب الجمركية بصفة خاصة لتحقيق العديد من الأغراض، فالدول عامةً لم تعد تسعى من خلال فرض الضرائب الجمركية إلى الحصول فقط على الإيرادات، وإنما تُهْدَف من خلالها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ولكن التهرب الجمركي والذي أصبح يُشكّل ظاهرة عامة تقريباً في معظم الدول النامية، غالباً ما يؤدي إلى فشل الدولة في تحقيق تلك الأهداف وبنفس الوقت يترك آثاراً سلبية أخرى ستؤثر على الدولة والمجتمع من مختلف نواحي الحياة. ولذلك وبعد أن بيّنا في المطلب السابق التأثير السلبي الذي يُخلفه التهرب الجمركي من الناحية الاقتصادية والسياسية، سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء الضوء على الآثار السلبية التي يمكن تتّجُم عن التهرب من الضرائب الجمركية من النواحي المالية والاجتماعية وفق الآتي:

أولاً- الآثار المالية للتهرب الجمركي:

إنّ النمو والتقدم الاقتصادي الذي تُعايشه معظم بلدان العالم في الوقت الراهن يؤدي إلى تزايد الحاجات العامة للأفراد بشكل مضطرد وسريع، وهو ما يعني تزايد الضغوط على حكومات دول العالم المتقدمة منها والنامية على حدٍ

سواء من أجل زيادة الإنفاق العام^(١)، لتأمين الخدمات العامة لمختلف فئات الشعب. ولكن إن كانت ضغوط الإنفاق العام في الدول المتقدمة مثل فرنسا أكبر منها في الدول النامية، بسبب اتساع نطاق الحاجات العامة فيها مقارنةً بدول أخرى مثل مصر وسوريا، إلّا أنّ هذه الأخيرة تواجه أيضاً ضغوطاً كبيرة في هذا المجال، فالزيادة المضطردة في عدد السكان في محيط تلك الدول ستكون له آثاره الواضحة على الحاجة إلى زيادة النفقات على خدمات الصحة العامة والتعليم العام والمساكن والطرق والمواصلات والصرف الصحي والكهرباء والماء... إلخ^(٢)، هذا بالإضافة إلى أنّ حكومات تلك الدول تواجه نفقات هائلة في سبيل القيام بعملية التنمية الاقتصادية ومجاراة التطور التكنولوجي الهائل الذي يشهده العالم في زمننا الحاضر.

ومن المعروف أنّ قدرة أي دولة على تأمين الخدمات العامة لأفراد المجتمع تتوقف إلى حد كبير على حجم الإيرادات التي تستطيع الحصول عليها، والتي يأتي في مقدمتها الإيرادات الضريبية بمختلف أنواعها وصورها^(٣).

ولكن إذا ما نظرنا إلى الوضع في سوريا ومصر نجد أنّ هذه الدول تواجه مشكلات كبيرة في فرض وتحصيل الضرائب، فما زال النشاط الزراعي هو السائد فيها وهو معفى بأغلبيته من الضرائب، كما أنّ مستويات النشاط

(١) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٩٥.

(٢) د. المرسي السيد حجازي وآخرون، مرجع سابق، ص ١٥٨.

(٣) د. محمد الحلاق، "الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٦، ص ٨.

الاقتصادي والدخل القومي منخفض لديها، فضلاً عن انتشار المنشآت الصناعية والحرفية الصغيرة أو المتوسطة وعدم إمساكها للدفاتر والحسابات المنتظمة.

هذا بالإضافة إلى أنَّ متوسط الدخل الفردي فيها مُنخفض مقارنةً بالدول الأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى غياب الأوعية المناسبة لضريبة الدخل فيها، ومما يزيد الأمر سوءاً غياب الجهاز الضريبي القادر على ربط وتحصيل تلك الضريبة بكفاءة وفعالية بعد فرضها^(١). ولا يبدو الأمر أفضل بالنسبة لضرائب الإنفاق مثل الضريبة العامة على المبيعات في مصر ورسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية، ففرض وتحصيل تلك الضرائب يواجه مجموعة كبيرة من الصعوبات والمُعوقات التي تؤدي إلى انخفاض حصيلتها تلك الضرائب.

هذا في الوقت الذي يتوفر لهذه الدول بسبب ارتفاع نسبة تجارتها الخارجية إلى دخلها القومي وعاء ضريبي مناسب يتمثل في التجارة الخارجية سواء الصادر منها أم الوارد^(٢)، لذلك فكان من المفترض أن تُشكّل الضرائب الجمركية المفروضة على تلك التجارة مورداً هاماً وغزيراً من موارد الخزينة العامة لهذه الدول، ولكننا نجد في الواقع أنَّه على الرغم من اعتماد تلك الدول بشكل كبير على الضرائب الجمركية وفرضها على مجموعة كبيرة من السلع وبمعدلات مرتفعة أحياناً، إلّا أنَّ حصيلتها ماتزال متدنية ولا تُحقّق الهدف المنشود منها وذلك يعود لمجموعة من العوامل والأسباب التي يأتي في مقدمتها

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٢) المرجع السابق، ص ٣٦.

انتشار وشيوع ظاهرة التهريب والتهرب من أداء تلك الضرائب^(١)، فقد قدّر بعض الخبراء الاقتصاديين أنّ حجم التهريب الجمركي وفق الأنظمة والتشريعات النافذة في سورية لا يقل عن مثلي الرسوم التي يدفعها القطاع الخاص وهذا لا يشمل التهريب^(٢). ومن خلال الجدول التالي الذي يُبيّن تطور حصيلة الرسوم الجمركية إلى الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة في سورية خلال أعوام مختلفة نستطيع أن نلمس حجم التهريب من الضرائب الجمركية: (أرقام الجدول بمليارات الليرات السورية)

السنة	الرسوم الجمركية	إجمالي الضرائب المباشرة وغير المباشرة	الإيرادات العامة	المستوردات من السلع والخدمات	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة (١) إلى (٣)	نسبة (١) إلى (٤)	نسبة (١) إلى (٥)
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)			
٢٠٠٠	١٠,١	١٢١,٤	٢٧٥,٤	٢٦٣,٨	٩.٣,٩	%٣,٦	%٣,٨	%١,١
٢٠٠١	١٢,٥	١٥٦,٢	٣٢٢,١	٢٩٦,٨	٩٧٤,٠	%٣,٨	%٤,٢	%١,٢
٢٠٠٢	١٠,٨	١٣٥,٨	٣٥٦,٣	٣٢٤,١	١٠١٦,٥	%٣,٠	%٣,٣	%١,٠
٢٠٠٣	١٥,٣	١٩٣,٢	٤٢٠	٣١٥,١	١٠٦٧,٢	%٣,٦	%٤,٨	%١,٤
٢٠٠٤	١٨,٨	٢٠١,٦	٤٤٩	٤٧٧,١	١٢٥٣,٩	%٤,١	%٣,٩	%١,٤
٢٠٠٥	٢٠,٦	٢١٥,٨	٤٦٠	٥٨٨,٨	١٤٧٩,٦	%٤,٢	%٣,٤	%١,٣
٢٠٠٦	١٥	٢١٠,٤	٤٩٥	٦٩٥,٥	١٦٥٠,٢	%٣	%٢,١	%١,٥

المصدر : أرقام الجدول مأخوذة من بحث للدكتور فادي الخليل وآخرون، "الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية في القطر العربي السوري"، مجلة جامعة تشرين للبحوث التجارية والعلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والمالية، المجلد ٣٠، العدد ٣، جامعة تشرين، اللاذقية، ٢٠٠٨، ص ١٠٨.

(١) د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(٢) د. سمير سعيّفان، مرجع سابق، ص ٤٠.

نلاحظ من هذا الجدول أنَّ نسبة الرسوم الجمركية إلى الواردات هي نسبة متدنية جداً لا تتناسب مع المعدلات المرتفعة للضرائب الجمركية في سورية. فقد بلغت تلك الرسوم إلى المستوردات من السلع والخدمات عام ٢٠٠٠ (٣,٨%)، وانخفضت هذه النسبة عام ٢٠٠٦ إلى (٢,١%). فكيف يكون لدينا قانوناً جمركياً صارماً ورسوماً مرتفعة تُفرض على معظم السلع المستوردة وأحياناً الضرورية والشائعة منها، وبنفس الوقت تكون الحصيلة الضريبية منخفضة، الأمر الذي يعطي دلالة قاطعة أنَّ حجم التهرب من تلك الضرائب يفوق النسبة المُحصَّلة منها بعدة مرات، وطبعاً هذه الأرقام والإحصائيات لا تشمل عمليات التهريب والتي قد تُشكِّل الحصيلة الجمركية الضائعة بسببها أكثر من تلك النسب.

وكما ذكرنا سابقاً إنَّ التهرب من أداء الضرائب الجمركية سواء عن طريق ارتكاب جريمة التهريب أو من خلال استخدام أساليب الغش يؤدي بنفس الوقت إلى التخلُّص من مجموعة كبيرة من الضرائب والرسوم التي يتم تحصيلها مع الضرائب الجمركية، ويأتي في مقدمتها رسم الإنفاق الاستهلاكي الصادر بالمرسوم (٦١) لعام ٢٠٠٤ وتعديلاته، حيث يتم تحصيل هذا الرسم على معظم السلع المستوردة عن طريق الأمانات الجمركية، فالواقعة المنشئة لهذا الرسم هي نفس الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ويُحصَّل معها.

هذا بالإضافة إلى الضريبة الموحدة على الاستيراد والتي تم دمجها مع الرسم الجمركي بموجب المرسوم التشريعي رقم /٣٣٦/ تاريخ ٢٨/٩/٢٠٠٢

وتعديلاته، وهذه الضريبة حُلَّت بموجب القانون رقم ١/ لعام ١٩٨٠ محل الرسوم والضرائب والإضافات التالية:

- إضافات الدفاع الوطني المحددة بالقانون ٢٤٣/ لعام ١٩٥٦ المعدل بالقانون رقم ٣٨٣/ لعام ١٩٥٧ بنسبة (١٥%) من الرسوم الجمركية.

- رسم المرفأ المحدد بالقانون رقم ٨٧/ لعام ١٩٥٨ وتعديلاته.

- رسم المدارس المحدد بالقانون ١٥٠/ لعام ١٩٥٨ بنسبة (٢%) من الرسم الجمركي.

- رسم الاستهلاك البلدي على البضائع المُستوردة المحددة بالقانون رقم ٦١/ لعام ١٩٥٠ المعدل بالقانون رقم ١٨/ لعام ١٩٥٩ بنسبة (٤%) من قيمة البضائع.

- رسم النقل البحري المحدد بالقانون رقم ٨٨/ لعام ١٩٥٩ بنسبة (٢%) من قيمة البضائع.

- رسم ترخيص طلبات الاستيراد والتصدير المحدد بالقانون رقم ١٧٦/ لعام ١٩٥٩.

- رسم الإحصاء المحدد بالقانون رقم ٢٠٣/ لعام ١٩٦٠.

ويتم توزيع حصيلة الرسوم الجمركية والضريبة الموحدة على الاستيراد على النحو الآتي:

• ١٠% للبلديات.

- ٤% لمؤسسة أبنية التعليم.
- ١% للمؤسسة العامة للنقل البحري.
- ١% لمرفأَي اللاذقية وطرطوس.

ويتم اقتطاع النسب المذكورة أعلاه من إجمالي الرسوم المُحصَّلة من قبل مديريات الجمارك وفقاً لمعدلات المرسوم رقم /٣٣٦/ لعام ٢٠٠٢ وتعديلاته وتوريدها إلى الجهات صاحبة العلاقة، أمّا المبالغ المتبقية من هذه الرسوم والبالغة نسبها ٨٤% تم توزيعها كما يلي:

- ٧٢% رسوم جمركية.
- ٨% رسم الإحصاء.
- ٤% رسم الاستيراد.

ونلاحظ مما سبق أنَّ الدور التمويلي للضرائب الجمركية في سورية لا ينحصر فقط في تحصيل تلك الضرائب لصالح خزانة الدولة، بل يتعداه إلى تخصيص جزء منها لتمويل مؤسسات الدولة الحيوية والتي تساهم بشكل كبير في عملية التنمية الاقتصادية مثل (البلديات - المدارس - المرفأَي)^(١).

لذا يمكننا القول أنَّ التهرب الواسع النطاق من الضرائب الجمركية سيترك آثاراً واضحة على قدرة الدول وبشكل خاص النامية منها مثل سورية ومصر -وذلك بسبب أهمية تلك الضرائب بالنسبة لها- على القيام بمهامها وتقديم الخدمات العامة لأبناء المجتمع، وذلك بسبب النقص الكبير في الحصيلة

(١) د. فادي الخليل وآخرون، "الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية في القطر العربي السوري"، مجلة جامعة تشرين للبحوث التجارية والعلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والمالية، المجلد ٣٠، العدد ٣، جامعة تشرين، اللاذقية، ٢٠٠٨، ص ١١٠.

الضريبية المتوقعة أو الممكنة، الأمر الذي سيؤثر حتماً على قدرة الدولة على أدائها لوظائفها وتمويل النفقات العامة^(١). هذا بالإضافة إلى أنَّ انخفاض الحصيلة الضريبية عما هو متوقع سيؤدي إلى عجز الموازنة العامة للدولة عن الوفاء بالمتطلبات المالية اللازمة لمشروعات الأشغال العامة ومشروعات البنية الأساسية، مما سيترك آثاراً ملحوظة على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية برمتها.

ولهذا ونحن نتحدث عن الناحية التمويلية البحتة للضرائب الجمركية نجد أنَّ الدولة قد تلجأ في مواجهة هذا الواقع ولتغطية النفقات العامة والضرورية إلى استخدام أساليب تمويلية على درجة عالية من الخطورة، ومنها الإصدار النقدي أو التمويل التضخمي، الذي يُعتبر الطريق الأسهل للتمويل وخاصةً في الدول النامية، ولكن بنفس الوقت يُخلف مجموعة كبيرة من الآثار الاقتصادية والاجتماعية السيئة^(٢). ولعلَّ من أهم مخاطره أنَّه يؤدي إلى زيادة كمية النقود المتداولة في أيدي الأفراد دون أن تقابلها زيادة مماثلة في كمية السلع والخدمات المعروضة في السوق، الأمر الذي يعني الارتفاع المستمر في الأسعار وبالتالي انخفاض القيمة الشرائية للعملة الوطنية مما ينعكس في النهاية على مستوى معيشة المواطن^(٣).

(١) د. عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ١٩٧.

(٣) د. محمد سعد الشربيني، مرجع سابق، ص ٢٦.

أمّا إذا لجأت الدولة إلى الاقتراض وخاصة من الخارج لمواجهة عجز الموازنة العامة لديها، وذلك على الرغم من وجود طاقة ضريبية قومية تسمح بتغطية هذا العجز ولكنها تذهب إلى جيوب المهربين، فليس بخافٍ على أحد الآثار المترتبة على المديونية الخارجية والتي تزيد في بعض الدول النامية مثل مصر عن الناتج القومي لديها^(١).

فهذه القروض تُلقِي عبئاً مالياً إضافياً على الدولة يتمثل في قسط القرض مع فائدته والتي قد تصل إلى القسط ذاته، والذي تظهر قسوته عند استحقاقه أو استحقاق أحد أقساطه، الأمر الذي يعني أن تُحوّل الدولة العملات الأجنبية اللازمة لاستيراد المواد والآلات اللازمة لمشروعات التنمية إلى دائنيها قبل أن تبدأ باستثمار أموال تلك القروض، أو قد تضطر الدولة إلى الاقتراض لفترة قصيرة وبسعر فائدة عالٍ وذلك لسداد أقساط القروض السابقة المستحقة^(٢)، مما سيُحمّل الدولة أعباء مالية إضافية، هذا بالإضافة إلى أنّ القروض الخارجية تعتبر مبرراً كافياً لخضوع الدولة المدينة لشروط الدائنين ومنها صندوق النقد الدولي وهي شروط قاسية تنال من الاستقلال الاقتصادي للدولة وتفرض عليها ضغوطاً انكماشية عالية^(٣).

(١) د. عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) د. أحمد ماهر عز، التهرب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٩٩ وما بعدها.

(٣) د. إيمان غسان شحرور، عجز الموازنة العامة في سورية وآثاره الاقتصادية، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي:

[http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiiah63-](http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqtisadiiah63-64eman_ghassan.pdf)

64eman_ghassan.pdf، آخر تحديث يوم الأحد ٢٨-٤-٢٠١٤ الساعة ١١ ليلاً.

وإذا لجأت الدولة لمواجهة نقص الحصيلة الضريبية نتيجة التهرب الجمركي إلى فرض ضرائب جديدة سواء كانت ضرائب جمركية أو غيرها، أو لجأت إلى رفع معدلات الضرائب المفروضة أصلاً، فإنَّ هذا سيؤدي إلى شدة شعور المكلف بفداحة العبء الضريبي، مما يفتح مجالاً متزايداً من التهرب الضريبي بكافة أشكاله وصوره هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنَّ زيادة العبء الضريبي سيُضعف الحافز على العمل والإنتاج والاستثمار والتي تسعى معظم الحكومات إلى تشجيعه من خلال الحوافز الضريبية^(١).

وهكذا ومن خلال التحليل السابق نستنتج أنَّ التهرب الواسع النطاق من الضرائب الجمركية، وبشكل خاص في الدول النامية والتي تعاني من مجموعة من المشكلات على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي والمالي، جعلتها أكثر اعتماداً على الضرائب الجمركية^(٢)، فإنَّ ذلك التهرب والذي يكاد أن يكون منظماً سوف يضر بحوافز الإنتاج ويخفِّض مستوى الرفاهية لمجموع أفراد المجتمع ويُسيئ إلى نمط تخصيص الموارد المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة، ويؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية والمالية التي يلقيها الغير متمتعين بالحس الوطني -ممن امتهنوا سرقة الأموال العامة لتكوين الثروات الغير مشروعة- على أبناء المجتمع الذي يعاني معظم أفرادهم من الفقر ونقص الدخل والذي لا يكاد يكفي الحاجات الضرورية والأساسية اللازمة لحياة الإنسان، فضلاً عما تُخلِّفه تلك الأنشطة الغير مشروعة من عمليات واسعة النطاق

(١) د. محمد سعد الشربيني، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٢) سوسن الهدهد، التسرب المالي لدى خزانة السلطة الفلسطينية وعلاقته بالمستوردات غير المباشرة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١٠، ص ٣٥.

لغسيل الأموال وتهريبها إلى الخارج وبالعملات الصعبة مما يُشكّل نزفاً خطيراً للثروة القومية للمجتمع.

ثانياً - الآثار الاجتماعية للتهرب الجمركي:

كما أسلفنا سابقاً إنّ التهرب الجمركي عادةً ما يؤدي إلى عكس النتيجة أو الأثر الذي تسعى الدولة لإحداثه من خلال فرض الضرائب الجمركية، لذلك فإنّه يتوجب علينا قبل البحث في الآثار الاجتماعية التي يمكن أن يحدثها التهرب من تلك الضرائب أن نلقي الضوء على بعض الأهداف الاجتماعية التي يمكن للدولة أن تحققها من خلال فرض الضرائب الجمركية أو رفع معدلاتها على بعض السلع، ثم نحاول بعد ذلك بيان أثر التهرب على تحقيق تلك الأهداف والتي يُعتبر من أهمها ما يلي:

١ - تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع:

إنّ من أهم الأهداف الاجتماعية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض مختلف أنواع الضرائب تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع وطبقاته بصورة أكثر عدالة وملاءمة وأقل تفاوتاً، وهذا الهدف غالباً ما يسهّل تحقيقه عن طريق الضرائب المباشرة مثل الضرائب على الدخل والثروة^(١).

(١) فهذه الضرائب توصف بأنها شخصية أي أنها تراعي الظروف الشخصية والأعباء العائلية للمكلف عند اقتطاع الضريبة.

ولكن وكما ذكرنا سابقاً فقد استلزمت طبيعة البنیان الاقتصادي في مصر وسورية الاعتماد بشكل أكبر على الضرائب غير المباشرة بصفة عامة وعلى الضرائب الجمركية بصفة خاصة، وذلك لعدة أسباب تمّ التطرّق إليها سابقاً.

وهنا يثور التساؤل كيف يمكن للدولة أن تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية وتقريب الفوارق بين طبقات المجتمع من خلال الضرائب الجمركية التي توصف أصلاً كضريبة عينية غير مباشرة على الاستهلاك بأنّها غير عادلة، فالذي يتحمل عبئها عادةً هم الفقراء وذوي الدخل المحدودة. وتفسير ذلك أنّ هذه الفئات من المجتمع تُعتبر ذات ميل حدي مرتفع للاستهلاك مقارنةً بالطبقات الغنية^(١)، وهي تُخصّص الجزء الأكبر من دخلها لتلك الغاية وهذا يعني أنّ هذه الطائفة من الضرائب تؤدي عموماً إلى إعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح الفئات محدودة الدخل^(٢).

لذلك عادةً ما تلجأ الدول النامية التي لا تتوافر لديها خيارات بديلة في الاعتماد على أنواع أخرى من الضرائب لتحصيل الإيرادات العامة، إلى محاولة ربط سياسة الضرائب الجمركية بسياسة توزيع الثروة، التي يُفترض أنها تنشُد التوازن بين دخول الأفراد مما يحقق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع وذلك عن طريقين:

(١) د. محمد الحلاق، دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٧.

(٢) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٦٤، ٤٦٥.

