

التزامات الإدارة الضريبية و مكلفي الضريبة

في ظل قانون ضريبة الدخل

طالب الدكتوراه : سليمان عزيز الفندي

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

إشراف الدكتورة: منى إدلبي

الملخص

إن تحديد علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات كل منهما يعتبر من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، و قد أدى عدم المعرفة بهذه الحقوق والالتزامات المتقابلة وعدم فهمها بشكل واضح من قبل الطرفين إلى إيجاد ما أصبح يُعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى، فالواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالإدارة الضريبية، حيث أن المكلف يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة، في حين إن الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، يجب عليها أن تؤدي الالتزامات التي يُشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة، وهذا ما يُعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، إضافة للالتزامات الخاصة المقررة بالقوانين الضريبية، والحقيقة أن القوانين الناظمة للضريبة لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية، ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث في محاولة لبيان الالتزامات المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية و ذلك من خلال توضيح و شرح هذه الالتزامات وفق ماتفرضه القوانين الناظمة بغية التطبيق الأمثل لها وتحسين هذه العلاقة بينهما .

Abstract

To Determine Both Rights And Obligations Of Tax Payers And Tax Administration Is The Most Important And Sensitive Subject About Taxation.

Ignorance Or Lack Of Understanding These Rights And Obligations By Both Tax Payers And The Department Of Taxation Created A Hole In Trust Between The Two .

The Reality And Practical Application Emphasizes That There Is Aggression Between Tax Payers And Tax Administration . The Tax Payer Always Tries To Evade The Fulfillment Of His Tax Obligations Towards Management , On The Other Hand, Tax Administration , Like The Other Public Administrations In The State , Must Do Its Obligations As Referred To In The Administrative Law Or Tables And Common Laws .

And That Is Known As The General Obligation Of Tax Administration , In Addition To The Legalized Special Obligations. The Truth , These Laws Don't Clearly Provide The Obligations Under Apparent Address Like The Obligations Of Tax Payers, You Can Find Those Obligations By Reading Between The Line Of The Tax Provisions, And From Here Comes The Importance Of This Research , Explaining Mutual Obligations Between Tax Payers And Tax Administration And Clarifying The Organizing Laws , In Order To Guarantee The Best Application Of These Laws And Improve The Relationship Between The Two Sides .

مقدمة:

تكتسي الضرائب أهمية خاصة في حياة المجتمع والدولة، فهي تمس جميع أفراد المجتمع من جهة، وتمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة من جهة أخرى. وقد استقر علم المالية العامة والتشريع المالي على مجموعة من المبادئ التي تكفل فرض الضرائب وتحققها وجبايتها بكفاءة وفعالية، وهذه المبادئ هي: العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد. وبشكل عام يمكن القول إن الضريبة فريضة نقدية، يلتزم الأفراد (سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين) بدفعها إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة مساهمةً منهم في تحمل النفقات العامة ودون أن يعود عليهم بالضرورة نفع خاص مقابل دفع الضريبة، وهي تفرض تحقيقاً لأغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية. ويقترّب بذلك هذا التعريف من أكثر التعاريف شيوعاً وهو التعريف الذي قدمه (جاستون جيز) الذي يعتبر الضريبة أداءً نقدياً تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية، وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة.¹ ومن هنا تتأكد أهمية وجود إدارة ضريبية واعية يتوفر فيها موظفون أكفاء للقيام بعملية تنفيذ القوانين الضريبية بفرض الضرائب وتحصيلها ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين بطريقة حضارية توفر على الدولة ما يمكن أن يقع من منازعات ضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية. لذلك فإن موضوع العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يحظى بأهمية خاصة² لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها، ولما كانت هذه العلاقة قابلة للتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، و نظراً لخصوصية هذا الأمر على المستوى العام للدول الحديثة العهد بالمفهوم الضريبي والتي فرضت قوانين ضريبية جديدة على مكلفيها، جاء هذا البحث لبيان أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية و ذلك من خلال توضيح الالتزامات المترتبة على الإدارة الضريبية و مكلفي الضريبة على حد سواء بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 و تعديلاته .

1. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص8.

2 -تعتبر الضرائب من أهم عناصر الإيرادات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، فمثلاً تبلغ نسبة الضرائب إلى إجمالي الإيرادات في الدول الصناعية نسبة عالية جداً إذ تبلغ 90 % من إجمالي الإيرادات.

- مشكلة البحث :

إن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية يعتبر من أهم الموضوعات الضريبية، وقد أدى عدم المعرفة بهذه الحقوق والالتزامات المتقابلة وعدم فهمها بشكل واضح من قبل الطرفين إلى إيجاد ما أصبح يُعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى و تزايد أثر هذه الأزمة نتيجة تعدد القوانين و الأنظمة الضريبية و استمرار تعديلها و كثرة المذكرات و التعليمات الإدارية التفسيرية و التطبيقية لها ، و أمام هذا الوضع الضريبي المرتبك أصبح المكلف في مركز يجهل فيه التزاماته إضافة إلى أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية بشكل واضح وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال النصوص الضريبية مما دفعنا لإعداد هذا البحث في محاولة لتوضيح و دراسة التزامات الإدارة الضريبية و مكفي الضريبة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل.

