

سلطات الإدارة الضريبية في سورية

إعداد الطالب: راند علي بحري

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

إشراف الأستاذ الدكتور: جميل صابوني

الملخص

تملك الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات تجاه المكلفين، إذ أنطأ المشرع بها ممارسة هذه السلطات لتكون قادرة على تملك الأدوات اللازمة للقيام بوظيفتها الرئيسة المتمثلة بضمان حقوق الخزينة العامة، فلكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة في الإقرارات، ولكي تستطيع أن تؤسس الفرض الضريبي بشكل عادل ومطابق للواقع فإنها يجب أن تتمتع بسلطة الفحص والرقابة، وحتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها يجب أن تتمتع بسلطات تضمن لها هذا التحصيل من المكلفين، كذلك فإن سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات هي سلطة مقررمة لمتابعة تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية بدقة لكي تضمن تحصيل الضريبة ومعاقبة العابثين بالقوانين والمتهربين من أداء واجبهم الضريبي فضلاً عن حق الإدارة الضريبية تتبع المدين بالضريبة في أي زمان وأي مكان وتتبع أمواله تحت أي يد حتى تستوفي حق الخزنة، وهذا يستوجب تسليمها امتياز الخزنة العامة تجاه هذا المدين، وفيما يأتي سوف نتناول هذه السلطات بشكل مفصل من خلال هذا البحث.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية، الضريبة، المكلفين بالضريبة، التهرب الضريبي.

Tax administration authorities in Syria

Summary

The tax administration has a set of powers towards the taxpayers, as the legislator entrusted it with the exercise of these powers to be able to own the tools necessary to carry out its main function of ensuring the rights of the public treasury, so that the tax administration can exercise its right to verify the correctness and integrity of the data contained in the returns, and to be able to The tax imposition is established in a fair and consistent manner, it must have the authority of examination and control, and in order to be able to carry out its tasks in collecting the tax, it must have the powers to guarantee this collection from the taxpayers, and the authority to impose penalties and penalties is an authority established to follow up the implementation and application of tax laws and regulations accurately. In order to ensure the collection of tax and the punishment of those who violate the laws and those who evade the performance of their tax duties In addition to the right of the tax administration to track the tax debtor at any time and place and track his money under any hand until it fulfills the right of the treasury, and this requires handing over the privilege of the public treasury towards this debtor, and in the following we will address these authorities in detail through this research.

Keywords: tax administration, tax, taxpayers, tax evasion

المقدمة:

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم بشكل عام ومن ضمنها سوريا إلى إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، وتعد الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الحكومات لتغطية متطلباتها الاقتصادية من أهم الموارد التي تمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. والواقع أن القانون أعطى للإدارة الضريبية سلطات واسعة بصدد ضمان تحصيل الضريبة وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزينة العامة فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة. ولحماية هذه الاموال من الضياع كان لا بد من تزويد الادارة الضريبية بمجموعة من السلطات والامتيازات التي تسهل عملها تجاه المكلفين بالضريبة.

أهداف البحث:

تتجلى أهداف البحث بالعمل على ترسيخ ثقافة ضريبية لدى القائمين بأعمال الادارة الضريبية الموكل اليهم مهمة تحصيل وجباية الضرائب من المكلفين بها والتي تعد من اهم الايرادات التي تعمل على تمويل الخزينة العامة في الدولة. وبالتالي الهدف الاساسي من البحث هو بيان حدود السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية.

إشكالية البحث:

يشكل تحديد نطاق صلاحيات وسلطات الادارة الضريبية غاية من الأهمية, حيث من خلالها تمارس الادارة الضريبية مجموعة من الاختصاصات التي تشكل قيداً على حرية الافراد في التمتع بالملكيات الخاصة وهذا مستفاد اساساً من وجود الضريبة، وفي ذات الوقت فإنها تمارس حقها في تحصيل المقابل لاستغلال المكلف الامكانيات الجغرافية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتوافر في اقليم الدولة، فالعملية تتضمن مصلحة

الدولة التي تنفذها السلطة الضريبية ومصالحة دافع الضريبة في تجنيب دخله من الاستقطاعات الضريبية في اقل قدر ممكن، وفي كلا الامرين فالمسألة لا تخلو من تنظيم وهذه يتولاها التشريع الضريبي القائم من خلال النص على الحقوق والواجبات لكلا الطرفين كي لا يغلب طرف على الاخر بشكل كبير.