الطريق الأول: ويتم ذلك من خلال التمييز في المعاملة الضريبية للسلع المُستوردة بحسب أهميتها لأفراد الشعب وخاصةً الفقراء وذوي الدخل المحدود، فتقوم الدولة بتخفيض معدلات الضريبة الجمركية على السلع الضرورية مثل الرز والسكر وحليب الأطفال، أو أحياناً تقوم بإعفاؤها كلياً من تلك الضريبة حتى تُمكن هذه الفئات من الحصول على هذه السلع أو على منفعتها بأسعار مناسبة^(١).

وبنفس الوقت يتم رفع معدلات الضرائب الجمركية على السلع الكمالية، والتي يكاد ينحصر استهلاكها بالطبقات الغنية أو مرتفعة الدخل في المجتمع مثل (السيارات الفارهة - المجوهرات - التحف - أسلحة الصيد إلخ)، وبالتالي فإنَّ هذه الفئة هي وحدها من ستتحمل عبء تلك الضريبة المرتفعة، وبذلك يمكن أن تساهم الضرائب الجمركية ولو بقدرٍ بسيط في الحد من التفاوت في دخول الأفراد.

ولكن يرى بعض الفقهاء أنَّ تحقيق ذلك يستوجب تبويب السلع والخدمات وحساب مدى مرونتها في السوق ومدى أهميتها للمستهلك، وبرأيهم أنَّ هذا الأمر ليس بالصعب في الدول النامية لأنَّ هناك تباين واضح في أنماط الاستهلاك بين الطبقات الغنية والفقيرة فيها^(٢).

وكذلك الأمر فيما يتعلق بأسلوب فرض الضريبة الجمركية حيث أنَّ توسُّع الدولة في استخدام الأسلوب القيمي في فرض تلك الضريبة قد يساعد نوعاً ما

(١) د. المهدي محمد فليقة، مرجع سابق، ص ٧٢.

(٢) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ٨٤.

على التخفيف من عبئها على الطبقات محدودة الدخل، وذلك على اعتبار أنَّ السلع غالية الثمن والتي يستهلكها الأغنياء سوف تُحمّل بعبء ضريبي أكبر من السلع الرخيصة التي يستهلكها الفقراء مما يُحقق نوع من العدالة في فرض تلك الضرائب^(١).

أما الطريق الثاني التي تسعى الدولة من خلاله إلى تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع يتم من خلال سياسة الإنفاق العام. فالضريبة الجمركية تعتبر من أهم المصادر الضريبية التي تعتمد عليها الدول النامية عموماً لتمويل النفقات العامة، فإذا ما قامت الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب الجمركية على النفقات التحويلية، والتي تُنفق بدون مقابل بهدف تحسين مستوى معيشة الطبقات الفقيرة في المجتمع، مثل إعانات البطالة ودعم السلع التموينية الأساسية (السكر - الرز - الزيت إلخ)، فإنَّ ذلك يعني أنَّ الدولة قد قامت باقتطاع الضريبة الجمركية ذات المعدل المرتفع من الأغنياء وإضافة حصيلتها من خلال تلك التحويلات إلى الفقراء، مما يساهم في تحقيق التوازن الاجتماعي بين الفئات المختلفة في المجتمع^(٢).

وفي ضوء ما تقدّم يُمكننا القول أنَّ تحقيق التضامن الاجتماعي وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع يُعدّ أمراً ممكناً من خلال الضرائب الجمركية وذلك على المدى القصير من خلال الطريقتين السابقتين، وكذلك تستطيع الضريبة الجمركية كما يرى بعض الفقهاء أن تساهم في تحقيق العدالة

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٦٥.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٣٠.

الاجتماعية على المدى الطويل إذا ما استطاعت تحقيق هدفها الأساسي المتمثل في تكوين المدخرات لدى الأفراد وتكوين رأس المال وحُسن توجيهه نحو المشروعات الاستثمارية، التي يمكن من خلالها إيجاد فرص عمل جديدة لذوي الدخل المحدود أو العاطلين عن العمل، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة دخولهم وتحسين مستوى المعيشة في المجتمع بأسره^(١).

وبعد هذا الاستعراض السريع لإحدى الأهداف الاجتماعية للضريبة الجمركية نجد أن أول الآثار يمكن أن يؤدي إليها التهرب الجمركي يتمثل في هدم الأثر التوزيعي للضرائب الجمركية بالطريقة التي بيناها آنفاً، فإن كان من الممكن لهذا النوع من الضرائب الغير مباشرة أن يساهم ولو إلى حدٍ ما في إعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات الاجتماعية، وذلك عن طريق تخفيض معدلات الضريبة الجمركية على السلع التي يستهلكها الفقراء وزيادة هذا المعدل على السلع التي يُقبل عليها الأغنياء، فإنَّ التهرب من هذه الأخيرة سيؤدي إلى زيادة حدة التفاوت الطبقي في المجتمع.

وبالإضافة إلى ذلك فإنَّ التهرب الجمركي يؤثر في العدالة الاجتماعية من عدة نواحي أخرى:

فمن ناحية أولى إنَّ نقص حصيللة الضرائب الجمركية بسبب كثرة التهرب من أدائها وإذا ما أخذنا في الاعتبار أنَّ هذا النقص سيكون مؤثراً على الحصيللة الكُلية لإيرادات الضرائب، كون الضرائب الجمركية تحتل مكاناً هاماً بينها، فإنَّ ذلك قد يدفع الدولة إلى رفع أسعار الضرائب الجمركية وبشكل

(١) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ٨٥.

خاص على السلع الضرورية التي تتّصف بانعدام أو قلة المرونة، أو أن تقوم بفرض ضرائب جمركية جديدة على أوعية لم تكن الضرائب تطالها. وقد لا يقف الأمر عند هذا الحد بل قد تلجأ الدولة بقصد تعويض هذا النقص في الحصيلة إلى رفع معدلات مختلف أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وهذا يعني أنّ تكلفة التهرب الجمركي يمكن أن تمتد في بعض الأحيان لتشمل كافة أفراد المجتمع^(١)، الذين يصبحون مطالبين بتأدية ضرائب إضافية ليتمكن المهريين وتجار السوق السوداء من بناء القصور والفيلات واقتناء المجوهرات والتحف والسيارات الفارهة مما يصيب العدالة الاجتماعية في مقتل.

كما أنّ هذا القصور في الحصيلة الضريبية والذي قد يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بواجباتها الأساسية تجاه ذوي الدخل المحدود من خلال النفقات التحويلية ذات البعد الاجتماعي، قد يدفع بها إلى الاستدانة بعقد القروض الداخلية أو الخارجية لتغطية هذه النفقات. وليس بخافٍ على أحد الآثار التوزيعية الهامة التي تنجم عن القروض، فهي تعيد توزيع الدخل بين مختلف الفئات في الجيل الواحد وكذلك تعيد توزيعه بين مختلف الأجيال^(٢)، وهذا التوزيع الناجم عن القرض سيكون حتماً في غير مصلحة ذوي الدخل المحدود ويسير دائماً في عكس اتجاه العدالة الضريبية والاجتماعية.

فالقرض الداخلي عادةً ما يُقدّمه الأغنياء وذوي الدخل المرتفعة كونهم أكثر قدرة على الادخار من الفقراء، ولكن عند تسديد هذا القرض فإنّ ذلك سيتم

(١) د. محمد سعد الشربيني، مرجع سابق، ص ٢٧.

(٢) د. عزت عبد الحميد البرعي، مرجع سابق، ص ٣٨.

من خلال الضرائب التي يشترك في أدائها كافة أفراد المجتمع، وقد يكون الفقراء أكثر مساهمة في هذا التسديد في الدول النامية التي تعتمد بشكل أكبر على الضرائب الغير مباشرة والتي تُحصَل في معظمها من محدودي الدخل، وهذا يعني أننا سوف نأخذ حصة ضريبية من خلال تلك الضرائب أغلبها من الفقراء لكي نُسدّد للأغنياء أقساط القرض وفوائده، وإذا ما أخذنا في الاعتبار أنّ معظم المتهربين من أداء الضرائب الجمركية هم من الأغنياء والتجار وهم من سيساهمون في إقراض الدولة، فهذا يعني أننا اقتطعنا من أموال الطبقة الفقيرة والتي لا تكاد تكفيهم لتأمين الحاجات الضرورية والأساسية لأسرهم لنسدّد للأغنياء ثمن تهريبهم، وفي ذلك ظلم شديد ومساس بالعدالة الاجتماعية عدة مرات سواء عند التهريب أو عند تسديد القرض وفوائده، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بشكل مطلق لصالح ذوي الدخل المرتفعة^(١).

هذا ولا تقتصر الآثار السلبية للقروض عامة على ذلك بل إنها تمتد لتشمل الأجيال القادمة، فالقروض تُعيد توزيع الدخل لصالح الجيل الحالي (المُتقِرِض) ضد الأجيال القادمة، التي قد تظل تسدّد أقساط تلك القروض عشرات السنين لتدفع ثمن التهريب الواسع النطاق مما يجافي العدالة الضريبية أيضاً.

أمّا إذا كان القرض العام الذي لجأت إليه الدولة أجنبياً فإنّ آثاره السلبية ستكون أسوأ من سابقه بالنسبة للطبقات الفقيرة في المجتمع، فبالإضافة إلى أنّه يمثل استنزافاً لثروات البلاد، فإنّه يؤدي إلى خضوع الدولة المدينة إلى

(١) د. أحمد ماهر عز، التهريب الضريبي في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

اشتراطات وتحكم الدائنين وفي مقدمتهم صندوق النقد الدولي، فعلى سبيل المثال يتوجب على الدولة المدينة التي تطلب إعادة جدولة ديونها أن توافق على القيام بمجموعة جاهزة من البرامج والسياسات الاقتصادية التي يضعها الصندوق، والتي تهدف إلى خفض الإنفاق العام وزيادة الإيرادات العامة للدولة المدينة.

فبالنسبة لخفض الإنفاق العام يشترط صندوق النقد الدولي إجراء خفض كبير في بند النفقات التحويلية ذات الطابع الاجتماعي وخاصةً فيما يتعلق بدعم السلع التموينية والغذائية، وهذا يعني زيادة العبء على الفقراء لتأمين مستلزمات الحياة الأساسية والتي تحاول الدولة تأمينها لهم بسعر معقول^(١).

كما يشترط الصندوق خفض الأجور ووضع حد أقصى لها أو تجميدها وتغيير سياسة الدولة تجاه قضية التوظيف، هذا بالإضافة إلى التخلص من الدعم الاقتصادي الذي تتحمله موازنة الدولة من جراء وجود بعض شركات القطاع العام الخاسرة وذلك إماً بتصفية تلك الشركات أو بيعها للقطاع الخاص، وهذا يعني تشريد آلاف العمال محدودي الدخل أصلاً وفقدانهم لعملهم ومورد رزقهم الوحيد.

كذلك من الشروط التي يضعها صندوق النقد الدولي ضغط الإنفاق على التعليم والصحة وتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار في هذه المجالات، الأمر الذي سيؤثر بشكل مباشر على الفقراء لأن معظم الأغنياء وميسوري

(١) فعلى سبيل المثال في سورية يباع الكيلو غرام من السكر المدعوم من الدولة بسعر ٢٧ ليرة سورية بينما سعره في السوق النظامية ١١٠ ليرات سورية.

الحال نادراً ما يتلقون علاجهم في المشافي العامة، فهم إما يعتمدون على العيادات والمشافي الخاصة في ذلك، وإن كانوا أكثر مقدرة ربما يتلقون العلاج في الخارج، ففي سورية على سبيل المثال تقوم المشافي العامة بتقديم العلاج المجاني لكافة المرضى ومن كافة الفئات وبدون أي مقابل، وأحياناً تتفق الدولة على علاج شخص واحد مبالغ خيالية قد يحتاج الموظف لأن يوفر من راتبه سنوات حتى يستطيع تجميعها مثل أدوية علاج السرطان وعمليات القلب المفتوح.

هذا بالنسبة للسياسات المتعلقة بخفض النفقات، أما فيما يتعلق بزيادة الإيرادات فإنّ الصندوق يشترط زيادة أسعار الطاقة وزيادة رسوم الخدمات، وزيادة الضرائب غير المباشرة والانتقال إلى ضريبة المبيعات أو القيمة المضافة بالنسبة للدول التي لم تأخذ بها حتى الآن^(١).

وفي النهاية نرى أنّ هذه السياسات سواء ما تعلّق منها بخفض النفقات أو زيادة الإيرادات فكأنها مرسومة أصلاً لزيادة العبء على الفقراء وزيادة حدة التفاوت الطبقي في المجتمع، مما يعني هدم آخر صرح للعدالة الضريبية في المجتمعات النامية، والمتمثل بسياسات الدعم والتوظيف التي تنتهجها بعض حكومات هذه الدول مثل سورية لتخفف ولو بقدر بسيط العبء عن كاهل الفقراء.

(١) د. إيمان شحرور، مرجع سابق، ص ٩٨.

أما من ناحية ثانية فإنَّ التهرب الجمركي الواسع النطاق والمُرتكَّب بشكل خاص من قبل كبار التجار والمستوردين أو من قبل عصابات التهريب المنظم، فإنَّ تلك الجرائم سوف تسمح لهذه الفئة بالحصول على دخول غير مشروعة تزيد الأغنياء غنى وربما تتقل بعض الأشخاص من الفقر إلى الغنى، وهذه الطبقة الغنية تكون بمنأى عن الضرائب وخصوصاً المباشرة منها، كما أنَّ هذه الأنشطة تؤدي إلى تنامي حجم الاقتصاد الخفي^(١) وتؤدي كذلك إلى زيادة كبيرة في الدخل غير المُسجَّلة لبعض الفئات، وهذا يعني الاختلال في توزيع الدخل القومي وهدم جهود الدولة في إعادة توزيعه تحقيقاً للعدالة الاجتماعية.

ومن المعلوم أنَّ الاقتصاد الخفي يعمل على إعادة توزيع الدخل بشكل عشوائي وغير منظم، وغالباً ما يكون ضد نمط التوزيع المستهدف من قبل الدولة، ومما يزيد الأمر سوءاً أنَّ هذا التوزيع الغير منظم غالباً ما يكون لصالح فئات غير مُرشَّدة اقتصادياً، فهو يكون لصالح تجار السوق السوداء والمستوردين الكبار وتجار المخدرات والمرتشين من أصحاب النفوس الضعيفة وغيرهم ممن يرتكبون جرائم التهريب أو يساعدون على ارتكابها، وبالنسبة لهم ستكون النقود التي جمعوها من خلال تلك الأنشطة رخيصة أي أنَّها أتت بدون تعب أو مشقَّة وبالتالي سيوجهونها أو جزء منها إلى الاستهلاك البذخي والاستفزازي، دون أن يُقيموا أي توازن بين منفعة السلعة وقيمتها، وبالنظر إلى

(١) يقصد بالاقتصاد الخفي جميع الدخل التي لا يكشف عنها للإدارة الضريبية وبالتالي لا تخضع للضرائب وبخاصة ضرائب الدخل، فالمُهرَّب عندما يُدخل البضائع إلى إقليم الدولة بدون أداء الضرائب الجمركية عليها ثم يقوم ببيعها في السوق المحلي سوف يحقق ربحاً وربما يكون كبيراً وهذا الدخل المحقق لن يكون خاضعاً لضريبة الدخل بسبب عدم علم الإدارة الضريبية به.

حجم تلك المبالغ الكبيرة التي ستتوجه إلى الاستهلاك فإنّ ذلك سيساعد على زيادة حدة التضخم وارتفاع الأسعار عامةً. وليس بخافٍ علينا أن التضخم يزيد الفقير فقراً والغني غنى مما يخل بالتوازن الاجتماعي في الدولة^(١).

أما إذا قام مرتكبو تلك الجرائم بتهريب تلك الأموال إلى الخارج خوفاً من المساءلة في المستقبل، فإنّ تهريبها عادةً ما يكون بالعملات الأجنبية مما يؤثر في حجم المدخرات والدخول في الدولة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تآكل أوعية الضرائب^(٢). كما أنّ خروج تلك المبالغ من الدولة سيؤثر على إقامة المشروعات الاقتصادية والإنتاجية التي يمكن أن تساعد تلك الأموال في إنشائها وكانت ستستوعب أعداداً كبيرة من عاطلين عن العمل، وحتى لو عادت تلك الأموال بعد غسلها في الخارج فإنّها غالباً ما تعود للمضاربة في العقارات والأراضي وسوق الأوراق المالية، وهذا يعني أن تتفاقم مشكلة البطالة في المجتمع والتي تحرم الموازنة العامة للدولة من ضرائب مباشرة أو غير مباشرة كانت ستحصل عليها من عمل أو إنفاق هذه الفئة العاطلة عن العمل فيما لو وجدت عملاً، مما قد يضطر الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب القائمة لكي تُفّق بعضاً منها كإعانات للبطالة ومعنى هذا كله أن تسير العدالة الضريبية في طريق مُعوج^(٣).

(١) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص ١٣١.

(٢) المرجع السابق، ص ١٣٠.

(٣) المرجع السابق، ص ١٣٢.

ولذلك ومن خلال ما سبق نستطيع أن نستنتج أنّ التهرب الجمركي يعمل عكس الأثر التوزيعي الذي تريد الحكومة إحداثه من خلال الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب الأخرى، والذي يتحمل تكلفته بالنهاية أصحاب الدخل المتوسطة والمنخفضة مما يُخل بالعدالة الضريبية ويؤدي إلى اتساع فجوة التفاوت في الدخل وانتشار الأمراض الاجتماعية التي قد تُهدّد أمن المجتمع وسلامة بنيانه.

٢ - حماية الصحة العامة في المجتمع:

في معظم الأحيان تلجأ الدول كافة سواء المتقدمة منها أو النامية إلى أسلوب التدخل المباشر لمنع دخول السلع الضارة بالصحة أو الأخلاق العامة في المجتمع إلى أراضي الدولة، وذلك بمنع استيرادها نهائياً وفق نظام الحظر مثل منع استيراد الأفيون والكوكائين والحشيش والمواد المسرطنة إلخ. أو قد تقوم الدولة بمنع استيراد سلع معينة من بعض البلدان التي تنتشر فيها الأمراض والأوبئة، مثلما منعت معظم دول العالم استيراد الأغذية من الاتحاد السوفيتي السابق إثر انفجار مفاعل تشيرنوبل النووي، وتسرب الغبار الذري في مناطق واسعة من أوكرانيا مما أدى إلى حدوث تلوث إشعاعي للمحاصيل الزراعية والماشية فيها^(١).

ولكن هناك سلع أخرى لا تستطيع أو لا ترغب الدولة بمنع استيرادها نهائياً وذلك لمجموعة من الاعتبارات، وإنّما تهدف إلى التقليل من استهلاكها حفاظاً على صحة مواطنيها، مثل الدخان والمشروبات الروحية والكحولية، فتقوم

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٨٩.

هنا الدولة بفرض ضرائب جمركية وبمعدلات مرتفعة على استيراد هذه السلع الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع ثمنها في السوق المحلي بعد فرض تلك الضرائب عليها، مما قد يدفع بعض المستهلكين إلى الإحجام أو التقليل من استهلاكها، ومما يميّز هذا الأسلوب أنّه يحقق إلى جانب الاعتبارات السابقة اعتبار مالي يتعلق بزيادة الحصيلة الضريبية^(١).

فلذلك نستطيع القول أنّ أول أثر للتهرب من الضرائب الجمركية المفروضة للغايات السابقة هو فشل الدولة في الحد من استيراد تلك السلع وهذا يعني كأنّ الضريبة لم تُفرض من الأصل.

ولكن التهرب الجمركي وخاصة الذي يتم عن طريق ارتكاب جريمة التهريب لا تقتصر آثاره على السلع الضارة بالصحة العامة فقط، بل تمتد تلك الآثار لتشمل كل أنواع السلع المُستوردة وخاصة الغذائية منها. فالدول عموماً تضع شروطاً عديدة على استيراد جميع أنواع السلع، ومنها على سبيل المثال ضرورة خضوع كافة السلع الغذائية والزيوت والشحوم والألبان والحيوانات الحية التي تُستخدم كغذاء للاستهلاك الآدمي للفحص الإشعاعي بموانئ الوصول، وعلى المُستورد أن يُقدّم شهادة صادرة عن هيئة الطاقة الذرية تفيد بأنّها لا تحتوي على تركيزات إشعاعية تزيد على الحدود التي تُقرّها الهيئة.

وكذلك من الشروط الخاصة بالاستيراد إذا كانت السلعة معبأة أن تكون العبوة مناسبة للمحافظة على سلامة المُنتج، وأن يكون مكتوب عليها بخط واضح اسم المُنتج وعلامته التجارية وبلد المنشأ وتاريخ الإنتاج وانتهاء

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ١٣١.

الصلاحية، وطريقة التحضير إن كان بحاجة لذلك وأن تكون تلك العبوة نظيفة وسليمة وخالية من الرائحة، ومن الأمثلة على ذلك أيضاً عند استيراد المبيدات الزراعية أن تكون مُوافقٌ عليها من قبل وزارة الزراعة وذلك لضمان أن لا يكون لها تأثيرات سامة على المواطنين، وما إلى ذلك من الشروط التي يكون غايتها الأساسية الحفاظ على الصحة العامة.

ولذلك إذا ما تمّ إدخال هذه السلع إلى الدولة تهريباً بقصد التخلُّص من الضرائب الجمركية فهذا لن يؤدي فقط إلى خسارة ضريبية، وإنما سيؤدي إلى دخول مئات الأصناف من السلع والبضائع الغير خاضعة لأي رقابة صحية وربما بعض هذه البضائع قد يكون قاتلاً وقد يؤدي إلى انتشار الأمراض والأوبئة في كافة أرجاء الدولة، وهذا يُعتبر برأينا من أهم وأخطر الآثار التي قد تترتب على التهرب الجمركي من كافة النواحي.