- أهمية البحث ومبرراته:

إن دراسة الالتزامات المترتبة على الإدارة الضريبية و مكفي الضريبة من شأنه تدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً في هذه العلاقة ، و قد جاءت أهمية هذا البحث في محاولة لشرح الالتزامات المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية و ذلك من خلال توضيح هذه الالتزامات ومانقرضه القوانين الناظمة بغية التطبيق الأمثل لها وتحسين هذه العلاقة ما أمكن والتي تتصف للأسف بسلبيتها وانعدام الثقة بين أطرافها، كما وتنبع أهمية هذا البحث من أنه يتناول أمراً حيوياً من حيث التأثير في الاقتصاد الوطني، لذلك فإن هذا البحث مفيد لعدة فئات أهمها: 1- فئات المكلفين لمعرفة التزاماتهم. 2- الإدارة الضريبية من أجل الوقوف بتمعن على دورها الحقيقي في عملية تطبيق القوانين الضريبية وكيف يجب أن يكون هذا الدور لدواعي تقييمه والبحث عن الأفضل و لا سيما أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين، و بالتالي فإن معرفة هذه الالتزامات سيكون له أهمية في خلق جو من التعاون المتبادل بينها وبين هذا المكلف . ولابد من التنويه إلى أن الدراسة

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

- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى الكشف عن ماهية الالتزامات الواقعة على مكلفي الضريبة و الادارة الضريبية على حد سواء في ظل أحكام قانون ضريبة الدخل وتعديلاته , إضافة إلى لبيان التزامات الإدارة الضريبية التي لم ينص عليها في القوانين الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين و بالتالي المساهمة في بيان أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والحماية .

- منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي ، وذلك بالاستقراء والتحليل وإلقاء الضوء على بعض التطبيقات العملية لالتزامات الإدارة الضريبية و مكلفي الضريبة لبيان ما يجب أن يكون عليه الحال في ضوء تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل السوري و تعديلاته.

المطلب الأول - التزامات الإدارة الضريبية :

تأتي أهمية الإدارة الضريبية في كونها تستطيع أن تطبق قوانين الضريبة للمحافظة على الحقوق الخاصة بخزينة الدولة والحقوق المتعلقة بالمكلفين ، كما أنه يتم من خلالها وضع مقترحات جديدة لإعداد قانون ضريبي حديث ومعاصر حتى يخدم أفراد المجتمع ، وتقوم الدوائر الضريبية بمهامها من خلال : الرقابة ، و التنظيم ، والتوجيه ، ففي البداية تقوم بوضع السياسات العامة والخطط ثم تتجه إلى تنظيم الوظائف في هذه الدوائر حسب القانون الضريبي كما تعمل على وضع الأنظمة التي يجب أن يسير عليها موظفين الدوائر الضريبية ويتم تبليغهم بها ، وأخيراً تراقب عمل موظفي الضريبة والخروج بتقييم

يوضح جودة العمل لديهم من حيث نقاط القوة ونقاط الضعف.¹ وباعتبار أن " الإدارة الضريبية " هي جزء لا يتجزأ من وزارة المالية في الدولة وبالتالي هي جزء مهم من السلطة التنفيذية، وتكمن مهمة الدائرة الضريبية بمتابعة أموال المكلفين وحقوقهم و المحافظة على أموال خزينة الدولة ، وتكون العلاقة بين المكلف وبين الإدارة الضريبية عن طريق " القانون الضريبي " الذي يقوم من خلاله المكلف بتقديم إقرار ضريبي حول الدخل الذي يقع عليه التحصيل الضريبي ، وبموجب هذا القانون يتوجب عليه الالتزام بمواعيد الدفع ، وأن يُعطي القانون الضريبي حقه في معرفة كل المصادر الواجب فرض الضريبة عليها ، وفي المقابل على الإدارة الضريبية واجبات أيضاً ، بحيث لا يُسمح لها بظلم المواطنين عن طريق استغلال السلطة كمصدر قوة لها ، وأن تسمح للمكلف بمعرفة كيفية فرض نسبة الضرائب على ممتلكاته وأن يكون لديه الحق في الدفاع عن نفسه في حالة وقوفه أمام القضاء في قضية خاصة بالضرائب .² ويمكن القول ، إن هذه الحقوق والالتزامات المتقابلة وعدم فهمها بشكل واضح من قبل الطرفين أسهمت في إيجاد ما أصبح يُعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى. كما أن قدم التشريعات الضريبية في بعض الدول ساهم بطريقة أو بأخرى بتعميق الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فضلاً عن عدم ملاءمة الضريبة أحياناً لظروف المكلفين، إلى جانب غياب الوعي الضريبي، وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.³ من هنا يتضح، أن من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، هو تحديد علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، ومعرفة حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية، بحيث أن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة وكيفية تحصيلها وجبايتها يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة، والإدارة الضريبية

¹ - مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية / دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني/ ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، المنازعات الضريبية ، نابلس ، 2006 .

² - إبراهيم قرني بلل ، اثر سياسات الإصلاح الضريبي على الأداء الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان ، 2005 ، ص 120 .

³ - إيهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس 2003، ص 103 وبعدها .