منهج البحث:

اعتمد الباحث في دراسته وتقديمه لهذا البحث باتباع المنهج التحليلي، فيما يتعلق بموضوع البحث كما اعتمد أيضاً على الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث بهدف الاستفادة مما وصلت إليه هذه النتائج.

خطة البحث:

المطلب الأول: سلطة الفحص والرقابة

المطلب الثاني: سلطة ضمان تحصيل الضريبة

المطلب الثالث: سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

الخاتمة

المطلب الأول

سلطة الفحص والرقابة

تؤسس غالبية الضرائب على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفون بملئها بمعرفتهم، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه الإقرارات. ومن هنا جاء حق الإدارة وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي للمكلف، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة.

ولا بد من التذكير بأن عملية فرض الضرائب هي عملية فردية، تعتمد على دخل أو أرباح شخصية، أو مركز عائلي أو إدارة خاصة بمشروع معين، ويقع على المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بمركزه الاقتصادي والمهني والعائلي، وعليه تقديم جميع المسوغات

والأسانيد التي تطلبها الإدارة.¹ وليس من حق المكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية لأن المكلف ملزم بتقديم ما يكون ضرورياً لفرض الضريبة استناداً إلى مبدأ ضرورة الضريبة ومبدأ مكافحة التهرب الضريبي.

ومع ذلك يجوز للمكلف أن يرفض إجابة الإدارة الضريبية عن أية بيانات لا تتصل بفرض الضريبة لأن إصرارها على هذه البيانات يمثل تدخلاً في حياة المكلف الخاصة وعلى ذلك فإن سلطات الإدارة الضريبية في الفحص تتيح لها التمتع بعدة حقوق أهمها:

الفرع الأول

الحق في الاطلاع

حق الاطلاع هو "حق ممنوح للإدارة الضريبية والتي بواسطته سمح لها بجمع المعلومات المتعلقة بوضعية المكلف بالضريبة لضمان صحة التصريحات"²، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددین بالقانون وبصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، كما هو الحال بالنسبة للأشخاص ذوي الصفات المعينة، كالتجار أو أعضاء بعض المهن غير التجارية والمزارعين والإدارات والمشروعات العامة و مؤسسات أو هيئات مراقبة بواسطة السلطة الإدارية.³

فقد جاء في المادة /6/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم /25/ الصادر بتاريخ 2003/11/18 أنه:

((يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف)).

¹ د. عبد اللطيف محمد محمد، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - جامعة الكويت - الطبعة الأولى - 1999. ص 254 وما بعدها.

² Michel BOUVIER, 2010, Introduction au droit fiscal general et a la the one de l' impot, France, extensor Edition, 10eme edition,

³ د. رتيب رابح،: الممول و الإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة الأولى - 1991. ص 124.

كما ألزم القانون الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشاركين بتقديم البيانات والجدول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي.⁴ فضلاً عن التزام جهات القطاع العام والتعاوني والمشاركين بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها.⁵

كما ألزمت المادة /7/ من القانون السابق أن يجري الاطلاع والتدقيق على تلك البيانات والوثائق من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين.

وعن الاختصاص في فحص الأوراق والبيانات المتحصلة من قبل موظفي المالية، فقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة /11/ من القانون رقم /25/ لعام 2003 على أنه:
(يقوم قسم الواردات أو الدخل حسب الحال في مديريات المالية بفحص الأوراق والبيانات والمعلومات التي احتواها الضبط (ضبط المخالفة) وتتخذ الإجراءات القانونية وفق أحكام قوانين الضرائب والرسوم خلال فترة أقصاها سنة من تاريخ استلام محضر الضبط وفي حال كون المخالفة تتعلق بضرائب الدخل على الأرباح عن السنة الجارية التي تم فيها تنظيم ضبط المخالفة فيمكن تمديد الفترة المذكورة إلى سنتين كحد أقصى)).

وقد أعطت المادة /12/ من القانون المشار إليه الحق للمديرية أو القسم حسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها، وفي هذه الحالة يُحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة. ولم يأت القانون المذكور على مخالفة وعقوبة المكلف المتخلف أو الذي يقدم

⁴ الفقرة /ب/ من المادة السادسة من القانون رقم /25/ لعام 2003 الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية..