المبحث الثاني

عقوبات التهريب الجمركي

لقد اعتبرت جميع التشريعات الجمركية المقارنة أنَّ التهريب من الضرائب الجمركية يُعدّ عملاً من أعمال التهريب الجمركي سواء الحقيقي، المتمثل في إدخال وإخراج البضائع من وإلى البلاد بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها، أو التهريب الحتمي الذي يشمل مجموعة من الأفعال المادية أو المحاسبية التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضرائب الجمركية كُلِّها أو بعضها، لذلك فعقوبات التهريب التي نصّت عليها تلك التشريعات تسري على جميع حالات التهريب من الضرائب الجمركية. ومن المعلوم أنَّ جوهر العقوبة هو الإيلام، ويتحقق ذلك بالمساس بحق من حقوق المحكوم عليه سواء بشخصه أو حرّيته أو ماله.

والعقوبات الجمركية في كافة التشريعات المقارنة تنقسم إلى قسمين: الأولى عقوبات تأخذ الطابع الجزائي أي الغاية منها فقط العقوبة والإيلام (المطلب الأول)، والثانية عقوبات مالية غايتها تعويض الخزينة العامة للدولة عما لحقها من ضرر جراء التهريب من الضرائب الجمركية، بالإضافة إلى إيلام المحكوم عليه ومعاقبته على فعله (المطلب الثاني).

المطلب الأول

جزاءات ذات طابع عقابي

كما أسلفنا في مقدمة هذا المبحث إنّ التشريعات الجمركية المقارنة لم تُعاقب على التهرب الجمركي بشكل مستقل، وإنّما عاقبت على جريمة التهريب الجمركي التي يتم من خلالها التوصل إلى التهرب من أداء الضرائب الجمركية، أو مخالفة أنظمة المنع و التقييد. ورأينا أنّ الجزاءات ذات الطابع العقابي لهذه الجريمة تُفرض بغض النظر عن الضرر الذي لحق بالخزينة العامة جراء التهرب من أداء الضرائب الجمركية، وكذلك لا يُقصد بها تعويض هذا الضرر وإنّما الغاية منها إيلام المحكوم عليه وردعه.

وتتمثل هذه العقوبات كما نصّت عليها التشريعات الجمركية المقارنة بعقوبة الحبس والذي لم يتطرق قانون العقوبات السوري إلى تعريفه وإنّما عرّفته المادة (١/١٨) من قانون العقوبات المصري بأنّه: "وضع المحكوم عليه في أحد السجون المركزية أو العمومية المدة المحكوم بها عليه" (أولاً). أمّا العقوبة الثانية التي نصّت عليها تلك التشريعات فهي الغرامة الجزائية، والتي عرّفها المادة (٢٢) من قانون العقوبات المصري بقولها: "العقوبة بالغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى خزينة الحكومة المبلغ المُقدّر في الحكم" (ثانياً). كما أنّ هناك صُوراً محددة من التهرب تعاقب عليها القوانين الجمركية بهاتين العقوبتين (ثالثاً)، أمّا العقوبة الثالثة فهي المصادرة وهذه العقوبة نصّت عليها جميع التشريعات المقارنة، وقد عرّفها محكمة النقض المصرية بأنّها "إجراء

الغرض منه تملك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بجريمة قهراً عن صاحبها
وبغير مقابل^(١) (رابعاً).

أولاً- الحبس:

المشرع السوري لم ينص على عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية في
صُلب قانون الجمارك السوري، وذلك لأنَّ جريمة التهريب الجمركي في سوريا
لها شقّين، شقّ جزائي وتختص بالفصل به المحاكم الجزائية وهي صاحبة
الولاية في الحكم بالعقوبات الجزائية مثل الحبس والغرامة الجزائية، وشقّ مدني
وينعقد فيه الاختصاص للمحكمة الجمركية التي تحكم بالعقوبات الأخرى
(الغرامة الجمركية و المصادرة). وقد جاء النص على عقوبة الحبس في قانون
مكافحة التهريب السوري رقم (١٣) لعام ١٩٧٤ والذي نصّت المادة الأولى منه
على ما يلي: "يعاقب على تهريب أو الشروع في تهريب المواد الخاضعة
لِلرُسوم..... بالاعتقال من ثلاث سنوات إلى ست سنوات.....".

أما قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣ فقد نصّت المادة
(١٢٢) منه والمعدلة بالقانون (٩٥) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: "مع عدم
الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب على التهريب
بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تُجاوز عشرة آلاف جنيه أو
بإحدى هاتين العقوبتين. فإذا كان تهريب البضائع بقصد الإتجار كانت العقوبة

(١) نقض جنائي: ٢٠٠٥/١/٣، طعن رقم ١٩٤٥٥، س ق ٧٤، ص ٤١، س ٥٦.

نقض جنائي: ٢٠١٢/١٢/٢٠، طعن رقم ٤٥٦، س ق ٨١. راجع في ذلك موقع محكمة
النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تُجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تُجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.....".

أما في فرنسا فقد نصّت المادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي على عقوبة الحبس وحددت الحد الأقصى لها بثلاث سنوات في حال كانت البضائع التي تم تهريبها خاضعة للضرائب الجمركية بمعدلات مرتفعة، وقد شُدّدت هذه العقوبة حتى تصل إلى عشر سنوات في حالات أخرى معظمها يخرج عن نطاق بحثنا^(١).

ومن خلال النصوص السابقة نلاحظ أنّ كافة التشريعات السالف الإشارة إليها قد نصّت على عقوبة الحبس، وإن كانت تختلف فيما بينها من عدة نواحي. فمن ناحية أولى نجد أنّ قانون مكافحة التهريب السوري قد حدّد الحد الأدنى لهذه العقوبة بثلاث سنوات والحد الأعلى لها بست سنوات، وذلك على عكس المشرّع الفرنسي^(٢) الذي نصّ على الحد الأقصى للحبس بثلاث سنوات ولم يضع لها حد أدنى احتكاماً للقواعد العامة، وللقاضي وفق القانونين حرية

(١) Art. 414: "Sont passibles d'un emprisonnement de trois ans, de la confiscation de l'objet de fraude, de la confiscation des moyens de transport, de la confiscation des objets servant à masquer la fraude, de la confiscation des biens et avoirs qui sont le produit direct ou indirect de l'infraction et d'une amende comprise entre une et deux fois la valeur de l'objet de fraude, tout fait de contrebande ainsi que tout fait d'importation ou d'exportation sans déclaration lorsque ces infractions se rapportent à des marchandises de la catégorie de celles qui sont prohibées ou fortement taxées au sens du present code".

(٢) مادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي.

التحرك بين هذين الحدين دون أن يرد عليه أي قيد في ذلك وهذا ما استقر عليه قضاء محكمة النقض السورية^(١).

أما من ناحية ثانية فنلاحظ أنَّ قانون الجمارك المصري قد فرَّق بين حالتين: **الأولى** تهريب البضائع بقصد الإتيان، وهنا يكون الحد الأدنى لعقوبة الحبس لا يقل عن سنتين والحد الأعلى لها خمس سنوات. **والثانية** تهريب البضائع بدون توافر أو إثبات قصد الإتيان، وهنا لم يضع المشرع المصري حداً أدنى أو أقصى لعقوبة الحبس، إذ تنص المادة (١٢٢) منه على ما يلي: "يعاقب على التهريب بالحبس.....". ومن ثمَّ فقد ترك مدتها للقواعد العامة، ووفقاً لهذه القواعد لا يجوز أن تنقُص مدة الحبس عن أربع وعشرين ساعة ولا أن تزيد عن ثلاث سنوات، وذلك حسب المادة (١/١٨) من قانون العقوبات المصري.

أما من ناحية ثالثة فنجد أنَّ الحبس الوارد في المادة الأولى من قانون مكافحة التهريب السوري، والمادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي هو

^(١) حيث جاء بأسباب الحكم ما يلي: " في الرد على أسباب الطعن لما كانت المخالفة المسندة للمدعى عليه هي الاستيراد تهريباً لعلووات وقد أدانته المحكمة الجمركية وصدق القرار استئنافاً فطعننت فيه الجمارك .

ومن حيث إنَّ القرار المطعون فيه أحاط بواقع القضية وناقش أدلتها وردَّ على دفعات الطرفين بما ينسجم وحكم القانون والاجتهاد وعلل النتيجة التي توصَّل إليها تعليلاً سائغاً ومقبولاً بإدانة المدعى عليه وفرض الغرامة المتوجبة قانوناً سيّما وأنَّ الحكم بالحد الأدنى أو الأقصى للغرامة من إطلاقات محكمة الموضوع طالما لا يوجد ظرف مشدّد مما يجعل القرار في محله القانوني وأسباب الطعن لا تنال منه". نقض مدني، الغرفة الجمركية، دعوى رقم أساس ٣٩٧٤، قرار ٤٥٠٤، ٢٠٠٩/١١/١. حكم منشور على موقع نقابة المحامين السوريين على الرابط التالي:

عقوبة وجوبية، بمعنى أن الشارع لم يترك الخيار للقاضي لتوقيع الحبس أو الغرامة وبذلك فإن تطبيق عقوبة الغرامة دون الحبس يجعل الحكم مشوباً بالخطأ في تطبيق القانون مما يوجب نقضه^(١).

أما عقوبة الحبس كما نصّت عليها المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري فهي اختيارية في حالتها التهريب أي في حالة توافر قصد الإتجار أو عدمه، ومعنى ذلك أن القاضي مُخَيَّر بين أن يحكم بالحبس والغرامة الجزائية معاً أو أن يكتفي بالحكم بإحدهما، وهذا واضح من نص هذه المادة بقولها "أو بإحدى هاتين العقوبتين". وعلى أية حال فإن الحبس في التهريب الجمركي في جميع التشريعات المقارنة عقوبة جزائية خالصة تنتمي إلى قانون العقوبات العام، ومن ثم فإنها تخضع لسائر القواعد التي تسري على الحبس بوجه عام^(٢). وبناءً عليه فإنه يجوز إيقاف تنفيذ عقوبة الحبس، وتسقط بمضي المدة على النحو المقرر في قانون الإجراءات الجزائية وتعتبر سابقة في التكرار^(٣).

ثانياً - الغرامة الجزائية:

إن مفاد الحكم بالغرامة الجزائية هو نشوء التزام من جانب المدين وهو المحكوم عليه تجاه الدائن وهو الدولة. أمّا بالنسبة لسبب الغرامة فهو الحكم القضائي الذي أثبت مسؤولية المحكوم عليه عن جريمته وقرر إلزامه بأدائها^(٤).

(١) حكم محكمة النقض المصرية ١٩٩١/١/٢٩ طعن رقم ١٠٢٤ لسنة ٥٩ قضائية. (حكم غير منشور). أشار إليه د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٩٥، هامش ٢.

(٢) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٦٠.

(٣) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٩٢.

(٤) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٢٩٨.

ووفقاً للمادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري فإنَّ الحد الأدنى للغرامة الجزائية خمسمائة جنيه وحدها الأقصى عشرة آلاف جنيه وذلك في حال تهريب البضائع بدون توافر قصد الإتجار، أمّا في حال توافر قصد الإتجار فيُرفع الحد الأدنى للغرامة إلى ألف جنيه وحدها الأقصى إلى خمسون ألف جنيه. والغرامة الجزائية في جريمة التهريب في مصر قد تكون عقوبة أصلية حين يُحكم بها وحدها، أو عقوبة تكميلية حين يُحكم بها مع الحبس، وهي جوازية كما ذكرنا سابقاً فالقاضي مُخَيَّر إمّا أن يحكم بالحبس والغرامة الجزائية معاً أو بإحدهما.

أمّا قانون مكافحة التهريب السوري فلم ينص على مبلغ نقدي محدد للغرامة الجزائية كما فعل المشرّع المصري، وإنّما نصَّ على غرامة نسبية لا تقل عن مثل قيمة المواد المُهرَّبة ولا تزيد على عشرة أمثالها. وهي عقوبة تكميلية وجوبية دائماً يُحَكَّم بها إلى جانب الحبس، وذلك حسب المادة الأولى من قانون مكافحة التهريب السوري^(١). وهذا على عكس المشرّع الفرنسي الذي لم ينص على عقوبة الغرامة الجزائية، فقانون الجمارك الفرنسي لم يتضمن أية غرامات جزائية على نحو ما هو مقرر في مصر وسوريا.

والغرامة الجزائية سواء في مصر أو سوريا هي كالحبس عقوبة جزائية تحمل كافة خصائص العقوبة فهي تخضع للقواعد العامة للعقوبات الجزائية كما ذكرنا سابقاً.

(١) نصّت المادة الأولى من قانون مكافحة التهريب السوري رقم (١٣) لعام ١٩٧٤ على ما يلي: "يعاقب على تهريب أو الشروع في تهريب المواد الخاضعة للرسوم..... بالاعتقال من ثلاث سنوات إلى ست سنوات وبغرامة لا تقل عن مثل قيمة المواد المهربة ولا تزيد عن عشر أمثالها.....".

ثالثاً- صور التهرب من الضرائب الجمركية المعاقب عليها بالحبس والغرامة الجزائية:

١- كافة حالات التهرب من الضرائب الجمركية: إذا تمت عن طريق ارتكاب جريمة التهريب الجمركي، و التي نصَّ عليها كل من قانون الجمارك السوري في المادة (٢٧٧) وكذلك قانون الجمارك المصري في المادة (١٢١) منه والمتمثلة في إدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه بطرق غير مشروعة (مخالفة النصوص القانونية ذات العلاقة)، وبدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها كلياً أو جزئياً.

ولكن من الملاحظ أنَّ المشرِّع السوري قد عاقب في هذه الحالة على ارتكاب الفعل التام أو الشروع فيه، حيث نصَّت المادة الأولى من قانون مكافحة التهريب رقم (١٣) لعام ١٩٧٤ على ما يلي: "يعاقب على تهريب أو الشروع في تهريب المواد الخاضعة للرسوم....". أي أنَّه في حالة اكتشاف عملية التهريب قبل إتمام إدخال أو إخراج البضائع بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة عليها يُعاقب على ذلك بنفس عقوبة الفعل التام، ويدخل ضمن هذه الحالات كما نصَّت عليها المادة الثانية من القانون نفسه ما يلي:

- عدم التوجه بالبضائع عند الإدخال أو الإخراج إلى المركز الجمركي المختص.
- عدم سلوك الطرق المحددة بالأحكام القانونية والنظامية في إدخال البضاعة وإخراجها.

- تجاوز البضائع في الإدخال أو الإخراج المراكز الجمركية دون التصريح عنها.
 - الإدخال أو الإخراج أو النقل أو التنزيل أو التحميل خارج المطارات أو المرافئ الجمركية أو خارج المراكز الجمركية الأخرى بصورة مخالفة للقوانين والأنظمة.
 - تفرغ البضائع خارج الحرم الجمركي أو النقص أو التبديل أو الزيادة دون سبب مشروع في البضائع المرسلة بالترانزيت أو المعاد تصديرها أو المنقولة من مركز جمركي إلى آخر.
 - إخراج البضائع من المناطق الحرة دون موافقة الجمارك..... .
- أما قانون الجمارك المصري فإنه يَقْصُر العقوبة على إتمام الفعل وذلك بإدخال البضائع إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه، بدون أداء الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً.

٢ - التخلُّص من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً عن طريق تقديم مستندات أو قوائم (فواتير) مزورة أو مغايرة للحقيقة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات: وفي هذه الحالة يعاقب المشرع المصري والسوري على هذا الفعل بالعقوبات المقررة للتهريب والتي نصّت عليها المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري والمادة الأولى من قانون مكافحة التهريب السوري، وهي الحبس والغرامة الجزائية، سواء أدى ذلك إلى التخلُّص فعلياً من الضرائب الجمركية كلها أو بعضها أو تم اكتشاف هذا التزوير قبل إتمام إدخال أو إخراج البضائع، حيث اعتبر كل من المشرعين المصري والسوري هذه

الأفعال تهريباً حكماً، وهذا ما نصّت عليه الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري بقولها: "..... كما يعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مُزوَّرة..... يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها.....".

وعلى ذلك أيضاً نصّت المادة الثانية من قانون مكافحة التهريب السوري بقولها "يعتبر في حكم التهريب الأفعال التالية ويطبق عليها أحكام المادة الأولى:..... البيانات الكاذبة التي يقصد منها: ١- استيراد بضائع أو تصديرها إذا كان الاستيراد أو التصدير ممنوعاً أو خاضعاً للرسوم.....".

٣- التصرف في الأشياء المعفاة في غير الأغراض المعفاة من أجلها: حيث نصّت المادة (٩) من القرار بقانون رقم (١٨٦) لعام ١٩٨٦ بشأن تنظيم الإعفاءات الجمركية في مصر على ما يلي: "..... أ- يُحظر التصرف في الأشياء المعفاة سواء كان الإعفاء كاملاً أو جزئياً أو بتخفيضات في التعريفات الجمركية أو كانت الأشياء خاضعة لحكم المادة (٤) من هذا القانون بأي نوع من أنواع التصرفات..... ويُعتبر التصرف قبل مضي أي من المديتين المشار إليهما حسب الأحوال بدون إخطار مصلحة الجمارك وسداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم تهريباً جمركياً..... ز- تلتزم الجهات المعفاة بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضع لرقابة مصلحة الجمارك للتأكد من استعمال الأصناف المعفاة في الغرض الذي أعفيت من أجله. ويُعتبر عدم مسك هذه الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات..... فإذا وقع هذا الفعل بغرض التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها عوقب

بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (١٢٢) من قانون الجمارك^(١)، وهذا يعني أنَّ التصرف في هذه البضائع المعفاة يسري عليه عقوبة الحبس والغرامة الجزائية التي نصَّ عليها قانون الجمارك المصري.

أما المشرع السوري فقد نصَّ على منع التصرف في الأشياء المعفاة وذلك في المادتين (١٧٣) و (١٨٤) من قانون الجمارك السوري، ولكنه لم يعتبر ذلك في حكم التهريب ولم ينص على عقوبة له، وبالتالي يبقى هذا الفعل مجرد مخالفة جمركية تخضع للقواعد العامة التي تسري على المخالفات وبالتالي لا تسري عليها عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية.

٤- استرداد الضرائب الجمركية بطريق الغش أو التزوير: نصّت المادة (١٢٣) من قانون الجمارك المصري والمُعدّلة بموجب القانون (٩٥) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: "تسري أحكام الفقرتين الثانية والرابعة من المادة (١٢٢) من هذا القانون على كل من استرد بطريق الغش أو التزوير الضرائب الجمركية أو الضرائب الأخرى أو المبالغ المدفوعة لحسابها أو الضمانات المقدمة عنها كلها أو بعضها"

والفقرة الثانية من المادة (١٢٢) قد عاقبت على تهريب البضائع بقصد الاتجار بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

(١) راجع صفحة ١٣٧ وما بعدها.

أما المشرّع السوري فقد نصَّ على رد الرسوم عند إعادة التصدير في الفصل السابع من الباب الثامن من قانون الجمارك السوري^(١)، ولكنّه لم ينص على اعتبار استرداد الرسم الجمركي بشكل غير مشروع تهريباً جمركياً حكماً، وبالتالي فإنَّ هذا الفعل يُعتبر مجرد مخالفة جمركية تخضع لحكم المادة (٢٦٥) من قانون الجمارك ولا تسري عليها عقوبات الحبس والغرامة الجزائية.

٥ - ارتكاب أي فعل آخر: وهذا ما نصّت عليه الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري بقولها: "..... ويعتبر في حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبية بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة، كما يُعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أي فعل آخر يكون الغرض منه التخلص من الضرائب الجمركية المستحقة كلّها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة. ولا يمنع من اثبات التهريب عدم ضبط البضائع".

ونلاحظ من هذا النص أنّه بعد أن عدّدت المادة (١٢١) من قانون الجمارك المصري صور التهريب الحكمي أردفت بقولها أو ارتكاب أي فعل آخر ومعنى هذا أنّ التعداد الذي أوردته جاء على سبيل المثال لا الحصر، ومن ثم فقد ترك المشرّع المصري بعبارة العامة المجال واسعاً لتدراك الأفعال الجديدة التي لم تكن متوقعة عند وضع النص، بحيث يتمكن من إخضاعها للعقاب عن طريق القياس، وذلك لأنَّ المُهَرِّبين يستخدمون جميع وسائل

(١) راجع الصفحة ١٣٣ وما بعدها.

التكنولوجيا التي توصل إليها العلم الحديث في التهريب، وذلك مع تطور وسائل المواصلات سواء البرية أو البحرية أو الجوية، والتي قد يصعب على المشرع تصورها وحصرها أثناء وضع القانون^(١). و بناءً على ذلك فإن أي فعل حتى لو لم تكن قد نصت عليه المادة (١٢١) كأحدى صور التهريب الحكمي ويُرتكب لأجل التخلص من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً يعاقب عليه بعقوبة التهريب، وهي الحبس والغرامة الجزائية وفق المادة (١٢٢) سالفه الذكر.

ولكن هذا التوجه من المشرع المصري قد أثار انتقاد بعض الفقهاء حيث يرون أن هذا النص قد جاء واسعاً فضفاضاً مما يتعارض مع فكرة ضرورة تحديد النصوص الجزائية تحديداً دقيقاً لا لبس فيه ولا غموض خاصة أنه يمس الحريات الفردية^(٢).