من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب أو ربطها، بل تتعلق بنسبة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب.¹ وهذا بدوره يتوقف على قيام الإدارة الضريبية بالتزاماتها وعلى حسن استخدامها للسلطات الممنوحة لها من قبل المشرع من أجل تحقيق هذا الهدف. و الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، تلتزم بالالتزامات التي يُشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة، وهذا ما يُعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يُعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، والحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال النصوص الضريبية.² وقد جاء على لسان (بوتيه) بتعريفه للالتزام على أنه: (رابطة قانونية تجبرنا نحو شخص آخر على أن نعطي شيئاً أو نقوم بعمل أو نمتنع عن عمل).³

الفرع الأول : الالتزامات العامة للإدارة الضريبية: تلتزم الإدارة الضريبية بوصفها جزءاً من الإدارة العامة للدولة، بمجموعة من الالتزامات العامة وهي :

1- عدم التعسف في استخدام السلطات : يقصد بالتعسف في استعمال الحق انحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء غرض غير معترف لها به، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة أن تلتزم هذا الهدف في إصدار قرارها فلا تتعداه إلى غيره تحت طائلة اعتبارها مسيئة في استعمال السلطة هذه إذا حدد النص القانوني الهدف صراحة، أما إذا جاء النص القانوني خالياً من تحديد الغاية أو الهدف فإن الإدارة تلتزم في إصدار قرارها بالصالح العام.⁴ والتزام الإدارة بعدم تعسفها

¹ - منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، نابلس 1998، ص 317.

² - د. محي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - القاهرة - مكتبة الإشعاع القانونية - الطبعة الأولى - 1998، ص 228.

³ - أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين - فرع دمشق - الطبعة الأولى - 2001، ص 408.

⁴ - أ. نبيل المصري، التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون، مطبعة الاتحاد، دمشق 1995، ص 54.

في استعمال حقها هو التزام عام تنص عليه غالباً كل القوانين والدساتير حيث ينبغي على كل إدارة من إدارات الدولة أو سلطاتها ألا تتعسف في استخدام الحقوق والسلطات الممنوحة لها بواسطة القانون، وعلى ذلك فإن أي استخدام خاطئ وتعسفي لهذه السلطات ينبغي أن يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح وإزالة التعسف.¹

2- التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة : ويتحقق ذلك بأن تضع الإدارة هذا التطبيق أو التفسير الموضع الصحيح، ومن المقرر في كل القوانين أن التطبيق غير الصحيح لها يعطي الحق في المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء والعودة إلى التطبيق السليم والصحيح للقوانين، والإدارة الضريبية بوصفها تقوم بتطبيق القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها فهي أيضاً ملتزمة بمراعاة جانب الصحة والدقة في تطبيق القوانين.² كذلك فإن اللوائح القانونية والإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية ينبغي أن تلتزم فيها مبدأ المشروعية القانونية ويجب أن تكون تلك اللوائح متفقة مع القوانين و النصوص الناظمة لها وألا تتعارض معها فعندما تقوم بعمل تفسيرات معينة للقوانين واللوائح الضريبية، ينبغي ألا تكون متناقضة مع بعضها بعضاً، إذ قد تعالج بهذا التفسير والتطبيق لحالة أو لحالات معينة، ثم تأتي بعد ذلك وفي حالات أخرى مماثلة لتصدر تفسيرات متناقضة يترتب عليها اختلاف في تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة، لذا ينبغي على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتفسيراتها السابقة وألا تصدر تفسيرات لاحقة تناقضها.³ وأعتقد بأن مثل هذا الالتزام هو من الأمور الضرورية التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية وذلك حتى لا يقع المكلف في شرك التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر وذلك لضرورة توافر قدر كبير من الشفافية في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية. ولكي تزيد ثقة المكلف بالإدارة ويتأكد من أنه إذا وجد أي مادة في القانون الضريبي الصادر غير مفهومة بالنسبة إليه لعدم

¹ - د. محيي سعد محمد ، مرجع سابق، ص222.

² - د. رابع رتيب: الممول و الإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة الأولى - 1991، ص151.

³ - د. محيي سعد محمد ، مرجع سابق، ص223.

قدرته على تفسيرها بشكل صحيح فإن الإدارة موجودة لتقوم بمهمتها وتفسّر له هذه المادة وذلك لتساعده في فهمها وفي حسن تطبيقها لتصل في النهاية إلى مرحلة التحصيل والربط السليم للضريبة والمتفق مع روح القانون.

3- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف: المكلف هو فرد من أفراد المجتمع، وبالتالي فهو يتمتع بحماية القانون له، وإن كل القوانين والديساتير الصادرة منذ قيام الثورة الفرنسية تنص على حق الفرد في احترام حريته واحترام حياته الشخصية وإنسانيته، والتمتع بالحرية هو إحدى الصفات المهمة التي يتمتع بها الفرد كإنسان في المجتمع، وبالتالي ينبغي صيانة هذه الحرية والتزام كل السلطات في الدولة بمراعاتها وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك وبناءً على القانون وتحت رقابة القضاء. والإدارة الضريبية بوصفها تتعامل مع المكلفين كأفراد فهي ملتزمة بمراعاة هذا الحق، وإن تطبيق هذا الالتزام يفرض على الإدارة الضريبية مراعاة ما يلي:

- عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف.
- حق المكلف في الدفاع عن نفسه.
- احترام وقت المكلف.

وبعد بيان الالتزامات العامة للإدارة الضريبية باعتبار الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، تلتزم بالالتزامات التي يُشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة ننقل في الفرع الثاني للبحث في التزامات الإدارة الضريبية الخاصة باعتبارها إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها.

الفرع الثاني - الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية: وهذه الالتزامات غير مذكورة بصريح النصوص القانونية و لاسيما نصوص قانون ضريبة الدخل وإنما هي مستوحاة

من سياق النصوص الواردة في قوانين فرض الضرائب واللوائح المتعلقة بها و هي على الشكل الآتي :

1- الالتزام بمبدأ السرية الضريبية: والذي يعني استبعاد كل علانية من شأنها أن تُعلم الغير بالموقف الضريبي للمكلف، أو بأي معلومات حصلت عليها الإدارة الضريبية عن المكلف، لأن ذلك يتضمن اعتداءً على الحياة الخاصة للمكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً، ولكن يجوز للمشرع الخروج عن هذا المبدأ بنص صريح في حالات محددة، كأن ينص القانون على إلزام مصلحة الضرائب بتقديم البيانات الضريبية إلى الغير من دون أن يسمح بذلك المكلف لأن هذا الحق مقرر لمصلحته. وجاء في المادة /10/ من قانون الاستعلام الضريبي رقم /25/ لعام 2003 بأنه: (يُحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي إضافةً إلى كل من له بحكم وظيفته الاطلاع على أسرار ومعلومات الاستعلام الضريبي الذي يثبت بواقعة استثمارهم لنتائج معلومات وأسرار الاستعلام الضريبي سواء أكان لمنفعتهم أم لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يُعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية).

2- عبء الإثبات في بعض حالات التكاليف بالضريبة : ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه سابقاً.¹ وبالتالي فإن عدم مسك تلك الدفاتر من قبل المكلف أو عدم انتظامها يُبرر للإدارة عدم الأخذ بها أو عدم اعتداد الإدارة الضريبية بما جاء بإقرار المكلف إلا أنه لا بد لها من التبرير في حال عدم الأخذ بها. وعندما تعطي الإدارة الضريبية لنفسها الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في إقرار المكلف فيما يجعلها متوافقة مع أحكامها فإنها بذلك تلقي العبء على كاهلها في إثبات صحة هذا الأمر من عدمه.

3- الالتزام بإخطار المكلف : يُعد هذا الالتزام من الالتزامات الطبيعية إذ يكون من

1د. رتيب رابح ، مرجع سابق، ص154 وما بعدها.

واجب الإدارة الضريبية إخطار المكلف بالتكليف الضريبي وعناصر هذا التكليف وقيمة الضريبة ومواعيد دفعها وغير ذلك من الحقوق التي تلتزم الإدارة الضريبية إخطارها للمكلف، فالإدارة الضريبية في سورية ملزمة بتبليغ المكلف إخباراً خطياً فردياً، يُعد بمنزلة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة¹، وقد ورد في قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24/ لعام 2003 بأنه: (يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية وإذا امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط). حيث أعطت المادة 28/ من القانون نفسه مهلة ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً.

4- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه و واجباته : إن هذا الالتزام له أهمية خاصة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف، فهو يُسهل للمكلف تعامله مع الإدارة الضريبية وتعزف التزاماته تجاهها، أما فيما يخص الإدارة الضريبية فإن تبسيط الإجراءات مع المكلفين يقلل من المشاكل والتعقيدات التي تثور نتيجة عدم معرفتهم لحقوقهم والتزاماتهم ، وقد أصبح هذا الالتزام من اختصاص الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، والتزامها ببيان حقوق المكلف و واجباته يؤدي إلى نشر الوعي الضريبي لدى المواطنين، وعُد هذا الالتزام من المهام الرئيسة لمديريات الاستعلام الضريبي فيها أيضاً.² وقد جاء في المادة 3/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم 25/ لعام 2003 والمتعلقة بمهام مديرية الاستعلام الضريبي، ضرورة قيام الإدارة بإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي، وذلك بالتعاون مع وزارة الثقافة - وزارة التربية - وزارة الإعلام، والمنظمات الشعبية والنقابات واتحادات غرف التجارة والصناعة، وعقد الندوات واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك

¹ - د. محمد خير العكام ، الإدارة الضريبية ، الموسوعة العربية ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الرابع ، ص489 .

² - د. محمد خير العكام ، مرجع سابق ، ص489 .

بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة).

وأعتقد أن مثل هذا الالتزام أمر ضروري ويقع على عاتق الإدارة الضريبية أن تصدر نشرات دورية لتوعية المكلفين بواجباتهم الضريبية بالإضافة إلى المجالات الدورية التي يتوجب عليها أن تنشر فيها كل ما يصدر عنها من تعليمات وتفسيرات ومقالات والتي يجب أن تكون في متناول المكلفين لتوفر هذه المعرفة الضريبية لهم. وما يحدث في سورية حالياً من تتبّه الإدارة الضريبية إلى أهمية هذا الالتزام من خلال قيامها بنشر الإعلانات المرئية والمسموعة يعتبر مثلاً واضحاً على توجه الإدارة الحقيقي في تحسين علاقتها مع المكلف وإدراكها أهمية نشر الوعي الضريبي حتى تحصل على ما تريده من تغذية كافية للخزينة العامة.