وهذا ما سار عليه المشرع السوري فلم يُرد أي نص مشابه للنص المصري في قانون مكافحة التهريب، ولذلك تحصر عقوبة السجن والغرامة الجزائية في سورية بالحالات التي نص عليها وحددها القانون والتي سبق الإشارة إليها.

أما بالنسبة لفرنسا فلقد عاقب المشرع الفرنسي بعقوبة الحبس دون الغرامة الجزائية، وذلك في حالات محددة نصت عليها المادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي، وهذه الحالات هي الجناح الجمركية الخاصة بالبضائع المحظورة أو التي يُدفع عنها رسوم باهظة عند الدخول أو التي تخضع لرسوم

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ١٩٨.

(٢) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٥٣.

الاستهلاك الداخلي، أو تلك المحظور خروجها أو التي يدفع عنها رسوم عند الخروج^(١)، وتُشدّد عقوبة الحبس إلى عشر سنوات عندما تكون البضائع المُهرّبة خطرة على الصحة والأخلاق أو السلامة العامة، أو في حال ارتكاب فعل التهريب من قبل عصابة منظمة^(٢).

رابعاً - المصادرة:

كما ذكرنا سابقاً فقد نصّت على هذه العقوبة جميع التشريعات الجمركية المقارنة، وسنبيّن من خلال هذا البند المحل الذي يمكن أن تقع عليه هذه العقوبة (١) وكذلك الطبيعة القانونية للمصادرة (٢) وفق الآتي:

١ - محل المصادرة:

تُعرّف المصادرة بأنّها "نزع ملكية المال جبراً عن صاحبه بغير مقابل، وإضافته إلى ملك الدولة"^(٣).

والمصادرة تشبه الغرامة الجزائية في أنّ كلاّ منهما عقوبة مالية، إلّا أنّها تختلف عنها في عدة أوجه. فمن جهة أولى إنّ المصادرة الوجوبية عقوبة عينية إذ تُنفَّذ عيناً وذلك بنقل ملكية الأشياء المُصادرة إلى الدولة، وذلك بعكس

(١) راجع صفحة ٢٠٩، هامش ١.

(2) Art. 414: "..... La peine d'emprisonnement est portée à une durée de dix ans et l'amende peut aller jusqu'à cinq fois la valeur de l'objet de la fraude soit lorsque les faits de contrebande, d'importation ou d'exportation portent sur des marchandises dangereuses pour la santé, la moralité ou la sécurité publiques, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé des douanes, soit lorsqu'ils sont commis en bande organisée".

(٣) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٤٧.

الغرامة التي يتم سدادها نقداً، ويترتب على الطابع العيني للمصادرة الوجوبية عدة نتائج في غاية الأهمية، ومنها أنَّها تنصب على البضائع في أي يد تكون ولو كان المالك خارج الدعوى وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية^(١). كما يُحكم بها على المتهم ولو لم يكن مالكاً للشيء المضبوط^(٢)، وأيضاً يُحكم بها ولو كان الفاعل أو المالك مجهولاً وغير معروف^(٣)، ويُقضى بها ضد المالك ولو كان حسن النية، وأخيراً يُحكم بها ضد الحائز ولو كان من الغير^(٤).

أما من جهة ثانية فإنَّ المصادرة عقوبة تكميلية دائماً، بينما قد تكون الغرامة عقوبة أصلية أو تكميلية^(٥). ومن جهة ثالثة فإنَّ 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 فإنَّ المصادرة غير قابلة للتفريد لأنَّها تنصب على شيء معين، بعكس الغرامة التي يمكن تقديرها تبعاً لجسامة الجريمة وخطورة المحكوم عليه ومركزه المالي^(٦).

(١) Cass . Crim . F. 20 Oct . 1971 . J . C . P , 1972 , II, 17008,
Cass . Crim . 15 Décemb 1987 . J . C . P. 1988. IV , 77 .

أشار إلى هذين الحكمين د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٥٨، هامش ١٠ و ١١.

(٢) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣١٣.

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

(٤) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٤٦، هامش ٣.

(٥) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣١٢.

(٦) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٥٦.

والمصادرة الجمركية هي مصادرة خاصة إذ تنصب على أشياء محددة نصَّ عليها القانون باعتبار أنَّها ذات صلة بعملية التهريب التي تؤدي إلى التهريب من الضرائب والرسوم الجمركية، وهي قد تكون وجوبية أو جوازية^(١) وقد تنصب على البضائع محل التهريب (أ) أو على وسائل النقل والمواد والأدوات التي استُخدمت في التهريب (ب)، وهذا ما سنبينه وفق الآتي:

أ- البضائع محل التهريب:

نصّت المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تَحْكَم المحكمة الجمركية بمصادرة البضائع موضوع التهريب أو ما هو مُعتبر كذلك، أو تَحْكَم بما يعادل قيمتها بالإضافة إلى الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى التي تعرضت للضياع عند عدم حجز هذه البضائع أو نجاتها من الحجز.....".

وكذلك نصّت المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري المُعدّلة بموجب القانون (٩٥) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: "وفي جميع الأحوال يُحْكَم على الفاعلين والشركاء والأشخاص الاعتبارية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامنين، بتعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية المستحقة، فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة أو المحظور استيرادها كان التعويض معادلاً مثلي قيمتها أو مثلي الضرائب المستحقة أيهما أكبر، وفي هذه الحالة يُحْكَم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط حُكِم بما

(١) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣١٣.

يعادل قيمتها.....^(١)، وأيضاً نص قانون الجمارك الفرنسي في المادة (٤١٤) منه على مصادرة الأشياء المهرّبة وهي عقوبة وجوبية في هذه الحالة^(٢).

ويتضح لنا من النصوص السابقة أنّ أحكام تلك المصادرة تختلف فيما إذا كانت البضائع قد تم ضبطها من عدمه.

ففي حالة ضبط البضائع فإنّ مصادرتها تكون وجوبية هنا حسب قانون الجمارك السوري والفرنسي، وهذا واضح من نص المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري بقولها: "تَحْكُم المحكمة الجمركية بمصادرة البضائع موضوع التهريب أو ما هو معتبر كذلك....."، وهذا ما نصّت عليه المادة (١/٣٧٦) من قانون الجمارك الفرنسي من وجوب مصادرة البضائع المهرّبة أيّاً كان مالكاها دون أن يحق له ولدائنيه ولو كانوا ممتازين استردادها^(٣).

^(١) نصت المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري قبل تعديلها بالقانون رقم (٩٥) لعام ٢٠٠٥ على ما يلي: "وفي جميع الأحوال يُحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب فإذا لم تضبط يُحكم بما يعادل قيمتها". أمّا بعد تعديل هذه المادة فقد نصّت على ما يلي: "فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة أو المحظور استيرادها كان التعويض معادلاً مثلي قيمتها أو مثلي الضرائب المستحقة أيهما أكبر، وفي هذه الحالة يُحكم بمصادرة البضائع موضوع التهريب.....". ومن المقارنة بين النصين نلاحظ أن المصادرة أصبحت تنصب على البضائع الممنوعة فقط.

^(٢) راجع صفحة ٢٠٩، هامش ١ .

^(٣) Art. 376, al. 1: "Les objets saisis ou confisqués ne peuvent être revendiqués par les propriétaires, ni le prix, qu'il soit consigné ou non, réclamé par les créanciers même privilégiés, sauf leur recours contre les auteurs de la fraude".

وعلى ذلك فإذا سُرقت البضاعة من مالها داخل الحرم الجمركي قبل أداء الضرائب الجمركية عنها، وتم تهريبها بمعرفة السارق فإنّ مصادرتها تكون وجوبية ولا يكون لمالكها سوى الرجوع بقيمتها على هذا الأخير^(١).

كما يستوي أن تُضبط تلك البضائع داخل الدائرة الجمركية أو خارجها، سواء كانت في حيازة المهرّب أو غيره إذ يتعيّن مصادرتها في أي مكان وفي أي يد تكون وهذا ما استقر عليه القضاء الفرنسي^(٢).

ويرى بعض الفقهاء ونؤيدهم في ذلك أنّ إطلاق المصادرة الوجوبية في هذه الحالة يمثل إخلالاً بمبدأ العدالة لا تقتضيه دواعي التجريم، وذلك لأنّ الأحكام العامة في قانون العقوبات قد قيّدت المصادرة بعدم الإخلال بحقوق الغير حسن النية (م ١/٣٠ عقوبات مصري)^(٣).

هذا ولا يجوز الحكم بوقف تنفيذ المصادرة، إذ في إجازة وقف التنفيذ حتماً رد الشيء المضبوط ثم طلبه وإعادة ضبطه في حال مخالفة شروط وقف التنفيذ في الأجل المحدد في القانون لتنفيذ المصادرة فيه وهو ما لا يمكن التسليم به أو تصور إجازته^(٤).

(١) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٨٩.

(٢) Cass . Crim . F. 20 Oct. 1971 Précité.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٦١، هامش ٢٤.

(٣) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٥٠١.

(٤) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٦٩.

أما بالنسبة لقانون الجمارك المصري فنلاحظ أنَّ المادة (١٢٢) منه تنص على عقوبة المصادرة في حالة ما إذا كانت البضائع المُهرَّبة ممنوعة أو محظور استيرادها وهذه البضائع غير خاضعة للضرائب الجمركية أصلاً، مما يُخرجها عن نطاق بحثنا، ولكن من استعراض نص المادة (١٢٤) من قانون الجمارك المصري والتي تنص على ما يلي: "في حالة التصالح تُردُّ البضائع المضبوطة بعد دفع الضرائب المستحقة عليها مالم تكن من الأنواع الممنوعة أو المحظور استيرادها.....". وهذا يعني عدم جواز مصادرة البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية محل التهريب والإزامية ردها إلى صاحبها بعد إجراء المصالحة مع الجمارك، وبمفهوم المخالفة وفي حال عدم إجراء هذه المصالحة يجوز الحكم بمصادرتها.

أما في حالة عدم ضبط البضائع فالأصل في المصادرة أن يكون الشيء الذي يجب مصادرته قد تم ضبطه وحجزه، فإذا لم يكن ذلك الشيء مضبوطاً فلا يجوز الحكم بالمصادرة لانعدام المحل ولا يجوز كذلك مصادرة أي شيء يعادل قيمته مالم ينص القانون على خلاف ذلك^(١).

وهذا ما نصَّ عليه المشرع السوري والفرنسي بالنسبة للبضائع التي تم تهريبها للتخلص من الضرائب الجمركية المستحقة عليها ولم يتم ضبطها، فقد أوجب قانون الجمارك السوري والفرنسي على القاضي الحكم بما يعادل قيمة هذه البضائع، إضافةً إلى الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى التي تعرضت للضياع. مثال على ذلك إذا كانت قيمة البضاعة المُهرَّبة مليون ليرة

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

سورية وكانت الضرائب الجمركية والضرائب الأخرى التي كان من المفترض أن تُؤدّى عنها ٢٥٠ ألف ل.س، فهذا يجب على القاضي أن يحكم بمبلغ مليون ومائتان وخمسون ألف ليرة سورية بدلاً من المصادرة، وهذا ما يظهر بوضوح من نص المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري السالفة الذكر وكذلك المادة (٤٣٥) من قانون الجمارك الفرنسي^(١). ويُطلق على هذه العقوبة وصف (غرامة المصادرة) وهذه الغرامة تسري عليها أحكام المصادرة ذاتها فهي عقوبة تكميلية وجوبية لا يجوز وقف تنفيذها و ليس للقاضي أية سلطة تقديرية في الحكم بها، إذ يتعيّن عليه الحكم بها متى توافرت شروطها^(٢).

ومما يجدر الإشارة إليه أنّه لا يجوز إحلال تلك الغرامة محل المصادرة ذاتها، أي إذا كانت البضائع مضبوطة ومحجوزة لدى الجهات المختصة فلا يجوز للقاضي أن يأمر بردها إلى أصحابها والحكم بهذه الغرامة بدلاً عنها، وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية التي نقضت حكماً كان قد قضى بإدانة المتهم عن واقعة التهريب، وبنفس الوقت قررت أنّ المصادرة لا يمكن الحكم بها لأنّ مالك البضاعة لم يكن يعلم بواقعة التهريب، فقد كان ضحية

(١) Art. 435: "Lorsque les objets susceptibles de confiscation n'ont pu être saisis ou lorsque, ayant été saisis, la douane en fait la demande, le tribunal prononce, pour tenir lieu de la confiscation, la condamnation au paiement d'une somme égale à la valeur représentée par lesdits objets et calculée d'après le cours du marché intérieur à l'époque où la fraude a été commise".

(٢) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٦٩.

السرقه (القوة القاهرة)، ومن ثم قضى بمبلغ يعادل قيمة البضائع المهرّبة بدلاً من مصادرتها^(١).

والغرامة البديلة للمصادرة تُقدّر بنفس الطريق الذي يتم فيه تقدير الغرامة الجمركية على ما سوف يُبيّن في المطلب الثاني^(٢). ويجوز للمحكمة أن تستعين بكافة طرق الإثبات لتقدير قيمة البضائع، ولكن إذا تعذّر على المحكمة تقدير هذه القيمة فلا يجوز لها أن تقضي بهذه الغرامة لعدم وجود أساس لتقديرها في أوراق الدعوى^(٣)، أمّا إذا ضُبط جزء من البضائع المهرّبة والباقي نجا من الحجز، فعلى القاضي أن يحكم بغرامة المصادرة عن ذلك الجزء، ولذا فقد نقضت محكمة النقض الفرنسية حكماً كان قد قرر رفض طلب إدارة الجمارك فَرَضَ غرامة بديلة للمصادرة استناداً إلى أنّ جزءاً من البضاعة كان مضبوطاً^(٤).

أمّا بالنسبة لقانون الجمارك المصري فإنّه لا يجوز الحكم بغرامة المصادرة وذلك بالنسبة للبضائع الخاضعة للضرائب الجمركية والتي لم يتم ضبطها وذلك لانعدام النص، لأنّ المصادرة كما سبق وذكرنا وفق هذا القانون محلها فقط البضائع الممنوعة.

(١) Cass . Crim . F . 29 . Juin. 1938, précité :

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٧١، هامش ٥٤.

(٢) راجع الصفحة ٢٣٧ وما بعدها.

(٣) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٨٩.

(٤) Cass . Crim . F . 5 Novemb . 1974 .D. 1974. I . R , 245.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٧٢، هامش ٥٧.

ب- وسائل النقل والأدوات والمواد المستعملة في التهريب:

أجاز المشرع السوري والمصري مصادرة تلك الأشياء شريطة أن تكون قد استُخدمت فعلاً في التهريب، فقد نصّت المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "..... ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استُعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات والقطارات مالم تكن قد أُعدّت أو استوْجرت لهذا الغرض أو الحكم بما يعادل قيمتها عن عدم حجزها أو نجاتها من الحجز".

وعلى ذلك أيضاً نصّت الفقرة الثالثة من المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري بقولها: "يجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استُعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات مالم تكن أُعدّت أو أُجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض".

أمّا قانون الجمارك الفرنسي فقد أوجب مصادرة وسائل النقل وتلك والمواد والأدوات بشرط أن تكون قد استُخدمت في التهريب وذلك حسب نص المادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي^(١).

ومن خلال النصوص السابقة نلاحظ أنّ محل المصادرة هنا ينصب على وسائل النقل المستعملة في التهريب وكذلك على المواد والأدوات التي استُخدمت لهذه الغاية.

فبالنسبة لوسائل النقل: فنلاحظ أنّ النص عليها جاء موسعاً بحيث يشمل كافة الوسائل التي يمكن استخدامها في النقل. فقد قضت محكمة النقض

(١) راجع صفحة ٢٠٩، هامش ١.

الفرنسية^(١) بأنّ تعبير وسائل النقل يشمل كل من السفن والسيارات والطائرات وقطارات السكك الحديدية والدراجات النارية والهوائية والحيوانات، وما إلى ذلك من الوسائل التي تُستخدم لنقل البضائع من مكان إلى آخر، مع مراعاة أنّ ما يُعد وسيلة نقل يخضع لسلطة قاضي الموضوع دون رقابة عليه في ذلك.

ومصادرة وسائل النقل المستخدمة في التهريب عقوبة إلزامية حسب قانون الجمارك الفرنسي وعقوبة جوازيه حسب قانون الجمارك المصري والسوري حيث استخدم كل من المشرّعين عبارة (ويجوز الحكم بمصادرة....)، فللقاضي أن يحكم بالمصادرة من عدمه ويستوي أن تكون وسائل النقل قد أُعدّت أصلاً للتهريب أو لم تكن مُعدة لذلك، باستثناء السفن والطائرات والقطارات فلا يجوز الحكم بمصادرتها إلا إذا كانت قد أُعدّت أو أُجّرت لهذا الغرض^(٢). وأيضاً لا يُشترط أن تكون وسائل النقل مملوكة للمُهرّب نفسه فيجوز مصادرتها حتى لو كانت مملوكة للغير بشرط أن يكون هذا الغير سيّء النية فإذا كان حسن النية امتنع الحكم بالمصادرة^(٣).

(١) Cass. Crim. : F: 26 Oct: 1972: J. C. P. 1972. IV, 277.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٦٤، هامش ٣٣.

(٢) وهذا ما نصّت عليه المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري وكذلك المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري.

(٣) وقد قضت محكمة النقض السورية بأن السيارة الناقلة للبضائع المهربة تُعتبر مسؤولة عن وقوع المخالفة إلا إذا أثبت السائق عدم علمه بالبضاعة وأن ظروف القضية تؤكد هذا العلم. الغرفة المدنية السادسة، دعوى رقم أساس ٧٢٣، قرار ٥١٤ لعام ١٩٩٧، مجلة القانون القسم الثاني، وزارة العدل، دمشق، ١٩٩٧، ص ٥٤١.

كما قضت محكمة النقض السورية بأن "اجتهاد هذه المحكمة قد استقر على أن سرقة السيارة تُشكّل قوة قاهرة تعفي من المساءلة"، الغرفة المدنية السادسة، دعوى رقم أساس ١٢٧٩، قرار ١٥٩٩، لعام ٢٠٠١، مجلة القانون الكتاب الأول، وزارة العدل، دمشق، ٢٠٠١، ص ٤٢٦.

وعلى ذلك أجازت المادة (١٧) من القانون (١١٧٩/٨١) الصادر في ٣١/ كانون الأول عام ١٩٨١ والذي عدّل بعض أحكام قانون الجمارك الفرنسي القديم الإفراج عن وسائل النقل دون كفالة أو أمانة وتسليمها للمالك حسن النية إذا كان قد أبرم عقد نقل أو إيجار لوسيلة النقل المخالفة وفقاً للقوانين واللوائح الصادرة في إطار عادات المهنة^(١)، ولكننا نلاحظ خلو قانون الجمارك الفرنسي الصادر عام ٢٠١٣ من نص مماثل.

وقد جرى القضاء الفرنسي على أنّ المصادرة تمتد إلى كافة وسائل النقل التي استُعملت في التهريب على أي نحو كان ولو لم يكن لها دور إيجابي أساسي في تلك العملية، بل ولو كانت غير مُعدّة لنقل البضائع المهربة وإنّما مهمّتها نقل الأشخاص والمكلفين لكشف الطريق للمهربين، وكذلك تنصرف إلى الدراجات والعربات حتى ولو كان المُهرّب يحمل البضاعة المُهرّبة في جيبه أو على ظهره^(٢)، ويرى البعض^(٣) ونوافقهم في ذلك أنّ هذه الأحكام منتقدة لأنّها تتعارض من صراحة النصوص القانونية^(٤) التي تستلزم استخدام وسائل النقل فعلاً وبشكل مباشر في عملية التهريب.

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

(٢) Observ. sous Aix - en - provence 18 Juin 1971: J. C. P: 1973: IV. 57. No. 13.

Note Soue . Cass . Crim . F . 26 Oct. 1972. D. 1973 . somm. 3.

أشار إلى هذين الحكمين د. محمد السيد، مرجع سابق، ص ٢٦٥ ، ٢٦٦، هامش ٣٩ و ٣٧.

(٣) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٦٦.

(٤) فقد نصّت المادة (٢٨٠) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "...ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك فيما عدا السفن والطائرات والقطارات مالم تكن قد أعدت أو استؤجرت لهذا الغرض...". وتقابلها المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري

أما بالنسبة للأدوات والمواد المستعملة في التهريب: فهي تتمثل في كل شيء مادي يكون ضرورياً لتنفيذ عملية التهريب. ويُعتبر من هذه الأدوات الآلات التي استُعملت في رفع البضائع المُهرَّبة من السفن، وكذلك الحقائق والصناديق وغيرها مما أُعدَّ لإخفاء البضائع المُهرَّبة بداخله^(١)، وبوجه عام تمتد إلى كافة الأشياء المستخدمة في إخفاء البضائع المُهرَّبة بطريقة مباشرة.

وقد نصَّ على هذه المصادرة قانون الجمارك السوري والمصري بشكل أعم وأشمل من القانون الفرنسي حيث استخدم تعبير: "الأدوات والمواد المستعملة في التهريب" بينما اكتفى قانون الجمارك الفرنسي بتعبير "الأشياء المستعملة لإخفاء الغش". "Les objects servant a masquer La fraude"^(٢).

وفي سورية إذا لم يتم ضبط وسائل النقل و الأدوات المستخدمة في التهريب فقد أجاز قانون الجمارك السوري الحكم بغرامة تعادل قيمتها وذلك من خلال نصّه الصريح في المادة (٢٨٠) منه بقوله: ".....أو الحكم بما يعادل قيمتها عن عدم حجزها أو نجاتها من الحجز".