5- الالتزام برد المبالغ التي حصلت عليها بدون وجه: وهذا الالتزام من الالتزامات القانونية والمنطقية باعتبار أن الإدارة الضريبية هي من تقوم بتحصيل الضريبة من المكلف، فإذا ما قامت بتحصيل مبالغ أكثر من المبالغ المقررة وجب عليها أن ترد إلى المكلف من تلقاء ذاتها كل المبالغ التي حصلت عليها بدون وجه حق وهي المبالغ التي تزيد عما هو مقرر دفعه. ولم تغفل أغلب القوانين الضريبية حق المكلف باسترداد ما دفعه زيادة عن الاستحقاق الضريبي. أما بالنسبة للقانون السوري فإنه لم يأت على ذكر موضوع استرداد المبالغ التي حصلت زيادة من المكلف. وأعتقد أنه من حق المكلف استرداد ما سدده زيادة على حساب الضريبة، فكما هو واجب على المكلف تسديد ما يترتب عليه من التزامات مالية ضريبية كذلك له الحق باسترداد ما تكون قد حصلت عليه الإدارة الضريبية زيادة سواء كان خطأً المكلف أو خطأً أحد موظفي الإدارة الضريبية. ولكن كما ذكر سابقاً يسقط حق المكلف بالمطالبة بالرد خلال أربع سنوات من تقاضيه وفق المادة /24/ من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006.

وبعد استعراض التزامات الإدارة الضريبية العامة و الخاصة ننقل في المطلب الثاني للبحث في التزامات مكلفي الضريبة و ذلك من خلال التعريف بالتزام المكلف الضريبي في الفرع الأول و من ثم الإنتقال للبحث في التزامات المكلف الأساسية في الفرع الثاني.

المطلب الثاني - التزامات مكلفي الضريبة :

يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه، وعدم معرفة المكلف بحقوقه و التزاماته وعدم فهمها بشكل واضح من قبله سيؤدي إلى إيجاد ما أصبح يُعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة أخرى، فالواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية ، حيث أن المكلف يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقاداً منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوماً نهب أمواله وتأخذ منها نسباً مرتفعة و لذلك كان لا بد من التنويه إلى أن هناك التزاماً بديهياً وشاملاً بالنسبة للمكلف وهو ضرورة الالتزام بكل القوانين واللوائح الضريبية والذي يستتبعه التزام فردي وخاص، وهو الالتزام بدفع الضريبة.

و في هذا المطلب سنبحث في التزامات مكلفي الضريبة و ذلك من خلال التعريف بالتزام المكلف الضريبي في الفرع الأول و من ثم الانتقال في الفرع الثاني للبحث في التزامات المكلف الأساسية على النحو الآتي :

الفرع الأول - التعريف بالتزام المكلف الضريبي : الالتزام بأداء الضريبة يعرّف بأنه: حق الخزنة العامة في أن تطلب وتحصل في لحظة معينة ومن مدين معين مبلغ معين من الضريبة، والالتزام الضريبي بالمعنى الواسع هو ذو صلة قانونية بالضريبة، بمعنى أنه النطاق القانوني أو الشرعي المجرد الذي يتضمن الأساس المحتمل للدين، وهنا يمكن أن نطلق عليه " الدين المحتمل أو المتوقع" استثناساً بفقهاء القانون المدني حينما يتحدثون عن الحقوق المحتملة أو المتوقعة.¹

فالمكلف يعتبر حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه ، و من خلال الواقع العملي نجد أن المكلف يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقاداً منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوماً نهب أمواله وتأخذ منها نسباً مرتفعة، ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية في نقص الوعي الضريبي لدى المكلف

1- د. رايح رتيب ، الممول و الإدارة الضريبية ، مرجع سابق ، ص54.

بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، وإن نقص هذا الوعي مرده إلى نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية،¹ وإن اصطلاح المكلف في هذا البحث يعني الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم برفد الخزانة العامة بما يقوم بتوريده من ضرائب تحددتها الإدارة الضريبية التي تطالب المكلفين بسرعة تسديد ما في ذمتهم من ديون ضريبية للخزانة العامة للدولة. وكما تنص قوانين الضريبة على حقوق للمكلف بالضريبة مثل حقه في الاستعلام الضريبي و الاعتراض على الضريبة و اللجوء للقضاء في حال شعوره بعدم عدالة الضريبة و حقه باسترداد المبالغ التي تم دفعها زيادة عن مبلغ الضريبة فإن هذه النصوص الناطمة للضريبة نصت على التزامات أساسية تقع على عاتق المكلف و هي ما سنبينه في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الثاني : التزامات المكلف الأساسية:

إن القوانين الضريبية نصت على التزامات المكلف بشكل واضح بخلاف التزامات الإدارة الضريبية التي لم ينص عليها تحت عنوان خاص و إنما يتم الاستتال عليها من خلال النصوص الناطمة للضريبة ويمكن الإشارة إلى أهم هذه الالتزامات وفق الآتي :

أولاً- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي : ويعرّف على أنه عبارة عن كشف أو بيان يوضح فيه المكلف نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة سواء كانت ربحاً أم خسارة عن الفترة المقدم عنها الإقرار وذلك بهدف تقديمها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد القانونية المحددة لذلك من أجل حساب الضريبة المترتبة عليه خلال تلك الفترة.²

وقانون ضريبة الدخل في سورية رقم /24/ الصادر بتاريخ 2003/11/13 استخدم

¹- د. يوسف ، قاشي ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، جامعة أكلي محند ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2015/2014، ص78.

²- د. مصطفى رشدي شيحة ، د. عادل احمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري، دار الإشعاع الفنية، القاهرة، الطبعة الأولى للعام الدراسي 1991، ص333.