أما في مصر ففي حالة عدم ضبط وسائل النقل والأدوات والمواد المستخدمة في التهريب، فإنَّه لا يجوز الحكم بما يعادل قيمتها (غرامة المصادرة) وذلك لانعدام النص، لأنَّ من صياغة المادة (١٢٢) نلاحظ أنَّ القانون فرض هذه الغرامة في حالة عدم ضبط البضائع المُهرَّبة الممنوعة، ولو أراد المشرع مد هذا الحكم إلى وسائل النقل وأدوات ومواد التهريب لنصَّ على

(١) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٧١.

(٢) المادة (٤١٤) من قانون الجمارك الفرنسي.

ذلك صراحة^(١)، غير أنَّ قانون الجمارك الفرنسي لم يُفرّق بين البضائع المُهرّبة ووسائل النقل والمواد المستخدمة لإخفاء التهريب فالمصادرة الجمركية وفق هذا القانون وجوبية في جميع الأحوال، وهذا واضح من نص المادة (٤١٤) من القانون نفسه التي أوجبت تلك المصادرة^(٢)، ولذلك إذا لم تُضبط هذه الوسائل والمواد يجب الحكم بما يعادل قيمتها.

٢- الطبيعة القانونية للمصادرة:

لا خلاف على أنّه إذا انصبّت المصادرة الجمركية على بضائع ممنوعة تُعدّ حيازتها في ذاتها جريمة فإنّها تكون ذات طابع وقائي أي تدبير احترازي، ولكن هذه البضائع كما أسلفنا سابقاً غير خاضعة للضرائب الجمركية أصلاً.

والذي يعنينا في هذا المجال هو البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية، فإذا كانت هذه البضائع هي محل المصادرة، ففي الأمر خلاف حول الطبيعة القانونية لهذه العقوبة، فقد ذهب جانب من الفقهاء الفرنسيين إلى أنّ المصادرة الجمركية في هذه الحالة تكون نظام أقرب إلى العقوبة منه إلى التعويض المدني، ويفسرون ذلك بأنّ الضرر الذي يلحق بالخزينة العامة من وراء فعل التهريب ينطوي على فعل ضار بالجماعة، وعليه فإنّ المصادرة تكتسي طابع

(١) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٧٢.

(2) Art. 414: ".....de la confiscation de l'objet de fraude, de la confiscation des moyens de transport, de la confiscation des objets servant à masquer la fraude, de la confiscation des biens et avoirs qui sont le produit direct ou indirect de l'infraction et d'une.....".

العقوبة على الرغم من أنَّها قد تصلح الضرر الذي أصاب الخزينة العامة^(١). ولكن الرأي الغالب لدى معظم الفقهاء أنَّها ذات طابع مختلط تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في آنٍ واحد^(٢).

وقد سبق لمحكمة النقض المصرية أن ذهبت إلى أنَّ المصادرة الجمركية المحكوم بها في مواد التهريب الجمركي لا تُعد بمثابة عقوبة جزائية، ولكنها من قبيل التعويضات المدنية للخزينة العامة للدولة^(٣). والقضاء الفرنسي كان قد سار على هذا الاتجاه إذ قُضِيَ بأنَّ المصادرة الجمركية عقوبة ذات طابع أقرب إلى التعويض المدني منه إلى العقوبة الجزائية، غير أنَّه قد حدث تحوُّل واضح في هذا القضاء بعد صدور قانون (١٩) ديسمبر عام ١٩٧٧ الذي عدَّل بعض أحكام قانون الجمارك الفرنسي القديم فقد بدأ يُغلَّب جانب العقوبة على التعويض المدني^(٤).

أما في سورية فلا خلاف حول الطبيعة القانونية للمصادرة حيث نصت المادة (٢٤٩) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: " تعتبر الغرامات الجمركية والمصادرات المنصوص عليها في هذا القانون تعويضاً مدنياً لإدارة الجمارك".

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٧٤.

(٢) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣١٥.

(٣) نقض مدني ١٥/٤/١٩٦٩، طعن رقم ١٧٥، سنة ق ٣٥، س ٢٠، ص ٦٠٣.

نقض جنائي ١١/٦/١٩٦٧، طعن رقم ١٦١٦، س ق ٣٧، س ١٨، ص ١٠٨٤. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٤) Cass . Crim . F . 20 Novemb . 1978. Précité.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٧٦، هامش ٦٨.

المطلب الثاني

جزاءات ذات طابع تعويضي

إلى جانب الغرامة الجزائية أضافت التشريعات الجمركية المقارنة نوعاً آخر من الغرامات أُطلقَ عليها لفظ "التعويض" في التشريع الجمركي المصري و "الغرامة الجمركية" في قانون الجمارك السوري، أمّا قانون الجمارك الفرنسي فقد سمّاها "الغرامة الضريبية"^(١).

وهذه العقوبة يَغْلُبُ عليها طابع التعويض عن الضرر الذي سبَّبه التهرب الجمركي للخرينة العامة، وإن كان ذلك محل خلاف بين الفقهاء على نحو ما سنوضحه لاحقاً وسنتعرض لبيان مفهوم هذه الغرامة (أولاً)، وأسس تقديرها (ثانياً)، وطبيعتها (ثالثاً).

أولاً- مفهوم الغرامة الجمركية وبيان مقدارها:

١- مفهوم الغرامة الجمركية:

لقد عرَّفها البعض بأنَّها: "الجزاء المالي الذي يوقع على المتهم بسبب الضرر الذي أحدثته للخرينة العامة"^(٢)، ولكن هذا التعريف قد أثار انتقاداً آخر حيث أنَّهم يعتبرونه غير دقيق إذ أنَّ هذه الغرامة قد تُفرض رغم عدم تحقيق أي ضرر للخرينة العامة للدولة، كما في حالة الشروع في التخلُّص من الضرائب

(١) د. خلف الله المليجي، مرجع سابق، ص ٣٠٥.

(٢) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٢٦، هامش ٢.

الجمركية (التهريب الحكمي)، وكذلك تُفرض في حالة تهريب البضائع الممنوعة، ولذا يرون أنَّ التعريف الأدق لها هو "الجزء المالي الذي يوقع على المتهم بسبب ارتكابه فعل التهريب"^(١).

والغرامة الجمركية هي عقوبة تكميلية وجوبية في جميع التشريعات الجمركية المقارنة. وصحيح أنَّها تشبه الغرامة الجزائية في أنَّ كلاهما جزاء مالي ولكنَّهما يفترقان من عدة نواحي. فمن جهة الغرامة الجمركية الأصل أنَّه يُعتمد في تحديد مبلغها على الربط بين الضرر الفعلي أو الاجتماعي الناجم عن ارتكاب فعل التهريب، وبين الفائدة التي حققها الجاني أو أراد تحقيقها من جراء ارتكابه هذا الفعل، وهذا بعكس الغرامة الجزائية التي تُفرض بغض النظر عن المنفعة التي حاول الجاني أو استطاع تحقيقها. ومن جهة أخرى فإنَّه في حال تُعدَّد المتهمون بالجريمة الجمركية المُستوجبة لهذه الغرامة فاعلين كانوا أم شركاء فلا يُحكم عليهم إلا بغرامة جمركية واحدة تُقاس بضرر الجريمة أو فائدتها، وهم ملزمين بأدائها متضامنون فيما بينهم، أمَّا في الغرامة الجزائية فالقاعدة أنَّها تتعدد بتعدد المحكوم عليهم ولا تضامن فيما بينهم في أدائها^(٢).

٢- مقدار الغرامة الجمركية:

لقد حدّدت التشريعات الجمركية مقدار الغرامة الجمركية وذلك بحسب صفة البضائع التي تم تهريبها، فيما إذا كانت ممنوعة أو خاضعة للرسوم الجمركية أو محصورة وما إلى ذلك، وبما أنَّ محل بحثنا هو التهريب الضريبي

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢١٤.

(٢) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٢٦.

الجمركي لذلك سنكتفي هنا بالإشارة إلى مقدار الغرامة الجمركية في حالات التهريب من الضرائب الجمركية فقط أي (تهريب أو محاولة تهريب البضائع الخاضعة للضرائب الجمركية).

حيث نصّت المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري على ما يلي:
 "تفرض غرامة جمركية عن مخالفات التهريب أو ما هو مُعتبر كذلك على النحو التالي:..... ٢- من ثلاثة أمثال القيمة والرسوم 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 مثل ونصف قيمتها.....".

أمّا قانون الجمارك المصري فقد نصّ في المادة (١٢٢) منه على هذه الغرامة بقوله: "وفي جميع الأحوال يُحكّم على الفاعلين والشركاء والأشخاص الاعتبارية التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامين بتعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية المستحقة.....".

وبالنسبة لقانون الجمارك الفرنسي فالغرامة الجمركية تتراوح بين مثل ومثلي قيمة المواد المُهرّبة إذا كانت خاضعة لضرائب جمركية مرتفعة، وتُشدّد هذه الغرامة حتى تصل إلى خمسة أضعاف قيمة المواد المُهرّبة في حال ارتكَب التهريب من قبل عصابة منظمة وذلك بمقتضى المادة (٤١٤) من هذا القانون^(١). ومما ينبغي الإشارة إليه أنّ المشرّع الجمركي الفرنسي لم ينص على

(١) راجع صفحة ٢٠٩، هامش ١.

الغرامة الجزائية كعقوبة للتهرب من الضرائب الجمركية مكتفياً بهذه الغرامة الجمركية.

ومن خلال النصوص السابقة يتضح لنا الاختلاف الكبير في حجم الغرامة الجمركية بين التشريعات المقارنة، ففي حين تبلغ مثل الضرائب الجمركية التي تعرضت للضياع في مصر، فإنَّ المشرّع السوري قد تشدّد في فرض هذه الغرامة لتصل إلى خمسة أمثال هذه الضرائب، ولعلَّ السبب في ذلك يرجع إلى أنَّ الغرامة تُعتبر من أكثر العقوبات أهمية في الجرائم الجمركية، وهذا يعود إلى أنَّ الباعث في ارتكابها يكمن في الطمع والكسب غير المشروع، فيجب أن يكون الجزاء على ذلك بنفس الطبيعة والغاية، وهذا ما يفسر مسلك المشرّع السوري في فرض غرامة مالية كبيرة لتُحقّق أثرها في الردع على نحو يكفل قمع هذا النوع من الجرائم المالية.

ويُلاحظ أيضاً من النصوص القانونية السابقة أنَّ هذه الغرامة نسبية، أي أنَّ تحديد مقدارها يستوجب معرفة قيمة البضائع المُهرّبة وذلك لسببين:

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

الثاني: أنَّ 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 تصديرها بجهات معينة، وبالتالي فإنَّ 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 حدّد المشرّع 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^(٢)، مما يستلزم حكماً تحديد قيمة هذه البضائع وهذا ما سنفصّله في البند التالي.

ثانياً - أسس احتساب الغرامة الجمركية:

١- تقدير قيمة البضائع لاحتساب الغرامة الجمركية:

كما أسلفنا سابقاً إنَّ تقدير قيمة الضرائب الجمركية التي تم التَّهْرُبُ منها أو شُرِعَ في ذلك وبالتالي الحكم بمبلغ الغرامة الجمركية يستلزم أولاً تقدير قيمة البضائع المُهْرَبَةِ الأمر الذي يثير التساؤل حول المقصود بتلك القيمة؟

من الملاحظ خلو قانون الجمارك السوري والمصري من نصوص خاصة تبين فيها المقصود بالقيمة كأساس لاحتساب الغرامة الجمركية، وإن كان كلاً

(١) البند (٢) من المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري.

(٢) البند (٣) من المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري.

من القانونين قد نصَّ على كيفية تحديد القيمة وذلك لاحتساب الضرائب الجمركية والتي تتمثل في الثمن الحقيقي للبضاعة مضافاً إليه جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع^(١).

ويرى بعض الفقهاء أنَّه لا مانع من الأخذ بذلك التحديد كأساس لاحتساب الغرامة الجمركية وخاصةً أنَّ الغرامة الجمركية التي نصَّ عليها القانون أصلاً هي مثل أو عدة أمثال الضريبة الجمركية التي تعرضت للضياع، وهذه الضريبة ترتكز على قيمة البضائع^(٢)، والتي بيَّن كلاً من القانون المصري و السوري أسُس تقديرها^(٣).

ولكن مما ينبغي الإشارة إليه أنَّ تقدير قيمة البضائع المُهرَّبة يعتريه الكثير من الصعوبات، ففي حالة البضائع المُستوردة بالطريق النظامي يكون لدى الجمارك الفواتير والمستندات الدالة على النوع والمنشأ والقيمة، وكلها عوامل مساعدة في تقدير قيمة هذه البضائع وبالتالي احتساب الضريبة الجمركية عليها^(٤)، أمَّا في حال الاستيراد تهريباً فإنَّه يقع على عاتق القضاء

(١) مادة (٢٢) من قانون الجمارك المصري وكذلك المادة (٣٩) من قانون الجمارك السوري.

(٢) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢١٥ و ٢١٦.

(٣) وقد أُيدت محكمة النقض السورية بأحد أحكامها هذا الاتجاه حيث جاء بأسباب الحكم ما يلي: "حيث أنه لا يوجد في قانون الجمارك فصل آخر لتقدير قيمة البضاعة سوى هذا الفصل لذلك يمكن اعتبار أحكام تقدير القيمة الواردة فيه هي القاعدة العامة لتقدير قيمة البضاعة". نقض مدني، دعوى رقم أساس ١٧٧٠، قرار رقم ٩٤٣، تاريخ ١١/٥/١٩٨٣. أشار إلى هذا الحكم شفيق طعمة وأديب أستانبولي، التشريعات الجمركية وقانون التهريب، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية، دمشق، ١٩٩٢، ص ٥٨.

(٤) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٩٣.

تقدير قيمة تلك البضائع بغض النظر عن وجود تلك المستندات والفواتير، مما ينبغي معه الرجوع إلى القواعد العامة في تحديد القيمة وهي تختلف فيما إذا كانت البضائع المَهْرَبَة مُستوردة أو مُصدَّرة.

ففي حالة البضائع المُستوردة: نلاحظ أنَّ القيمة المتخذة كأساس لاحتساب الضريبة الجمركية هي القيمة CIF والتي تشمل تكلفة إنتاج السلعة والتعبئة والتغليف والنقل حتى ميناء التصدير، ومصاريف تحميل البضاعة على ظهر السفينة وتفريغها في ميناء الوصول ومصاريف الاستيراد الضرورية والسمسرة والعمولة والتأمين، وبوجه عام كافة المصاريف حتى تسليم البضاعة في ميناء الوصول^(١)، وهذا ما نصّت عليه المادة (٣٩) من قانون الجمارك السوري بقولها: "١- إنَّ القيمة الواجب التصريح عنها في الاستيراد للوضع بالاستهلاك وللأوضاع المعلقة للرسوم هي قيمة الصفقة أي الثمن المدفوع فعلياً أو الواجب دفعه عند شراء تلك البضائع بقصد تصديرها إلى سورية معدلاً بالتكاليف التالية، وذلك بالقدر الذي تحمله المشتري ولم يدرج في الثمن:

أ - تكاليف شحن البضائع حتى وصولها إلى سورية.

ب - تكاليف النقل والتحميل والتفريغ والعتالة وسائر الخدمات المتعلقة بشحن البضائع حتى وصولها إلى سورية.

ج - تكاليف ضمان البضائع حتى وصولها إلى سورية.

د - العمولات والسمسرة باستثناء عمولات الشراء.

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٢٧.

هـ - أجرة أو تكلفة الحاويات أو الطرود أو غيرها من وحدات التعبئة التي تُعتبر مع تكلفة السلع المعينة وحدة واحدة لغايات التقييم الجمركي.

و - تكلفة التعبئة والتغليف، سواء من حيث العمل أو المواد..... إلخ".

هذا وقد نصَّ قانون الجمارك السوري أيضاً على طرق أخرى لتحديد القيمة إذا ما تَعَدَّر تحديد القيمة وفق نص المادة (٣٩) السابق ذكرها، تضمنتها المواد من (٤٠) إلى (٤٧) منه، ولكن بشرط عدم اللجوء إلى طريقة إلا بعد تَعَدُّ تطبيق الطريقة التي سبقتها بنص القانون. أمّا قانون الجمارك المصري فإنه اكتفى بالقول أنَّ القيمة الواجب الإقرار بها للأغراض الجمركية في حال البضائع الواردة (المُستوردة) هي قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المُتعلّقة بالبضائع حتى ميناء الوصول في أراضي الجمهورية^(١)، هذا ولم يَنتَرَق قانون الجمارك المصري إلى طرق وبدائل لتحديد القيمة كما فعل المشرّع السوري تاركاً ذلك للقرارات الصادرة عن الجهات المُختصة.

أما في حالة البضائع المُصدّرة: فقد نصّت المادة (٥٢) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "إنَّ القيمة المصرح عنها في التصدير هي قيمة البضائع وقت تسجيل البيان الجمركي مضافاً إليها جميع النفقات حتى خروج البضاعة من الحدود ولا تشمل هذه القيمة ١- الرسوم والضرائب المفروضة على

(١) مادة (٢٢) من قانون الجمارك المصري.

التصدير. ٢- الضرائب الداخلية وضرائب الإنتاج وغيرها مما يُسترد عند التصدير".

أما قانون الجمارك المصري فقد نصّت المادة (٢٤) منه على ما يلي: "تكون القيمة التي يجب الإقرار عنها بالنسبة إلى البضائع المُعدّة للتصدير مساوية للسعر العادي وقت تسجيل البيان الجمركي المقدم عنها، مضافاً إليه جميع المصاريف حتى مكان التصدير ولا تشمل هذه القيمة ضريبة الصادر وكذلك ضرائب الإنتاج وغيرها مما يُردّ على البضائع عند تصديرها".

ونلاحظ مما سبق تشابه النصّين السوري والمصري في كيفية تحديد قيمة البضائع عند التصدير مع فارق وحيد بينهما أنّ المشرّع السوري قد أضاف إلى سعر البضاعة وقت تسجيل البيان جميع النفقات حتى خروج البضاعة من الحدود، أي أنه لم يأخذ بالقيمة CIF بالنسبة للبضائع المُصدّرة، وذلك على خلاف المشرّع المصري الذي أخذ بهذه القيمة بالنسبة للبضائع المُصدّرة أي جميع التكاليف حتى ميناء الوصول (مكان التصدير).

ويرى بعض الفقهاء أنّه لا مانع من الأخذ بالتحديد الوارد في قانون الجمارك بالنسبة للبضائع المُصدّرة مع مراعاة الاعتداد بتاريخ حدوث التهريب بدلاً من تاريخ تسجيل البيان^(١).

(١) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٣١.

أمّا في فرنسا فإنّ القيمة الواجب الاستناد إليها لاحتساب الغرامة الجمركية هي قيمة البضاعة حسب سعرها في السوق الداخلي وقت ارتكاب التهريب مادة (٤٣٥، ٤٣٨)^(١) من قانون الجمارك الفرنسي سواء كان الأمر يتعلق بالبضائع المُصدّرة أو المُستوردة^(٢)، وقد قضت محكمة النقض الفرنسية أنّ مفهوم السوق في هذا المجال يشمل كذلك السوق غير المشروعة كسوق المخدرات^(٣)، ولذا فإنّ للقاضي أن يُقدّر القيمة الحقيقية للمخدرات وفقاً للمفهوم المتقدم دون النظر إلى السعر القانوني السائد طبقاً للوائح المعمول بها^(٤). وفي حكم آخر لمحكمة النقض الفرنسية صدر في ١٩ شباط ١٩٦٤، قضى بأنّه من أجل تحديد قيمة البضاعة وتحديد الرسم الجمركي أو الغرامة المفروضة على البضاعة يجب أن تؤخذ في الاعتبار تكاليف نقل البضائع وكل التكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع حتى التسليم^(٥).

(١) للإطلاع على النص الفرنسي للمادة (٤٣٥) راجع صفحة ٢٢٥، هامش ١.

(2) Art. 438: "Lorsque le tribunal a acquis la conviction que des offres, propositions d'achat ou de vente, conventions de toute nature, portant sur les objets de fraude ont été faites ou contractées à un prix supérieur au cours du marché intérieur à l'époque où la fraude a été commise, il peut se fonder sur ce prix pour le calcul des peines fixées par le présent code en fonction de la valeur desdits objets".

(3) Cass . Crim F . 20 Janvier 1971, Gaz. pal . 1971, Somm . 59.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢١٩، هامش ١٤.

(4) Cass. Crim. F. 30 Juin 1981, J.C.P. 1981, IV , 340 .

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢١٩، هامش ١٥.

(٥) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٣٤.

٢- حدود سلطة القاضي في تقدير الغرامة الجمركية:

استقرّت محكمة النقض الفرنسية^(١) على منح القضاة سلطة مطلقة في تحديد قيمة البضاعة المهرّبة المتّخذة كأساس لاحتساب الغرامة الجمركية وفقاً للثابت بالأوراق، وأنّ لقاضي الموضوع إجراء التحقيق اللازم للتحقق من القيمة الواجب الاستناد إليها في حساب الغرامة دون أن يكون ملزماً بالاستجابة إلى طلب إحالة التقدير إلى الخبير، كما أنّ للقاضي سلطة تقديرية واسعة في تحديد ما إذا كان التقدير التعريفي المطبق على البضاعة في الدعوى لا يستلزم اللجوء إلى لجنة التوفيق والخبرة الجمركية، ذلك أنّ التحكيم الذي ينصب على القيمة يتناول الخلافات المتعلقة بمقدار الضريبة فحسب في حين أنّ الغاية من تحديد قيمة البضاعة المهرّبة حساب الغرامة^(٢).

وهذا ما قصّت به أيضاً محكمة النقض السورية^(٣) بقولها "القاعدة أنّ التحكيم المنصوص عليه بالمادة ٧٤/ من قانون الجمارك، يُعمل به بالنسبة للبضاعة المُستوردة بالشكل النظامي وليس بالنسبة للبضاعة المهرّبة التي

(١) Cass. Crim. F. 20 Janv. 1971. Gaz. pal. 1971, somm, 59 et La Note.

Cass. Crim. F. 31 Janv. 1983 . D. 1983. 391 et Note CL ; J ; Berre.

أشار إليهما د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

(٢) Cass. Crim. F. 14 Janv. 1980. Bull. Crim. P. 43, No. 19.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢٢، هامش ٢٥.

(٣) نقض مدني أساس ١٤٤٤ قرار رقم ١٧٧٩ عام ٢٠٠١ مجلة القانون الكتاب الأول، وزارة العدل، دمشق، ٢٠٠١، ص ٤٣٦.

استقر الاجتهاد على جواز تقدير قيمتها عن طريق الخبرة^(١). وكذلك استقر قضاء محكمة النقض السورية على أنَّ تقدير قيمة البضاعة جائز بالخبرة الفنية^(٢) حيث جاء في أسباب حكمها الصادر عام ٢٠٠٩ ما يلي: "حيث أنَّ المخالفة هي الاستيراد تهريباً لدرجة نارية وبعد الاطلاع على الأوراق تبين أنَّ المحكمة قد اعتمدت على الخبرة في تقدير قيمة الدرجة وهذا لا يخالف القانون والاجتهاد القضائي المستقر.....".

هذا وقد نصّت المادة (٢٣٤) من قانون الجمارك السوري على ما يلي:

"أ- تختص المحكمة الجمركية بالفصل فيما يلي:..... د - في الحالات التي يحصل فيها خلاف حول قيمة البضاعة المُهرَّبة أو مواصفاتها أو منشؤها تُحيل المحكمة الموضوع إلى اللجنة التحكيمية المنصوص عليها في المادة (٨٩) وما يليها من هذا القانون خلافاً لأي نص آخر". وهذا يعني أنَّ القاضي في سورية مُلزم بالإحالة إلى لجنة التحكيم لتقدير قيمة البضائع المُهرَّبة في حال رفض أحد الأطراف الجمارك أو المدعى عليهم التقديرات المقدمة إلى هذه المحكمة (سواء عن طريق الخبرة أو تقديرات الجمارك نفسها).

(١) المادة (٧٤) المشار إليها في هذا الحكم نص عليها قانون الجمارك السوري الملغى رقم (٩) لعام ١٩٧٥ وهي مطابقة تقريباً لنص المادة (٨٩) من قانون الجمارك السوري الجديد رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦ الخاصة بالتحكيم.

(٢) نقض مدني الغرفة الجمركية، دعوى رقم أساس ٥٠٥٠، قرار رقم ٥٢٦٠، تاريخ ٢٠٠٩/١٢/١٣. حكم منشور على موقع نقابة المحامين السوريين على الإنترنت على الرابط التالي: www.syrianbar.org آخر تحديث يوم الثلاثاء ٢٠١٤/٤/٢٩ الساعة ٨ صباحاً.

وقد قُضِيَ في مصر ولو أنَّ قاضي الموضوع غير مُلزم بالاستجابة إلى طلب إحالة الدعوى إلى الخبير، إلّا أنّه يتعيّن عليه بيان الأسباب التي دعت به إلى ذلك وإلّا كان حكمه معيباً^(١). وعلى أية حال فإنّ الغرامة الجمركية كما أسلفنا سابقاً هي عقوبة وجوبية يلزم الحكم بها فإذا أخلَّ القاضي بالتزامه بالقضاء بها فإنَّ حكمه يكون معيباً وقابلًا للطعن فيه^(٢).

ولكن من البديهي أنَّ 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 المُهرَّبة.

ويرى بعض الفقهاء أنَّ ذلك يُشكّل ثغرة في التشريع الجمركي، إذ يكون من شأنها في بعض الحالات إفلات بعض المهربين من الغرامة الجمركية، حين يتعدّر على القضاء معرفة مقدار أو نوع أو قيمة البضاعة المُهرَّبة على وجه اليقين، وهو ما يَنبُتُ عنه حكماً صعباً الحكم بتلك الغرامة، وهذا ما يؤدي إلى نتيجة شاذة بمعنى أنّه من ينجح في تهريب البضاعة وإخفائها عن رجال السلطة العامة يكون في مركز أفضل ممن تُضَبَطُ معه^(٣)، إذ توقع الغرامة

(١) نقض مدني ١٩٧٦/٥/١١، الموسوعة الذهبية، ج ١، ص ١٠١، رقم ٢٧١. أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢٣، هامش ٢٧.

(٢) نقض جنائي: ١٩٦٣/٣/٢٦، طعن رقم ٢٦٤٢، س ق ٣٢، س ١٤، ص ٢٤٩. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

(٣) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٩٣.

الجمركية على هذا الأخير دون صعوبة في تقديرها في حين يتعذر تقديرها على الأول.

ويرى هذا الجانب من الفقهاء أنه كان أدعى بالمشرع أن يحذو حذو بعض التشريعات الأجنبية بإضافة نص يعالج حالات التهريب التي يتعذر فيها بفعل الجاني التحقق كلياً أو جزئياً من نوع البضاعة أو قيمتها، بأن يُحكم بتعويض محدد بدلاً من أن يكون تعويضاً نسبياً على أن لا يقل في أية حال عن ضعف الضرائب الجمركية المستحقة على البضائع التي أمكن التحقق منها، أو على ما كان مثلها في حالة عدم ضبطها كلياً وذلك عند تعذر تقدير التعويض من واقع المستندات أو الأدلة الأخرى^(١).

وكذلك يتعين على المحكمة أن تُبين في حكمها أسس تقدير الغرامة الجمركية وأن تُعلّل النتيجة التي توصلت إليها تعليلاً سائغاً ومقبولاً^(٢). ولذا فإن أخذ الحكم بمقدار الغرامة الجمركية دون بيان الأساس الذي أُقيمت عليه هذه المطالبة وكيفية احتسابها يعيب الحكم بالقصور في التسبيب.

ومن ثم فيجب أن يُبين في الحكم ماهية تلك البضائع ومقدارها، ولذلك يجب على القاضي عند تقدير قيمة البضاعة الرجوع بشأن ذلك إلى القانون الجمركي بمعناه الواسع بما فيه قانون التعريف الجمركية، وبيان البند الجمركي

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢١.

(٢) نقض مدني سوري، الغرفة الجمركية، دعوى رقم أساس ٣٩٧٤، قرار ٤٥٠٤، تاريخ ٢٠٠٩/١١/١، حكم منشور على موقع نقابة المحامين السوريين على الإنترنت على الرابط التالي: www.syrianbar.org آخر تحديث يوم الثلاثاء ٢٩/٤/٢٠١٤ الساعة ٨ صباحاً.

الواجب التطبيق عليها وما إلى ذلك، فلا يكفي مجرد الاستناد إلى أقوال موظفي الجمارك أو التقدير الذي تقدمه الجمارك في الدعوى لأن ذلك يجعل من الجمارك خصماً وحكماً في آن واحد وهذا لا يجوز^(١).

أما محكمة النقض الفرنسية فقد أعفت القضاة من الالتزام ببيان أسس تقدير تلك الغرامة^(٢)، ومن ثم فإن لهم الحق في الاستناد إلى تقديرات إدارة الجمارك وحدها عند احتساب الغرامة الجمركية دون أن يلتزموا بتبرير ذلك وبغير خضوع لرقابة محكمة النقض، هذا وقد قضت محكمة النقض الفرنسية بأن تقدير صنف المنتجات المستوردة وربطها بالتعريف الجمركية مسألة واقع مما يخرج عن نطاق رقابة محكمة النقض^(٣).

ثالثاً - الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية:

لقد ثار خلاف كبير بين الفقهاء والشراح المصريين حول الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية والتي أطلق عليها قانون الجمارك المصري وصف التعويض. فذهب جانب من الفقهاء إلى اعتبارها عقوبة جزائية شأنها شأن الغرامة الجزائية (١)، بينما ذهب فريق آخر إلى اعتبارها بمثابة تعويض مدني (٢)، وقد اعتبرها آخرون أنها ذات طبيعة مختلطة (٣).

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢٦ و ٢٢٧.

(٢) Cass. Crim. 17. Fev. 1965. J.C.P. 1965 IV. 42.

أشار إليه د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٣٦، هامش ٢.

(٣) Cass. Crim. F. 4 Juin 1971. Bull. Crim. P. 445, No. 177.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٢٣، هامش ٢٨.

١- الغرامة الجمركية عقوبة جزائية: يرى جانب كبير من الفقهاء

أنَّ الغرامة الجمركية في جريمة التهريب الجمركي ليست سوى عقوبة جزائية خالصة، وأنَّها عقوبة تكميلية تُضاف إلى العقوبة الأصلية للجريمة المتمثلة في الحبس والغرامة الجزائية، كما أنَّها غرامة نسبية تتناسب في مقدارها مع ما حققه الجاني أو أراد تحقيقه من كسب غير مشروع من خلال تهريبه من أداء الضرائب الجمركية^(١).

ويُبرَّر أنصار هذا الاتجاه رأيهم بعدة حجج فمن ناحية أولى يرون أنَّ التعويض المدني لا يجوز الحكم به إلا بناءً على طلب صاحب الشأن بعد إثبات ما لحقه من ضرر، وفي هذه الحالة لا بُدَّ أن يتناسب التعويض مع مقدار الضرر وهذا ما لا نجده في الغرامة الجمركية، فالمحكمة تقضي بهذا التعويض من تلقاء نفسها دون اشتراط طلب إدارة الجمارك لذلك.

كما أنَّ التعويض الذي نصَّت عليه المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري في حالة البضائع الممنوعة يعادل مثلي قيمة البضائع أو مثلي الضرائب الجمركية المستحقة أيهما أكبر، وكذلك التعويض المستحق في حالة استرداد الضرائب الجمركية بطريق الغش يعادل مثلي المبلغ موضوع الجريمة كما نصَّت عليه المادة (١٢٣) من نفس القانون، وجاءت تلك النصوص بدون أي إشارة إلى مقدار الضرر الواقع ووجوب أن يتناسب التعويض معه، فالقاضي يحكم بهذه الغرامة كما هو منصوص عليها في القانون دون الالتفات

(١) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٨٣.

إلى حقيقة الضرر الذي أصاب الخزينة العامة، وهذا يؤكد أنَّ هذه الغرامة أو التعويض الذي نصَّ عليه المشرع عبارة عن عقوبة بحتة^(١).

ومن ناحية ثانية إنَّ هذه الغرامة الجمركية لها كافة خصائص وسمات العقوبة، فعلى سبيل المثال تختص المحاكم الجزائية دون غيرها بالفصل بها، ويصدر بها حكماً جزائياً ووفقاً لخصومة جزائية ويُتبع في المحاكمة الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية^(٢).

ومن ناحية ثالثة إنَّ الغرامة الجمركية هي جزاء تفرضه الدولة لمخالفة القانون ومخالفة القانون وارتكاب الجريمة الجمركية لا تتضمن فكرة وجود ضرر مادي قابل للتعويض^(٣).

أما من ناحية رابعة ففي جرائم التهريب الجمركي يُقرّر المشرع الغرامة الجمركية كجزاء للجريمة التامة وكذلك الشروع فيها، وهذا يؤكد أنَّ هذه الغرامة ليست تعويضاً بأي حال من الأحوال، وذلك لأنَّ الأصل وفقاً لقواعد القانون المدني أنَّه من عناصر تحديد التعويض عنصر الضرر، بينما نلاحظ في حالتي الشروع أو بعض صور التهريب الحكمي التي نصَّ عليها قانون

(١) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

(٢) وفقاً لقانون الجمارك المصري تختص المحاكم الجزائية بالفصل في كافة المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون الجمارك المصري. فقد نصت المادة (١١٩) منه والمعدلة بموجب القانون رقم (١٦٠) لسنة ٢٠٠٢ على ما يلي: "يُقضى بالغرامات والتعويضات المنصوص عليها في المواد (١١٤-١١٥....) من هذا القانون بأمر جنائي وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية بناء على طلب....". وهذا ما نصت عليه كذلك المادة (١٢٤) من نفس القانون.

(٣) د. كمال حمدي، مرجع سابق، ص ٦٣.

الجمارك المصري في الفقرة الثانية من المادة (١٢١) منه أنه لا يوجد أي ضرر للخرينة العامة، ومع ذلك القاضي مُلزم بأن يحكم بهذه الغرامة^(١).

ومن ناحية أخيرة إنَّ هذه الغرامة يتم توريدها للخرينة العامة للدولة وليس لإدارة الجمارك حتى نتمكن من القول أنها تعويض للجمارك عمّا لحقها من ضرر من جراء التهرب من أداء الضرائب الجمركية^(٢).

هذا وقد ذهبت محكمة النقض المصرية في حُكم لها بتاريخ ١١/١١/١٩٨١^(٣) إلى اعتبار التعويض المذكور عقوبة جزائية، حيث جاء في أسباب حكمها ما يلي: "..... ولا يمنع من ذلك أن يكون الشارع في المادة (١٢٢) من قانون الجمارك قد وصف هذه العقوبة بأنها (تعويض) طالما حدّد مقدار هذا التعويض تحديداً تحكيمياً غير مرتبط بوقوع أي ضرر، وسوى فيه بين الجريمة التامة والشرع وضاعفه في حال العود، وهو ما يتأتّى منه أنه لا يجوز الحكم به إلا من محكمة جنائية، والحُكم به حتمي تقضي به المحكمة من تلقاء نفسها على المساهمين في الجريمة - فاعلين أو شركاء - دون سواهم فلا يمتد إلى ورثتهم ولا إلى المسؤولين عن الحقوق المدنية. وتلتزم المحكمة في تقديرها الحدود التي رسمها القانون.

(١) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٨٤.

(٢) د. منى عبد الشافي توفيق، مرجع سابق، ص ٢٩٣.

(٣) نقض جنائي، طعن ٥٧٣ س ق ٥١، س ٣٢، ص ٨٧٥. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق. وهذا الحكم لا يتفق مع ما استقر عليه قضاء محكمة النقض المصرية من أن هذا التعويض هو "عقوبة تنطوي على التعويض".

وأخيراً إنَّ وفاة المحكوم عليه بالتعويض أثناء نظر الدعوى يستتبع حتماً عدم الاستمرار في الإجراءات والحكم بانقضاء الدعوى الجنائية إعمالاً لنص المادة (١٤) من قانون الإجراءات الجنائية، ولا يُغَيَّر من هذا النظر أنه أُجيز في العمل - على سبيل الاستثناء - لمصلحة الجمارك أن تتدخل في الدعوى الجنائية بطلب ذلك التعويض والطعن فيما يصدر بشأنها من أحكام ذلك أنَّ هذا التدخل وإن وُصِفَ بأنَّه دعوى مدنية أو وُصِفَت مصلحة الجمارك بأنَّها مُدَّعية بالحقوق المدنية لا يُغَيَّر من طبيعة التعويض المذكور، مادام أنَّه ليس مقابل ضرر نشأ عن جريمة بالفعل، بل هو في الحقيقة والواقع عقوبة تلازم طبيعة جريمة التهريب الجمركي ذاتها رأى الشارع أن يُكَمِّلَ بها عقوبتها الأصلية تحقيقاً للغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها للردع والزجر، وليس من قبيل التعويضات المدنية الصرف التي ترفع بها الدعوى المدنية بطريقة التبعية للدعوى الجنائية".

ولكن هذا الاتجاه قد أثار كثير من الانتقادات من قبل العديد من الفقهاء فهم يرون من وجهة أولى أنَّ تحديد هذه الغرامة بشكل مسبق من قبل المشرع لا يؤثر في طبيعتها من كونها تعويضاً مدنياً، كما أنَّ تحديداتها وفقاً لمبلغ الضريبة الجمركية الذي لم يتم أدائه يؤكد أنَّ جوهر هذه الغرامة ليس عقاباً بحتاً، أمَّا أنَّ المحكمة تقضي بها من تلقاء نفسها بدون أن يتوقف الحكم بها على طلب إدارة الجمارك فإنَّ النيابة العامة تمثل الجمارك في ذلك^(١).

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، ١٩٦٣، بدون

ومن وجهة ثانية لا يُغيّر من الطبيعة المدنية للغرامة الجمركية أنّ المحاكم الجزائية هي التي تقضي بها، ذلك أنّ تلك المحاكم تختص أصلاً بنظر الدعوى المدنية بالتبعية إذا كان الضرر ناشئاً عن جريمة.

ومن وجهة ثالثة إنّ الغرامة الجمركية قد نصّ عليها المشرّع إلى جانب الغرامة الجزائية التي يُراعى فيها عنصر الزجر شأن العقوبات الجزائية كلها، فإذا كانت الغرامة الجمركية هي عقوبة فلا يوجد بذلك أي حكمة من هذا الازدواج في النص، الأمر الذي يؤكد اختلاف طبيعة كلٍ منهما عن الأخرى^(١).

أما من وجهة رابعة فكون أنّ المشرّع قد حددها بغضّ النظر عن الضرر الذي لحق بالخزينة العامة، فإنّ ذلك لا يدل بالضرورة على أنّها عقوبة جزائية وإنّما هي تعويض إجباري نصّ عليه القانون باعتبار أنّ التعويض لا يشمل فقط ما لحقّ الدائن من خسارة، بل يمتد إلى ما فاتته من كسب أيضاً، وبناءً عليه فإنّ ما تجاوز مقدار الضرائب الجمركية التي تمّ التهرب منها، يُعتبر بمثابة تعويض لما فات الدولة من فائدة لو كان مبلغ الضريبة قد سُدّد إليها واستغلته في منافع عامة^(٢).

٢- الغرامة الجمركية تعويض مدني: يذهب أنصار هذا الرأي إلى أنّ تلك الغرامة ليست ذات طابع جزائي وإنّما هي تعويض مدني يُحكّم به

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ١٦٨ وما بعدها.

(٢) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

بالإضافة إلى الغرامة الجزائية المحددة في القانون، وذلك تعويضاً للخرينة العامة عما أصابها من ضرر جراء عدم سداد الضريبة الجمركية^(١).

ويستند أنصار هذا الرأي إلى عدة مبررات فمن ناحية أولى يرون أنَّ العبرة في تحديد طبيعة الجزاء تكون بتسمية المشرع له، وقد أضفى المشرع المصري على هذه الغرامة وصف (التعويض) مما يؤكد أنَّها شأن الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية^(٢).

ومن ناحية ثانية إنَّ قوانين العفو لا تشمل الغرامة الجمركية، كما لا يجوز تخفيف تلك الغرامة بسبب الظروف المخففة ولا تشديدها بسبب توافر شرط التكرار، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذ الغرامة الجمركية ولا تخضع للتنفيذ بطريق الإكراه البدني ويجوز التصالح فيها.

ومن ناحية ثالثة لا يُحكَم إلا بغرامة جمركية (تعويض) واحد مهما تعدد المحكوم عليهم كما يُحكَم بها بالتكافل والتضامن بينهم^(٣)، وهذا غير وارد في الغرامات الجزائية حيث تتعدد هذه الغرامات بتعدد المحكوم عليهم ولا تضامن بينهم في أدائها^(٤).

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ١٧٠.

(٢) د. نبيل لوقا بباوي، مرجع سابق، ص ٣٤٠.

(٣) نصت المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري على ما يلي "وفي جميع الأحوال يُحكَم على الفاعلين والشركاء والأشخاص التي تم ارتكاب الجريمة لصالحها متضامنين بتعويض يعادل...".

(٤) د. نبيل بباوي، مرجع سابق، ص ٣٢٦، هامش ٢.

ومن ناحية أخيرة فقد نصَّ المشرع الجمركي على هذه الغرامة بشكل مستقل عن الغرامة الجزائية مما يؤكد اختلاف طبيعة كلٍّ منهما عن الأخرى^(١).
وأيضاً هذا الرأي قد وُجِّهَ إليه العديد من الانتقادات من قِبَل بعض الفقهاء ويبررون وجهة نظرهم بعدة مبررات:

فمن جهة أولى أنه من المعروف أنَّ الأوصاف القانونية التي يستعملها المشرع ليست كافية بذاتها في تحديد الطبيعة القانونية لنظام معين، ذلك أنَّ القاعدة السائدة في هذا الشأن هي الأخذ بالتكيف القانوني الذي أسبغه المشرع في ضوء الأحكام الموضوعية لهذا النظام، أمَّا إذا اختلف فإنَّ المنطق القانوني يقضي بإسباغ الوصف القانوني الصحيح الذي يتفق مع الأحكام الموضوعية التي يُقررها المشرع حتى لو تعارض هذا الوصف مع التسمية التي استعملها عند صياغة القانون^(٢).

ومن جهة ثانية إنَّ تشبيه الغرامة الجمركية بالشرط الجزائي قد جانبه الصواب، وذلك لأنَّه حتى في حال الشرط الجزائي يجب أن يكون مقداره مقارباً لحجم الضرر الواقع على المضرور، أمَّا في الغرامة الجمركية كما أسلفنا فإنَّه لا يُشترط لصحة الحكم بها أصلاً إثبات عنصر الضرر، هذا العنصر الذي يُعتبر شرطاً جوهرياً في حالة الجزاءات المدنية، وهذا يوضح بشكل قاطع أنَّه لا يوجد أي رابط في جريمة التهريب الجمركي بين الضرر والتعويض^(٣).