عبارة البيان للتعبير عن الإقرار حيث أُلزم المكلف بتقديم هذا الإقرار وذلك في المادة 13/ التي نصت على أنه: (يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة). وجاء في الفقرة الثانية من المادة نفسها على أن: (نموذج هذا البيان الضريبي المتوجب تقديمه يصدره وزير المالية)¹.

أما بالنسبة لتحديد ميعاد تقديم هذا الإقرار فقد جاء في الفقرة الأولى من المادة 13/ من القانون ذاته : (يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال التالية:

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

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

ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه، أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً، وفي حال العجز يقدم بياناً بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها). وكان هذا بالنسبة للضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية وغير الصناعية.²

أما بالنسبة الى الضريبة على أرباح رؤوس الأموال المنقولة وغير المنقولة فقد نصت المادة/ 92/ منه على أنه: (يجب على كل من تعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك. . .). دون أن يحدد ميعاداً لتقديم هذا التصريح.³

ومن تلك المواد يمكن ملاحظة أن المشرع ميز بين شركات الأموال وشركات الأشخاص

¹ - هذا النص مماثل لنص المادة /30/ من قانون ضريبة الدخل رقم 1949/85.

- بموجب أحكام قرار السيد وزير المالية رقم 3813 تاريخ 2004/1/22 يترتب على المكلفين المذكورين في المادة 13 تقديم بياناتهم وفق النموذج المحدد من قبل وزارة المالية. حيث تخضع بياناتهم لاعتماد محاسب قانوني وفق المادة 17 من القانون 24 لعام 2003.

² - التعليمات التنفيذية للقانون رقم /24/ لعام 2003.

³ - لم يرد أي تعديل على نص هذه المادة بالرغم من كافة التعديلات التي طالت القانون 24 لعام 2003

في مواعيد تقديم الاقرار أو البيان الخطي أو التصريح ، كما أنه لم يطالب أرباب العمل بتقديم هذا الاقرار بالنسبة الى ضريبة الرواتب والأجور كالمشرع المصري. ويبدو أن هذه المدد القديمة قبل التعديل و التي مُنحت للمكلفين هي مدد منطقية بالنسبة للشركات وللأشخاص في آن واحد، ذلك أن القانون رقم /24/ كان قد تمهل في الحصول على البيان من الشركات حتى نهاية شهر حزيران وفي هذا منطوق كبير، ذلك أنه أعطى هذه الشركات وقتاً مناسباً تستطيع من خلاله أن تصفّي أمورها من الناحية المحاسبية وتتمكن عندها من تقديم بيان صحيح مطابق للواقع بعد أن تنتهي عمليات الجرد وتوزيع الأرباح وتنزيل الخسائر وما إلى هنالك من عمليات فنية ومحاسبية تجعل منها في النهاية قادرة على الارتكاز على أسس صحيحة وقانونية في تقديمها لهذا البيان. كذلك بالنسبة للشخص الطبيعي وباقي أنواع الشركات فإن نهاية شهر نيسان يعتبر موعداً مناسباً للمكلف الذي يستطيع أن يقدم إقراره بعد أن يكون قد ختم حساباته السنوية والتي غالباً ما تكون مع نهاية الشهر الأول وبداية الشهر الثاني من كل سنة بالنسبة لكل المكلفين. وبتاريخ 2006/10/1 صدر المرسوم التشريعي رقم /51/ والذي عدّل المادة / 13 / والتي بدأ تطبيقها اعتباراً من تاريخ 2007/1/1 وأصبحت على النحو التالي:

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

2- لغاية 31 آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً¹.

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

¹ - تم شطب عبارة "وفي حال عجز يُقدم بيان بمقداره ضمن المدد والشروط نفسها" في تعديلات القانون.

للتمييز بين الأشخاص الطبيعيين في هذا الموعد.

ثانياً - الالتزام بدفع الضريبة (التزام مالي) : الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري يقع على عاتق المكلف وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة بأن تقوم بتحصيل الضريبة حيث تلتزم بإصدار البيان الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة أو الإشعار الضريبي وترسله إلى المكلفين. والالتزام بدفع الضريبة أصبح في العصر الحديث التزاماً مادياً ليس له سوى طريقة واحدة، وهي الدفع النقدي، حيث كان يمكن في الماضي أن يتم دفع الضريبة عيناً.¹ وهذا ما عليه الحال في نص المادة /76/ من القانون /24/: (تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع)²، و(المادة 77) هي التي حددت المدة التي يجب توريد الضريبة خلالها.³ ولكن السؤال الذي يطرح في هذا المقام بأنه: متى يجب على المكلف دفع الضريبة المترتبة بذمته؟. وهنا سنبين آلية تبليغ الضريبة وفق احكام قانون ضريبة الدخل ثم سنبين مهلة و ميعاد الدفع بعد اكتساب التكاليف الضريبي الدرجة القطعية و ذلك على النحو الآتي:

آ - قبل القانون رقم /24/ لعام 2003: جاء في المادة /30/ من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 حول طريقة التبليغ بالضريبة على أنه: (يرسل في البريد المضمون أو بطريقة التبليغ الإداري، إخبار فردي إلى المكلف يتضمن مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها - وعند الاقتضاء - مقدار التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على بيان المكلف وأسباب هذه التعديلات أو أسباب العقوبات وفي حال الامتناع عن استلام الكتاب المضمون أو عن التبليغ يعتبر التبليغ جارياً من

¹د. محي محمد سعد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية ، مرجع سابق، ص178.