(١) نصت المادة (١٢٢) من قانون الجمارك المصري على ما يلي: "..... يعاقب على التهريب بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه..... وفي جميع الأحوال يحكم على الفاعلين والشركاء..... بتعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية.....".

(٢) د. مجدي محب حافظ، مرجع سابق، ص ١٨١.

(٣) المرجع السابق، نفس الموضوع.

ومن جهة ثالثة فبالنسبة لعدم جواز وقف تنفيذ الحكم الصادر بالغرامة الجمركية فإنّ ذلك لا ينفي عنها الصفة العقابية، وذلك لأنّ المشرّع قد استثنى بعض الجرائم من جواز وقف تنفيذ الحكم الصادر فيها بالعقوبة ومع ذلك لم يُقُل أحد بزوال صفتها العقابية. أمّا بالنسبة للتضامن بين المحكوم عليهم وإن كان يتفق مع فكرة التعويض المدني إلّا أنّه لا ينفي بالضرورة صفة العقوبة عن هذه الغرامة لأنّ التضامن بين المحكوم عليهم مقرر في الغرامات النسبية ومع ذلك لم ينكر أحد طبيعتها الجزائية، كما أنّ هذا التضامن قُصِدَ منه تيسير تنفيذ تلك الغرامة^(١).

ومن جهة رابعة إنّ الجمع بين الغرامة الجمركية والغرامة الجزائية بنفس النص لا يكفي لتغيير جوهرها الجزائي، لأنّ المشرّع الجمركي لم يفعل ذلك عبثاً وإنما تحقيقاً للغاية من العقاب على تلك الجريمة، التي يستهدف من ورائها المُهَرَّب تحقيق مكاسب مالية في المقام الأول لذلك قدّر المشرّع أنّ العقوبة المثلى في هذه الحالة تلك التي تتوافق مع قصد المُهَرَّب، وذلك بحرمانه من آماله التي كان يقصّد تحقيقها من وراء التهرب من الضرائب الجمركية^(٢).

٣- الغرامة الجمركية ذات طبيعة مختلطة: يرى بعض الفقهاء أنّ

لهذه الغرامة الجمركية طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في آنٍ واحد، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة لردعه، وهي بنفس الوقت تعويض للخزينة العامة للدولة عن الضرر الذي لحق بها جراء التهرب من أداء

(١) المستشار فتحي عبد السلام إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص ٤٩٤.

(٢) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

الضرائب الجمركية. ولكن حتى أنصار هذا الرأي قد اختلفوا فيما بينهم، فذهب جانب منهم إلى تغليب صفة العقوبة على التعويض، وذهب جانب آخر إلى تغليب صفة التعويض، فيما ذهب اتجاه ثالث إلى اعتبار أنَّ ذلك الجزء من الغرامة الذي يساوي الضرائب الجمركية التي تمَّ التهرب منها يعتبر بمثابة تعويض للخزينة العامة عن الضرر الذي لحق بها، أمَّا ما يتجاوز ذلك فإنه يكون بمثابة عقوبة^(١).

ولكن يرى البعض أنَّ هذا الرأي يجانب الصواب وذلك لعدة أسباب، فهو يجمع بين العقوبة والتعويض في جزاء واحد رغم ما بينهما من خلاف كبير، الأمر الذي يجعل الجمع بينهما جمعاً بين نقيضين مما لا يجوز التسليم به منطقياً، كما أنَّ أساس العقوبة وغايتها تختلف عن أساس التعويض وغايته فأساس العقوبة الجريمة، بينما التعويض أساسه الخطأ والضرر، وغاية العقوبة الردع العام والخاص، أمَّا غاية التعويض إصلاح الضرر وبالتالي يُقدَّر بِقَدْرِهِ. مما يعني أنَّ صفة العقوبة حتماً تَستبعد صفة التعويض والعكس صحيح^(٢).

وبالإضافة إلى ما سبق فإنَّ هذا الاتجاه قد أسبغ على تنافض الأحكام صفة النظرية، وبدلاً من أن يصل الفقهاء إلى التكيف القانوني الصحيح للغرامة الجمركية، ثم يرتبون على ذلك التكيف النتائج العملية، فقد أخذوا بالنتائج التي انتهى إليها القضاء ثم نسجوا حولها هذه النظرية، وبما أنَّ النتائج التي توصل

(١) د. عوض محمد، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

(٢) د. شوقي رامز شعان، مرجع سابق، ص ٤٣٠ وما بعدها.

إليها القضاء أصلاً متناقضة وتسير في اتجاهين فهذا يؤكد عدم سلامة البنيان الذي قامت عليه تلك النظرية^(١).

وإذا ما عُدنا إلى الغرامة الجمركية التي نصَّ عليها قانون الجمارك السوري فنحن نرى أنَّ هذه الغرامة تتشابه مع التعويض المدني في عدة نواحي:

الأولى أنَّ هذه الغرامة تقضي بها المحكمة الجمركية حسب نص المادة (٢٨١) من قانون الجمارك السوري، وهذه المحكمة هي محكمة مدنية بدرجة بداية وتُطبَّق أصول المحاكمات المدنية المُتبَّعة في محاكم البداية، وهذا ما نصَّت عليه أيضاً المادة (٢٣٣) من نفس القانون^(٢).

والثانية أنَّ هذه الغرامة يَصْدُرُ الحكم بها بالتضامن بين المتهمين في سدادها في حال تعددهم، وهذا ما نصَّت عليه المادة (٢٣٢) من قانون الجمارك السوري بقولها: "تُحصَّل الرسوم والضرائب والغرامات المقررة أو المحكوم بها بالتضامن والتكافل من المخالفين أو المسؤولين عن التهريب وذلك وفقاً للأصول المتبعة في تحصيل الأموال العامة.....".

والثالثة أنَّه يجوز اقتضاؤها من الأشخاص المسؤولين مدنياً، كما تطبَّق عليها قواعد المسؤولية المدنية، وهذا ما نصَّ عليه قانون الجمارك السوري في المادة (٢٢٩) منه بقوله: "يُسأل الأولياء عن المخالفات التي يرتكبها القاصرون بحدود ما نصَّ عليه القانون المدني.....".

(١) د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

(٢) وهذا عكس الوضع في مصر حيث أن المحاكم الجزائية هي التي تقضي بهذه الغرامة وبكافة المنازعات الأخرى المتعلقة بالتهريب من الضرائب الجمركية.

والرابعة فهذه الغرامة لا تخضع لمبدأ شخصية العقوبة فيُحكَم بها على الورثة بعد وفاة المتهم، حيث نصّت المادة (٢٣٠) من قانون الجمارك السوري على أنّ الورثة مسؤولين عن أداء المبالغ المترتبة على المتوفى في حدود نصيب كلٍ منهم من التركة.

أما من ناحية أخيرة فهي تتقادم بذات مدة تقادم الحقوق المدنية وهي خمسة عشر سنة في مخالفات التهريب ابتداءً من تاريخ وقوعها^(١)، كما أنّ قوانين العفو لا تشمل الغرامة الجمركية، ولا يجوز تخفيف تلك الغرامة بسبب الظروف المخففة، وأيضاً لا يُحكَم إلاّ بغرامة واحدة مهما تعدد المحكوم عليهم.

وأيضاً تتشابه مع الغرامة الجزائية من جهات أخرى:

فمن وجهة أولى الحكم بها إلزامي تقضي بها المحكمة من تلقاء نفسها بمجرد وقوع الجريمة دون حاجة إلى حدوث أي ضرر للخرينة العامة، وهذا ما يُستفاد من نص المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري التي نصّت على ما يلي: " تُفرض غرامة جمركية عن مخالفات التهريب أو ما هو معتبر كذلك على النحو التالي: ٢- من ثلاثة أمثال القيمة والرسوم 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 مثل ونصف قيمتها.....".

(١) تنص المادة (٢٩٤) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: " ما لم تقض النصوص القانونية النافذة بتحديد مهل تقادم أطول تتقادم حقوق إدارة الجمارك أ- /١٥/ خمس عشرة سنة في تحقيق مخالفات التهريب أو ما هو معتبر كذلك ابتداء من تاريخ وقوعها.".

ومن وجهة ثانية تُشَدَّد الغرامة في حالة التكرار، فقد نصّت المادة (٢٥٢) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "..... ب - تَحْكُم المحكمة بالغرامات القصوى المنصوص عليها في هذا القانون في الظروف المُشدّدة التالية: ١- إرتكاب المخالف سابقة تنضوي تحت أحكام المادتين (٢٧٧ و ٢٧٨) من هذا القانون". وهذه المواد خاصة بالتهريب الجمركي.

أمّا من وجهة ثالثة فقيمتها محددة سلفاً بواسطة القانون ولا يوجد أي تناسب بينها وبين الضرر الذي لَحِقَ أو يمكن أن يلحق بالخزينة العامة من جراء التهريب. كما أنّه يُقَضَى بها في حالات التهريب الحكمي والشروع والبضائع الممنوعة، وهذه الحالات لا تتعرض الخزينة العامة فيها لأي ضرر. فقد نصّت المادة (٢٧٩) من قانون الجمارك السوري على ما يلي: "تُقرض غرامة جمركية عن مخالفات التهريب أو ما هو معتبر كذلك على النحو التالي: ١- ستة أمثال القيمة إلى ثمانية أمثالها عن البضائع الممنوعة المعينة. ٢- من ثلاثة أمثال القيمة والرسوم إلى أربعة أمثال القيمة والرسوم معاً عن البضائع الممنوعة أو المحصورة..... إلخ".

ومن وجهة أخيرة يجوز اللجوء إلى الإكراه البدني في تنفيذها، وهذا ما نصّت عليه المادة (٢٤٥) من قانون الجمارك السوري بقولها: "عند تَعُدُّر تحصيل المبالغ المقررة أو المحكوم بها لصالح الجمارك من أموال المغرّمين المنقولة وغير المنقولة يمكن اللجوء إلى الحبس لتحصيل تلك المبالغ وذلك بنسبة يوم واحد عن كل مائتي ليرة سورية لم تُحصَل ولا يجوز أن تتجاوز مدة

هذا الحبس في أي حال من الأحوال سنة واحدة بالنسبة لكل قرار على حدة.....".

ولكن على الرغم من تشابه من هذه الغرامة في بعض النواحي مع فكرة العقوبة إلا أننا نميل إلى اعتبارها أقرب إلى التعويض منه إلى العقوبة، وهذا ما أكدته المشرع السوري بشكل صريح وواضح وذلك في المادة (٢٤٩) من قانون الجمارك السوري بقوله: "تُعتبر الغرامات الجمركية والمصادرات المنصوص عليها في هذا القانون تعويضاً مدنياً لإدارة الجمارك".

موقف القضاء من الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية:

تردد قضاء النقض في مصر بصدد تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية، فلم يسلُك اتجاهاً موحداً في هذا الصدد، ففي البداية ذهب في بعض أحكامه إلى أن هذه الغرامة لا تُعد عقوبة جزائية وإنما هي تعويض مدني للخرينة العامة للدولة عن الضرر الذي أصابها^(١)، ثم استقرت محكمة النقض المصرية في أحكامها على أن الغرامة الجمركية عقوبة تكميلية تنطوي على عنصر التعويض^(٢).

(١) نقض جنائي ١١/٢٨/١٩٦٠، طعن رقم ١٣٦٨، س ق ٣٠، ص ٨٣٠، س ١١.

(٢) نقض جنائي ١١/٦/٢٠٠٤، طعن رقم ١٧٢٥٨، س ق ٦٥، ص ٥٥، ص ٧٥٠.

نقض جنائي ١٠/٨/٢٠٠٠، طعن رقم ١٣٤٠٩، س ق ٦١، ص ٥١، ص ٥٩٥. راجع في ذلك موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت، مرجع سابق.

وكذلك محكمة النقض الفرنسية فقد ذهبت في بعض أحكامها إلى أنَّ الغرامة الجمركية لها طابع التعويض المدني لا العقوبة^(١)، ثم اعتبرت عقوبة مختلطة أقرب إلى التعويض المدني منه إلى العقوبة^(٢). ويبدو أنَّ اتجاه محكمة النقض الفرنسية نحو الأخذ بنظرية الطبيعة المختلطة يجد له سنداً في المادة (٤٠٤) من قانون الجمارك الفرنسي، التي تنص على أنَّ أصحاب البضائع مسؤولون مدنياً عن أعمال وكلائهم ومستخدميهم وعملائهم فيما يتعلق بالرسوم والمصادرات والغرامات والمصاريف^(٣). وبعد صدور القانون رقم (١٤٥٣/٧٧) في ٢٩ كانون الأول ١٩٧٧ الذي عدَّل بعض أحكام قانون الجمارك الفرنسي القديم بدأ يغلب القضاء الفرنسي معنى العقوبة على التعويض^(٤)، ولكن رغم ذلك فقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية في أحكامها الحديثة على تأكيد الطابع المختلط للغرامة الجمركية^(٥).

(1) Cass. Crim. F. 5 Aout 1952. D. 1952. 654.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٤٨، هامش ١٧.

(2) Cass. Crim. F. 23 Décemb 1959. Bull. Crim. P. 1097, No. 574.

Cass. Crim. F. 23 Avr 1968. J. C. P. 1969, II. 16100.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٤٩، هامش ١٨.

(3) Art. 404: "Les propriétaires des marchandises sont responsables civilement du fait de leurs employés en ce qui concerne les droits, confiscations, amendes et dépens".

(4) Cass. Crim. F. 20 Novemb. 1978. D. 1979. 525, et Note, F; Derrida.

أشار إليه د. محمد نجيب السيد، مرجع سابق، ص ٢٥١، هامش ٢٠.

(5) Cass. Crim. F. 28 Mai 1980. J. C. P. 1980, IV, 298.

Cass. Crim. F. 31 Janv. 1983, Bull. Crim. p. 80, No. 39.

Cass. Crim. F. 23 Novemb. 1987. J. C. P. 1988, IV, 44.

أما محكمة النقض السورية فقد ذهبت في بعض أحكامها إلى أنَّ الغرامة الجمركية لها طابع التعويض المدني لا العقوبة^(١)، وذهبت في أحكام أخرى إلى أنَّ لها طابع مزدوج أي عقوبة وتعويض^(٢).

= أشار إلى هذين الحكمين د محمد نجيب السيد ، مرجع سابق ، ص ٢٥٢ ، هامش ٢١.

(١) نقض مدني : ١٩٦٧/١١/٢٣ ، مجلة القانون ، س ١٩ ، ص ٢٢٢.

نقض مدني : ١٤ / ٣ / ١٩٧٨ ، س ٢٩ ، ص ٤٦٣ . أشار إلى هذه الأحكام د. محمد نجيب السيد ، مرجع سابق ، ص ٢٤٩ ، في الهامش.

(٢) نقض مدني : ١٩٧٥/٣/١٢ ، مجلة القانون ، س ٢٦ ، ص ٣٦٣.

نقض مدني : ١٩٧٨/١٢/٣١ ، س ٣٢ ، ص ٣٣١ . أشار إلى هذه الأحكام د. محمد نجيب السيد ، مرجع سابق ، ص ٢٥٢ ، هامش ٢١.

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة المتواضعة وبعد أن حاولنا قدر المستطاع الإحاطة بجوانب البحث المختلفة، تمكّنّا من الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي قد تساهم في الوصول إلى إيجاد بعض الحلول، التي يمكن أن تُخفّف من حدّة ظاهرة التهرب الجمركي أو على الأقل أن تُحدّ من تناميها المتزايد، وهذه النتائج والتوصيات يمكن إجمالها بالآتي:

النتائج:

١- على خلاف المبدأ المستقر في معظم دساتير العالم بأنّه لا يجوز فرض أي ضريبة أو إلغائها أو تعديلها إلا بقانون، نجد أنّ التشريعات الجمركية المقارنة (وبسبب الطبيعة الخاصة للضريبة الجمركية) قد فوّضت السلطة التنفيذية ممثلةً برئيسها أمر فرض وإلغاء وتعديل التعريفات الجمركية.

٢- تتميّز إجراءات فرض الضرائب الجمركية وتحصيلها بطبيعة مركبة تتطوي على تتابعيّة متعاقبة، يشكل مجموعها ما يُعرف بالتنظيم الفنّي للضريبة المتمثّل في تتبع هذه الضريبة في مراحلها المختلفة، وهذا كان له بالغ الأثر في التهرب من تلك الضرائب.

٣- إنّ المعدلات المرتفعة للضرائب الجمركية في سورية ومصر تُعتبر من أهم العوامل التي تدفع وتُغري المكلفين على التهرب، وذلك بسبب تعاضم الفائدة المتوقعة من ارتكاب هذا الفعل.

٤- إنَّ تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة من خلال فرض الضرائب الجمركية أو رفع معدلاتها يؤدي في الكثير من الأحيان إلى تضارب الآثار السياسية والاقتصادية التي تترتب على التطبيق العملي لها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حدة التهرب منها.

٥- إن الطريقة التقليدية في تعيين وترقية موظفي الإدارات الجمركية في سورية ومصر، بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالتدريب، ومع ما يترافق معه من ضعف الرقابة والمحاسبة للموظفين الفاسدين، كل ذلك أدى إلى خلق إدارات جمركية ضعيفة ومترهلة، وهذا يُعد من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة حدة التهرب الجمركي في هذه الدول.

٦- على الرغم من أنَّ المشرّع السوري والمصري قد عاقب على معظم صور التهرب بعقوبات جسيمة قد تصل إلى السجن لسنوات، إلّا أنَّ الإجراءات والقواعد الخاصة بالمحاكمة الجمركية في كلا الدولتين، قد قللت من أهمية تلك العقوبات ومدى تأثيرها في الحدّ من ظاهرة التهرب الجمركي.

٧- لم تُميّز التشريعات الجمركية المقارنة بين أفعال التهرب والتهريب، وإنما اعتبرت أنَّ معظم صور التهرب الجمركي عملاً من أعمال التهريب وعاقبت على هذا الأخير، وذلك على الرغم من اختلاف المحل بينهما فمحل التهريب الجمركي كما كان جلياً لنا دائماً البضائع، أما التهرب الجمركي فلا يكون محله إلا الضرائب الجمركية.

٨- إنَّ أفعال التهريب الجمركي لا تُرتكب فقط للتخلُّص من الضرائب الجمركية، وأنَّما قد يكون محلها بضائع يمنع المشرِّع إدخالها إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه لاعتبارات متعددة، مما قد يؤدي إلى آثار خطيرة قد تمس ببنیان المجتمع وكيان الدولة بأسره.

٩- إنَّ التهرب الواسع النطاق من الضرائب الجمركية سيؤدي عملياً إلى تخفيض درجة فعالية السياسة المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض التأثير في الكميات الاقتصادية الكُليَّة، وكفالة الاستقرار الاقتصادي الداخلي والخارجي، وإحداث التقارب بين فئات المجتمع وطبقاته الأمر الذي يترتب عليه اختلالات هيكلية جسيمة على مستوى الاقتصاديات الجزئية والكُليَّة، وقد تؤدي إلى إساءة استخدام السياسات الاقتصادية بشكلٍ عام، أو إلى إضعاف قدرة الدولة على القيام بوظائفها المنوطة بها أحياناً، ومن هنا فلا يمكن أن تؤدي السياسة المالية والجمركية دورها المرجو إذا انتشر التهرب الجمركي ليصبح القاعدة وليس الاستثناء.

١٠- هناك تناقض واضح في النظام الجمركي السوري فعلى الرغم من ارتفاع معدلات الضرائب الجمركية فيه نجد أنَّ عائداتها متواضعة على خزينة الدولة ويرجع ذلك إلى التهرب الجمركي الواسع النطاق.

١١- إنَّ كافة التشريعات الجمركية المقارنة قد عاقبت على التهرب من الضرائب الجمركية سواء كان هذا التهرب كلياً أو جزئياً وإن اختلفت فيما بينها في مدى شدة وجسامة هذه العقوبات.

١٢- إنَّ التشريع الجمركي السوري قد ساوى بين جريمة التهريب الجمركي التامة وبين الشروع فيها، وهذا يُعد خروجاً على القواعد العامة في الأنظمة الجزائية.

١٣- على الرغم من أنَّ قانون الجمارك السوري قد نصَّ بشكل واضح وصريح على أنَّ الغرامة الجمركية تُعد تعويضاً مديناً لإدارة الجمارك، إلّا أنَّنا نجد أنَّ هذه الغرامة لها طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض، فهي تتشابه مع العقوبة من عدّة نواحي وتتفق مع التعويض من نواحي أخرى.

التوصيات:

١- الاعتدال في معدلات الضرائب الجمركية وأن يكون ذلك انطلاقاً من فلسفة مالية واقتصادية معينة والبعد عن الارتجالية في فرضها وتحديد معدلاتها، فذلك يُعدّ من أهم الوسائل الناجعة للحدّ من التهريب الجمركي، لأنَّ المكلف عندما يجد أنَّ الضرائب الجمركية معقولة فسوف يتروّى ويفكر كثيراً قبل ارتكابه جرم التهريب، لأنَّ العائد المتوقع من جراء القيام بهذا الفعل سيكون ضئيلاً مقارنةً بالعقوبة عند ضبطه.