²الأصل في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور هو طريقة الحجز من المنبع ، أما فيما يتعلق بموظفي وعمال ومستخدمي الدولة و البلديات والدوائر الرسمية فان اقتطاع الضريبة يتم شهرياً في جدول التأدية .

³تنص المادة 77 على أنه: على الجهات المذكورة في المادة 75 من هذا القانون:

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

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

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

تاريخ الامتتاع). أما عن ميعاد الدفع، فقد ورد في المادة /31/ من القانون نفسه والمعدلة بالمادة /30/ من المرسوم التشريعي رقم /46/ تاريخ 1964/12/22 على أنه: (يعطى المكلف مهلة 30 يوم لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية) وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ استلام الإخبار الفردي.

ب - في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003: جاء في المادة /27/ من هذا القانون شرحاً لعملية الإخبار الفردي الذي سيبليغ للمكلف وذلك كما يلي: (يبليغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع عن تقديم القيود والوثائق عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط) ، وأما عن المهلة وميعاد الدفع فقد نصت المادة /28/ من القانون نفسه على أنه:

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

ب - إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً. وهكذا يمكن ملاحظة أنه لم يطرأ على هذا الموضوع أي تعديل على القانون السابق، وحبذا لو أعطي المكلف مهلة أطول للدفع كأن تكون شهرين وليس ثلاثين يوماً. وكما هو الحال في فرض العقوبة على المكلف لعدم تقديمه إقراره الضريبي ، كذلك لم يغفل القانون عقوبة المكلف بسبب عدم التزامه بدفع الضريبة حيث إن تخلف المكلف عن دفع مبلغ الضريبة المحدد في الوقت المعين للسداد يعد إخلالاً بالتزامه بالدفع ، مما يستوجب معه تطبيق العقوبات والجزاءات المقررة في القوانين كافة، فقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /31/ من قانون ضريبة الدخل على أنه: (تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة /13/ من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل 7 % بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه

المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة

المالية)¹.

ثالثاً - الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات : من الضروري جداً أن يمسك المكلف دفاتر وسجلات لمصلحته الخاصة بالدرجة الأولى وفي مواجهة الإدارة الضريبية بالدرجة الثانية. فقد ورد في المادة /6/ من القانون / 24 / على أنه: (على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية)² , و لم يهمل القانون السوري موضوع تقديم المكلف لبيانات ودفاتر غير صحيحة حسب ما ذكر في المادة /19/ و ذلك على النحو الآتي: (إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /أ/ من المادة /18/ فإن كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية). وأعتقد أن مثل هذه العقوبة (الحبس) غير متوافقة أبداً مع اتجاه الإدارة الضريبية لتحسين علاقتها مع المكلف، حيث يجب استبعاد الشق الجزائي المعني بالحبس من أيّ من العقوبات المتعلقة بدفع الضريبة فما الفائدة من حبس المكلف في حين أنه من الأفضل البحث عن جزاء مالي كبير يلزم المكلف بالدفع في الوقت المحدد بالقانون.

رابعاً - التزام الإبلاغ عن العقود المبرمة: يبدو أن موضوع إبلاغ الإدارة عن العقود التي يبرمها المكلف سواء مع القطاع الخاص أو العام أمرٌ لا بد منه حتى تتمكن الإدارة الضريبية من متابعة أعمال المكلف والتدقيق عليه ذلك أن اكتشاف الإدارة لعقود وبيانات غير معلن عنها يضع المكلف في موقف حرج من الممكن أن يعرضه لعقوبات قد تصل إلى حد الحبس، وإن أي مكلف في غنى عن ذلك. و لم ينص قانون ضريبة الدخل رقم /24/ صراحة على ضرورة الإبلاغ عن العقود المبرمة مع الجهات العامة أو الخاصة - ولكنه يُفهم من نص المادة /92/ أنه أوصى بذلك عندما ذكر أنه: (يجب على كل من يتعاطى

¹- حلت عبارة لجنة الطعن محل عبارة لجنة الفرض في التعديلات التي طرأت على القانون 24 لعام 2003 وذلك في المادة /31/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

²- انظر المواد نوات الأرقام (16-17-18-19-20-21-22) من قانون التجارة رقم 33 للعام 2007 والمواد (39 - 42 - 43) من نفس القانون الناظم لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات

تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفق وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية المذكورة في المادة السابقة أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك وإلا عوقب بغرامة قدرها ألف ليرة سورية وثبتت هذه المخالفة بموجب محضر ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة)، ولكن هذا الالتزام يتعلق بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة فقط دون غيره، فهذا الالتزام ضمني في ضريبة الأرباح ويُفهم من عموم النصوص السابق ذكرها فيها.

خامساً- الالتزام بالإخطار عند توقف النشاط : من مصلحة المكلف أن يبلغ الإدارة الضريبية عند توقف نشاطه التجاري أو الزراعي أو حتى الصناعي حتى لا تبقى قيوده وجداول أعماله مفتوحة وتستمر ملاحقة موظفي الإدارة الضريبية له تحت طائلة استمرار تكليفه بالضريبة عن ذلك النشاط، فقد جاء في الفقرة /هـ/ من المادة /51/ من القانون 24 على أنه: ((على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:

هـ - التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.
و - التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف)). إلا أن الفقرة /و/ من المادة نفسها عدلت بموجب أحكام المادة /17/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ تاريخ 2006/10/1 والتي بدء بتطبيقها من تاريخ 2007/1/1 لتصبح على النحو الآتي: (و- بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف بعد أن كانت خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث واقعة التوقف عن ممارسة النشاط).