٢- عدم التوسع بأسلوب حماية الصناعة الوطنية عن طريق فرض الضرائب الجمركية بمعدلات عالية على البضائع الأجنبية المماثلة للبضائع المحلية، والاستعاضة عنه بسياسة الدعم وبشكل خاص بالنسبة للصناعات الناشئة، حيث أنَّ لهذه السياسة آثاراً إيجابية مباشرة، فالصناعة التي تحصل على الإعانة يتعيّن عليها إنفاقها في نواحي معيّنة وبحق للسلطات مانحة الدعم

أن تراقب أثرها على الإنتاج والتكاليف والأثمان، كذلك إنَّ الدَّعم لا يؤدي إلى ارتفاع ثمن السلعة بل يحصل المستهلك على نفس السلعة بنفس السعر، لأنَّ الدولة هي التي تقوم بدفع فرق التكلفة بصورة إعانة، وبنفس الوقت فإن سياسة الدَّعم تؤدي إلى تشجيع التصدير لأنَّ المُنتج سيكون في وضع يمكنه من المنافسة في الأسواق الأجنبية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى التقليل من حِدَّة التهرب من الضرائب الجمركية ذات الغرض الحمائي، والتي غالباً ما يدفعها المستهلك النهائي للسلعة وتذهب في معظمها إلى جيوب المهربين.

٣- ترشيد الإعفاءات الجمركية حيث يجب إعادة النظر فيها بالنسبة لكل حالة من حالاتها على حدِّه، وبناءً على هذه الدراسة إمَّا أن يتم الإبقاء على هذه الإعفاءات أو تعديلها أو إلغائها، حيث أنَّ معظم الإعفاءات الجمركية في مصر وسورية لا ترتبط بسياسة مالية واضحة المعالم مما أدى إلى عدم تحقيق الهدف المرجو منها. فإذا كان الإعفاء من الضريبة هو الاستثناء فلا يجوز التوسع به، وبنفس الوقت يجب على الدولة أن تقوم بدورها الرقابي الفعَّال على ما تُقرره من إعفاءات جمركية ومحاسبة الجهات المعفاة في حال التصرُّف أو استخدام الأصناف المعفاة في غير الغرض الذي تقرر الإعفاء من أجله، حتى لا يُستخدم هذا النظام كوسيلة للتهرب من الضرائب الجمركية.

٤- ضرورة الاهتمام بسياسة التعيين في الوظائف الجمركية ووضع الضوابط الموضوعية لاختيار الموظفين الجدد من رجال الجمارك وعمل الاختبارات والمقابلات لهم، مع البعد عن الصوريَّة والوساطة للوقوف على المقوِّمات الشخصية التي يجب أن تتوافر في المرشح لهذه الوظائف. وحبذا لو

تم إنشاء قسم خاص للدراسات الجمركية بكل كلية من كليات الحقوق والتجارة على مستوى الجمهورية، وخاصة في المحافظات التي توجد فيها مراكز جمركية، على أن يراعى في هذه الأقسام المتخصصة أن تشتمل الدراسة فيها الجوانب العلمية والعملية والعلوم السلوكية والنفسية، وأن يتم الربط بين الحصول على هذا المؤهل الدراسي وبين التعيين أو الترقية في الحقل الجمركي فتكون شهادة التخرج من القسم المتخصص ضمن مسوغات التعيين في الوظائف الجمركية، وتكون أيضاً شرطاً للترقية إلى الوظائف القيادية بإدارة الجمارك.

أمّا بالنسبة للعاملين الحاليين في الإدارات الجمركية فلا بدّ من بذل جهد أكبر من التدريب الفني والمهني لهم وأن يتم التدريب بشكل دوري وجعله شرطاً للترقية للمناصب الأعلى، حتى يتم إعداد الكادر الجمركي الفني من متخصصين أكفاء في ممارسة العمل الجمركي وذوي وعي بأسلوب التعامل مع جمهور المكلفين، وفي كيفية تقدير قيمة السلعة وتحديد كافة العناصر المميزة لها، وبالتالي الدقة في تحديد مبلغ الضريبة الواجب أدائه، الأمر الذي يؤدي إلى استبعاد جانب كبير من المنازعات بين الإدارة الجمركية والمكلفين ويُخفّض حجم التهرب الجمركي.

٥- إنشاء جهاز إعلامي لنشر الوعي الجمركي يتبع لإدارة الجمارك وتكون مهمته نشر الثقافة الجمركية ليس بين موظفي الجمارك فحسب وإنما بين المواطنين، وذلك عن طريق عقد الندوات والمؤتمرات ونشر المطبوعات الخاصة بالنظم الجمركية وما يجوز حمله عند السفر أو عند الوصول وكيفية تصدير البضائع أو استيرادها وبشكل عام كافة الأفعال التي تُعد جرائم أو

مخالفات جمركية، وذلك من أجل الوصول إلى نوع من الثقافة الجمركية التي يجب أن يتحلّى بها كل مواطن.

٦- اللجوء إلى استخدام التدابير الاحترازية في جريمة التهريب الجمركي، ومنها ما نادى به الفقه الجمركي الفرنسي الحديث من استحداث تدبير يمثل وسيلة أكثر فاعلية لمكافحة حالات التهريب وأُطلق عليه تعبير منع الإقامة الجمركية، ومؤداه منع الأشخاص الذين تكررت إدانتهم في جرائم التهريب الجمركي الخطيرة أو الذين يتخذون من التهريب حرفة يكتسبون من ورائها من الإقامة بالقرب من الحدود أو المناطق الجمركية فترات محددة من الزمن يحددها القاضي وذلك بما يتناسب مع خطورة كل حالة.

٧- إعادة النظر في التشريع الجمركي السوري والمصري على وجه العموم لرفع كل تناقض به، وتفسير كل غموض يشوبه وسد كل نقص يعترّيه على النحو الذي أبرزناه في موضعه من هذا البحث.

٨- إلغاء المادة (٢١٨) من قانون الجمارك السوري وكذلك المادة (١٢٤) من قانون الجمارك المصري، والتي تُقيّد سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى في المخالفات الجمركية بضرورة تقديم طلب خطّي من المدير العام للجمارك في سورية ووزير المالية في مصر.

٩- قصر إجراء التسوية التي نصت عليه المادة (٢١٩) من قانون الجمارك السوري، وكذلك المادة (١٢٤) من قانون الجمارك المصري على حالات محدّدة تكون مبلغ الضرائب الجمركية التي تعرّضت فيها للضياع ضئيل

نسبياً، وذلك من أجل التخفيف على عائق القضاء في الحالات التي تكون فيها البضائع المهرّبة ذات قيمة قليلة قد يَعدُّها الشخص من أمتعته الشخصية، وأيضاً من أجل عدم الاسراف في العقاب، أمّا بالنسبة لجرائم التهريب الجمركي الكبيرة والمنظمة فيجب إلغاء مبدأ إبرام عقد التسوية مع المتهمين بل على العكس من ذلك لأبْدَّ من تشديد العقاب عليهم لأنَّ هذه الجرائم تُمثِّل خطورة على المجتمع بأسره قد لا يمكن تعويضها من خلال أداء مقابل التسوية.

١٠- إقامة نظام مُنصف وموحد ومحايّد لتقييم السلع للأغراض الجمركية يحول دون استخدام قيم جمركية تحكُّميّة أو صورّيّة على أن تتصف إجراءات التقييم بعمومية التطبيق دون تفرقة بين مستورد وآخر، الأمر الذي يكفل تحقيق عدالة الضريبة وزيادة حصيلتها من خلال التقدير الحقيقي لقيمة السلعة وتحديد مناسب للبند الجمركي الواجب التطبيق عليها، مما يعكس آثاره الإيجابية على كفاءة أداء الإدارة الجمركية، ويساهم في حل الكثير من المشكلات والمنازعات القضائية بينها وبين المتعاملين معها ويمهّد لجسور الثقة بينهما فتقل حالات التحايل على القانون وتتخفّض نسب التهريب الجمركي.

وفي ختام هذا البحث أسأل الله تعالى أن أكون قد وُقِّفْتُ في عرض هذا الموضوع على النحو الذي يحقق الهدف منه، عسى أن تكون هذه الدراسة خطوة تتلوها خطوات أخرى من باحثين آخرين علَّنا نستطيع الوصول إلى حلول جذرية لهذه الظاهرة.

الاختصارات

- Cass. Crim. F. : Cassation Criminelle Française.
- Obsev. : Observations.
- Somm. : Sommaire.
- Trib. Correc. : Tribunal Correctionnel.
- C.I.F. : Cost, Insurance and Freight.

المراجع

المراجع العربية

أولاً: الكتب

- ١- د. أبو اليزيد على المتيت، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٥.
- ٢- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية والنقدية، ب ن، القاهرة، ١٩٦٠.
- ٣- د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات (القسم الخاص)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩.
- ٤- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٥- د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية "دراسة للاقتصاد العام المصري"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣.
- ٦- د. المرسي السيد حجازي و د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، دار فاروس العلمية، الإسكندرية، ٢٠٠٩.
- ٧- د. توفيق مصطفى جلال، الضرائب الجمركية، الطبعة الأولى، مطبعة الجمارك، ١٩٧٠.
- ٨- د. جمعة محمد عامر، التنمية الاقتصادية "النظريات والتجارب التطبيقية في الفكر التنموي المعاصر"، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.
- ٩- د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ١٩٦٣.

- ١٠- د. حمدي عبد العظيم، السياسات المالية والنقدية في الميزان ومقارنة إسلامية، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦.
- ١١- د. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم "الجريمة البيضاء - أبعادها - آثارها - كيفية مكافحتها" بدون ناشر، القاهرة، ١٩٩٧.
- ١٢- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ١٣- د. رفعت لبيب متياس، الضرائب الجمركية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ١٩٧٠.
- ١٤- د. زكريا محمد بيومي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨.
- ١٥- شفيق طعمة وأديب أستانبولي، التشريعات الجمركية وقانون التهريب، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية، دمشق، ١٩٩٢.
- ١٦- د. عبد الجليل الهويدي، مبادئ المالية العامة، مطبعة الاستقلال الكبرى، القاهرة، ١٩٧٨.
- ١٧- د. علي عبد المتعال، أساسيات في علم الضرائب، بدون ناشر، ١٩٦٧.
- ١٨- د. عوض محمد، جرائم المخدرات والتهريب الجمركي والنقدي، الإسكندرية، ١٩٦٦.
- ١٩- المستشاران فتحي عبد السلام إبراهيم ومحمد عبد الرحمن سرور، التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء، بدون ناشر، ١٩٩١.

- ٢٠- د. كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٢١- د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٣/٢٠١٤.
- ٢٢- د. محمد عباس زكي و محمد الحسيني خليل، سياسة الاستيراد والجمارك بالجمهورية العربية المتحدة، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٦٥.
- ٢٣- د. محمد عبد العزيز عجمية، الاقتصاد الدولي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٨.
- ٢٤- د. مجدي محب حافظ، الموسوعة الجمركية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٢٥- د. محمد نجيب السيد، جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء، بدون ناشر، ١٩٩٢.
- ٢٦- د. محمود محمد الحسيني، قواعد تحديد القيمة للأغراض الجمركية، مطبعة الجمارك، ١٩٨٧.
- ٢٧- د. نبيل لوقا بباوي، الجرائم الجمركية "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.
- ٢٨- د. يوسف الغرياني، الأنظمة الجديدة للجمارك، مطبعة دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ١٩٦٨.
- ٢٩- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٩.

ثانياً: الرسائل العلمية

- ١- د. أحمد ماهر عبد الحميد عز، التهرب الضريبي في القانون المصري "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، القاهرة، ١٩٨٠.
- ٢- د. المهدي محمد فليفل، النظم الجمركية والتجارة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، ١٩٩٤.
- ٣- د. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي "مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٢.
- ٤- د. خلف الله المليجي، جرائم التهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٣.
- ٥- سوسن الهدهد، التسرب المالي لدى خزانة السلطة الفلسطينية وعلاقته بالمستوردات غير المباشرة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠١٠.
- ٦- د. شوقي رامز شعبان، النظرية العامة للجريمة الجمركية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٦.
- ٧- د. عبد الحميد الحاج صالح، الضرائب الجمركية في سوريا، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٧.
- ٨- د. كامل حامد السعيد، النظرية العامة لجرائم التهريب الجمركي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، بدون تاريخ.

٩- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر، بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١٢.

١٠- د. مجدي محمد علي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٥.

١١- د. محمد الحلاق، التهرب والتخلص من الضريبة في الدول التي تسير في التطور، رسالة دكتوراه، جامعة أورليان، فرنسا، ١٩٨٨.

١٢- د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٣.

١٣- د. محمد سعد محمد الشربيني، جرائم التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠١.

١٤- معن حيارى، جرائم التهريب الجمركي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، الجامعة اللبنانية، بيروت، بدون تاريخ.

١٥- د. منى عبد الشافي توفيق، السياسة الجمركية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦.

١٦- د. نجيب قلادة داود، التعرف الجمركية كأداة للسياسة الاقتصادية في الجمهورية العربية المتحدة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، بدون تاريخ.

ثالثاً: مقالات وأبحاث

- ١- د. أحمد رشاد سلام، "القانون الواجب التطبيق على ظاهرة التهريب عبر الحدود"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٥٠٥، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٢- د. جميل صابوني، "التهرب الضريبي"، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السادس، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠.
- ٣- د. خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٠.
- ٤- د. زينب السيد عليوة، "الضريبة الجمركية والإصلاح الاقتصادي في مصر"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٩٣، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٥- د. عبد الحميد الحاج صالح، "التهريب الجمركي بين النظرية والتطبيق"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٣، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٧.
- ٦- د. عزت عبد الحميد البرعي، "ظاهرة التهرب الضريبي"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثالث، السنة الثانية، جامعة المنوفية، القاهرة، أبريل ١٩٩٢.
- ٧- د. فادي الخليل وآخرون، "الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية في القطر العربي السوري"، مجلة جامعة تشرين للبحوث التجارية والعلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والمالية، المجلد ٣٠، العدد ٣، جامعة تشرين، اللاذقية، ٢٠٠٨.

- ٨- د. كريمة كريم، "الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسات التجارة الخارجية في مصر"، مجلة مصر المعاصرة، العدد ٤٨٦، القاهرة، أبريل ٢٠٠٧.
- ٩- د. محمد الحلاق، "الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٦.
- ١٠- د. محمد الحلاق، "النزاع الضريبي أمام القضاء السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٥.
- ١١- د. محمد خير العكام، "التعريف الجمركية"، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الطبعة الأولى، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، ٢٠١٠.
- ١٢- د. محمد سعيد فرهود، "العدالة الضريبية اقتصادياً"، مجلة الحقوق، العدد الرابع، جامعة الكويت، الكويت، ٢٠٠١.
- ١٣- د. يوسف شباط "الرسوم الجمركية في التشريع السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٠.

القوانين:

- قانون الجمارك السوري رقم (٣٨) لعام ٢٠٠٦، مؤسسة النوري، دمشق ٢٠١٠.

- قانون الجمارك المصري رقم (٦٦) لعام ١٩٦٣ وتعديلاته لغاية عام ٢٠٠٥، وزارة المالية المصرية، مصلحة الجمارك.

- قانون الجمارك الفرنسي رقم (٨٣٧/٢٠١٣) الصادر في ٢٠١٣/٩/١٩ والمنشور بالجريدة الرسمية الفرنسية رقم (٠٢١٩) الصفحة رقم (١٥٧٤٠) تاريخ ٢٠١٣/٩/٢٠، منشور على الرابط التالي: codes.droit.org

المراجع الأجنبية

أولاً - الفرنسية:

- 1- A. GHEORGHION-CIAFI; la Législation douanière Roumani comparée aux Législations étrangères Tése, Paris, 1932.
- 2- J. CL. BERRVILLE, le particularisme de la prevue en droit pénal donanier, Théss, Lille, 1966.
- 3- J.H. HOGUET.(généralités de douanes) PARIS 1972.

ثانياً - الإنكليزية:

- 1- Adamntions Pepelasis "Economic Development Analysis and Case Studies, H Apper Brothers, New York, 1981.
- 2- Ahmed Riahi – Belkaoui: Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies, Edited by Robert W. McGee, Florida International University, Miami, USA. Springer Science + Business Media, LLC, 2008.
- 3- Cheryl W. Gray and Daniel Kaufmann: Corruption and Development, Finance and Development, magazine of the International Monetary Fund, March 1998.

- 4– Hossein Askari, John T. Cummings, Michael Glover, Taxation and Tax Policies in the Middle East– Butterworth & Co. Puplichers, 1982.
- 5– K.R. Gupta, International Economics, New Delhi, 1970.
- 6– Odd–Helge Fjeldstad: Tax Evasion And Fiscal Corruption Essays On Compliance And Tax Administrative Practices In East And South Africa, A Dissertation Submitted For The Degree Of Dr. Oecon Norwegian School Of Economics And Business Administration (NHH), Bergen, Norway, July 2006.
- 7– Raja J. Chelliah, Fiscal Policy in under developed countries, London, 1971.
- 8– Richard Blakhurst, Nicolas Marian, Jon Tumlrir, Trade liberalization protectionism and inter–dependence, (GAAT) studies in international trade Genever, November, 1977.
- 9– United Nations: Statical Yearbook. New York, 2001. Table 76.

مواقع الإنترنت

١ - موقع وزارة المالية المصرية على الإنترنت على الرابط التالي:

[/http://www.mof.gov.eg/arabic/mopNewa/media](http://www.mof.gov.eg/arabic/mopNewa/media)

٢ - موقع محكمة النقض المصرية (البوابة القانونية لمحكمة النقض المصرية) على الإنترنت على الرابط التالي:

[/http://www.cc.gov.eg/courts/cassation-court/All/](http://www.cc.gov.eg/courts/cassation-court/All/)

٣ - د. سمير سعيان، "التهرب والتهريب مقارنة صريحة"، بحث منشور على الأتترنت على الرابط التالي:

http://www.mafhoum.com/syr/articles_01/saifan/saifan.htm

٤ - د. يحيى غني النجار، "الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي"، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي:

www.nazaha.iq/search_web/eqtsade/4.doc

٥ - صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي في الحد من الفساد"، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي:

http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1532%5Cpp-l.pdf

٦ - د. صخر الجندي، "مكافحة الفساد الضريبي"، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي:

<http://pulpit.alwatanvoice.com/articles/2004/08/28/9C>

٧ - موقع نقابة المحامين السورية على الإنترنت على الرابط التالي:

www.syrianbar.org

٨- د. إيمان غسان شحرور، "عجز الموازنة العامة في سورية وآثاره الاقتصادية"، بحث منشور على الإنترنت على الرابط التالي:

http://www.caus.org.lb/PDF/EmagazineArticles/bouhothaqti_sadiah63-64eman_ghassan.pdf

٩- <http://b2b-sy.com/news/7941>

١٠- الموقع الرسمي للجريدة الرسمية الفرنسية:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000027974799&dateTexte=&categorieLien=id>

الفهرس

الصفحة	الموضوع	المقدمة
٧		
١٣	ماهية التهرب الجمركي	الفصل الأول
١٥	مفهوم التهرب الجمركي وأسبابه	المبحث الأول
١٧	مفهوم التهرب الجمركي	المطلب الأول
١٧	أولاً- المقصود بالتهرب الجمركي	
١٩	ثانياً- تعريف التهرب الجمركي	
٣١	ثالثاً- محل التهرب الجمركي	
٥١	أسباب التهرب الجمركي	المطلب الثاني
٥١	أولاً- انعدام العدالة في النظام الضريبي للدول النامية	
٥٨	ثانياً- التنظيم الفني للضرائب الجمركية	
٧٥	ثالثاً- الأسباب المتعلقة بضعف الإدارة الجمركية	
٨٩	صور التهرب الجمركي	المبحث الثاني
٩١	التهريب الجمركي	المطلب الأول
٩١	أولاً- تعريف التهريب الجمركي	

٩٩	ثانياً- محل التهريب	
١١٧	الوسائل والأساليب الاحتياطية	المطلب الثاني
١١٧	أولاً- تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مغاير للحقيقة بقصد التخلص من الضرائب الجمركية	
١٢٩	ثانياً- إخفاء البضائع أو العلامات	
١٣٣	ثالثاً- استرداد الضرائب الجمركية عن طريق الغش والتزوير	
١٣٧	رابعاً- التصرف في البضائع المُستوردة المعفاة	
١٤٧	آثار التهرب الجمركي وعقوباته	الفصل الثاني
١٤٩	آثار التهرب الجمركي	المبحث الأول
١٥١	الآثار الاقتصادية والسياسية للتهرب الجمركي	المطلب الأول
١٥١	أولاً- الآثار الاقتصادية للتهرب الجمركي	
١٧٣	ثانياً- الآثار السياسية للتهرب الجمركي	
١٨١	الآثار المالية و الاجتماعية للتهرب الجمركي	المطلب الثاني
١٨١	أولاً- الآثار المالية للتهرب الجمركي	
١٩١	ثانياً- الآثار الاجتماعية للتهرب الجمركي	
٢٠٥	عقوبات التهرب الجمركي	المبحث الثاني

٢٠٧	جزاءات ذات طابع عقابي	المطلب الأول
٢٠٨	أولاً-الحبس	
٢١١	ثانياً- الغرامة الجزائية	
٢١٣	ثالثاً-صور التهرب من الضرائب الجمركية	
	المعاقب عليها بالحبس والغرامة الجزائية	
٢١٩	رابعاً-المصادرة	
٢٣٣	جزاءات ذات طابع تعويضي	المطلب الثاني
٢٣٣	أولاً -مفهوم الغرامة الجمركية وبيان مقدارها	
٢٣٧	ثانياً -أسس احتساب الغرامة الجمركية	
٢٤٧	ثالثاً -الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية	
٢٦٣		الخاتمة
٢٧١		الاختصارات
٢٧٢		المراجع