سادساً- الالتزام بتقديم الإقرار عند التنازل عن المنشأة: كما يلتزم المكلف بتقديم إقراره عند توقف النشاط فالأجدر به أن يقدم تقريره هذا عندما يتنازل عن المنشأة أيضاً، لأن في ذلك مصلحة له كما ذكرنا سابقاً باعتبار أن وجود المنشأة على قيوده يعني بشكل أو بآخر ممارسته لمجموعة من الأنشطة التجارية التي لا بد من أن يتحمل عبئها الضريبي. فإذا حصل وتنازل هذا المكلف عن منشأته فلا بد له من أن يخبر الإدارة الضريبية بذلك، وهذا ما تطلبه منه القوانين الضريبية في أغلب الدول، وذلك لهدفين: **الأول:** ترتب

ضريبة على هذا التنازل. **الثاني:** إخبار الإدارة الضريبية عن توقف النشاط في تلك المنشأة. كذلك الأمر في المادة /15/ من القانون / 24 / التي نصت على أنه: ((إذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفين أو المتنازليين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد)) ، ويجري التكليف على أساس الربح الصافي المتحقق كما هو مبين في المواد /5-7-8-9-10-11-12/ من هذا القانون عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً. ويترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين /13-14/ وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل والمتنازل له أو المستلم وعنوانه وذلك في حالة التنازل للغير،¹ إن التكاليف المطروحة ضمن الشروط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها.²

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

الخاتمة:

بعد أن قمنا باستعراض كل من التزامات المكلف و الإدارة الضريبية في سورية نتوصل

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

² - تخضع هذه البيانات لاعتماد محاسب قانوني وفق المادة /17/ من القانون رقم /24/

إلى نتيجة مفادها : أنه غالباً ما يكون هنالك أزمة ثقة متبادلة بين كل من المكلف و الإدارة الضريبية وذلك لأنه وكما يبدو أن أهدافهما متناقضة ولكن لو تعمقنا أكثر بماهية هذه العلاقة لرأينا انعدام هذا التناقض وتلاشيه, لكن هذا الانعدام في التناقض وتلاشيه لا يتحقق إلا من خلال توضيح علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية حيث أن هذا الموضوع يعتبر من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، حتى أن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة وكيفية تحصيلها وجبايتها قد أضحت يتوقف بشكل كبير على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى, وهنا نؤكد أنه على الإدارة الضريبية أن تعمل على إيجاد الوسائل اللازمة لإعادة هذه الثقة المفقودة بينها وبين المكلف لما لذلك من أهمية في خلق جو من التعاون المتبادل بين الطرفين، ولما له من أثر في زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة. و باعتقادي كباحث أنه يقع على عاتقها أيضاً مسألة تحسين صورة العلاقة القانونية بينهما، وهذا ما يعتبر جزءاً مهماً من عملية الإصلاح الضريبي الجارية حالياً في سورية.

المراجع :

أولاً - الكتب:

- 1- د. رابح رتيب: الممول و الإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة الأولى - 1991.
- 2- د. صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية - المركز الثقافي العربي - بيروت - 1987.
- 3- د. مصطفى رشدي شيحة: محاضرات في الاقتصاد العام والمالية العامة - الدار الجامعية - الاسكندرية - الطبعة الأولى - 1980.
- 4- 1- د. مصطفى رشدي شيحة ، د. عادل احمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري، دار الإشعاع الفنية، القاهرة، الطبعة الأولى للعام الدراسي 1991
- 5- أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين - فرع دمشق - الطبعة الأولى - 2001.
- 6- د. محي محمد سعد: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية - القاهرة - مكتبة الاشعاع القانونية - الطبعة الأولى - 1998.
- 7- د. يوسف قاشي : محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية - جامعة أكلي محند - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - 2015/2014.

ثانياً - الرسائل:

- 1- أ. نبيل المصري: التعسف في استعمال الحق في الشريعة والقانون - دمشق - مطبعة الاتحاد - 1998.
- 2- إبراهيم قرني بلل: أثر سياسات الإصلاح الضريبي على الأداء الضريبي - رسالة ماجستير - جامعة أم درمان الإسلامية - السودان - 2005 .
- 3- ايهاب خضر أحمد منصور :العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)جامعة النجاح الوطنية - نابلس-فلسطين، 2003.
- 4- مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية / دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني/، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، المنازعات الضريبية ، نابلس ، 2006،

ثالثاً - المقالات والدوريات:

- 1- مجلة المحامون: نقابة المحامين - دمشق - العدد / 5-6 / لعام 1975.
- 2- مجلة المحامون: نقابة المحامين - دمشق - العدد / 7-8 / لعام 1975.
- 3- د. محمد خير العكام: الإدارة الضريبية - الموسوعة العربية - الموسوعة القانونية المتخصصة - المجلد الرابع - الصفحة 489 .
- 4- منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، نابلس 1998

القوانين:

- 1- قانون ضريبة الدخل السوري : رقم 24 لعام 2003. وتعديلاته.
- 2- قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم 25 لعام لعام 2003.
- 3- قانون ضريبة الدخل السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949.
- 4- القانون المالي الأساسي السوري رقم 54 لعام 2006.