⁵ الفقرة /ج/ من المادة السادسة من القانون رقم /25/ لعام 2003 الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية.

بيانات كاذبة أو غير صحيحة فقط بل تعداه أيضاً إلى العامل المكلف بأعمال الاستعلام والمكافحة، حيث نصت المادة 10 منه على أنه:

((يُحال العاملون المكلفون بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وغيرهم الذين يثبت استثمارهم نتائج أعمالهم لمنفعتهم أو منفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم)).

وذلك لمواجهة الفساد الإداري الواقع في الإدارات الضريبية الذي يؤدي إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، أما بالنسبة إلى عقوبة المكلف في هذا المجال فقد أوضحت ذلك المادة /8/ من القانون رقم /25/ عندما نصت على عقوبة المكلف الذي يلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة بالحبس مدة شهر وبغرامة مقدارها 2 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عند التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) كما أنها ضاعفت العقوبة في حال التكرار.

الفرع الثاني

الحق في الاستيضاح أو التبرير

وهو عبارة عن حق الإدارة الضريبية في الاستعلام والاستيضاح وطلب التبريرات لبيانات ووثائق معينة تراها ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي، فمع تشابك العمليات التي يقوم بها المكلفون أصبح من الممكن ممارسة هذا الحق على مستوى قومي إلى جانب ممارسته على مستوى دولي يمتد إلى نشاطات المكلفين في خارج الحدود.⁶

فقد جاء في قانون ضريبة الدخل في سورية رقم 24 للعام 2003 في فقرته أ-2 على أنه: ((إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /14/ و 15 و 23/ منه يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال /15/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتنال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر به استعداده لابرز القيود.

⁶ د. سعد محمد محيي،: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية - القاهرة - مكتبة الاشعاع القانونية - الطبعة الاولى 1998، ص214.

وتقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل 50% من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح.

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

أعتقد أن الاستيضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أي مبررات أو مستندات وقد يكون ذلك شفويّاً أو كتابياً.

أما بالنسبة للحق في طلب التبريرات فهو يتعلق بإثبات صحة وسلامة ما جاء في الإقرار من بيانات وطلب التبريرات محدد بالقانون ولا تستطيع الإدارة الضريبية أن تتجاوز المحددات التي وردت في القانون، إضافة إلى أن الإدارة تستطيع أن تطلب من المكلف تبريرات حينما يتجمع لديها معلومات أو عناصر بأن المكلف لديه دخولاً أكثر مما قد أعلنها في إقراره.

ويتوجب على المكلف حينها بأن يرد بمبررات كافية ومعقولة ومقبولة وإلا لجأت الإدارة وقامت بتأسيس فرضها الضريبي، ومن الممكن أن ينعكس هذا الموقف سلباً على المكلف (عند زيادة التكاليف وفرض الغرامات) فيبادر عندها إلى إجراء عملية التصالح مع الإدارة والتي ستكلفه من الوقت والجهد والمال ما كان بغنى عنه منذ البداية.

الفرع الثالث

الحق في الفحص الدقيق

و يعني حق الإدارة في التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية.⁷ وهو قد يكون وفقاً لطبيعة الحال إما فحص أو تدقيق الحسابات أو الفحص المضاد لمجموع الحالة الضريبية الشخصية.⁸ والفحص الدقيق يتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف مجبراً وملزماً على مسكها، وإما بالحالات الضريبية الشخصية.

أما بالنسبة لفحص وتدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها لمشروع ما ومطابقتها أو مجابقتها بغرض فحص ورقابة الإقرارات المقدمة في وعاء الضرائب المختلفة الواجبة بمقتضى ممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل.⁹

وفيما يتعلق بهذا الحق في سورية فقد منح قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 في المواد /24-26/ الدوائر المالية صلاحية التدقيق والتحقيق والتفتيش والاستطلاع والاطلاع على قيود المكلفين ومستنداتهم وكل أمر من شأنه أن يغيّر في فرض ضريبة دخلهم وتحقيق العدالة في هذا المجال، تحت طائلة فرض غرامة على المكلف تعادل مثلي فرق الضريبة بين أرباحه المصرّح عنها والأرباح القطعية التي تصل إلى الدوائر المالية إضافة إلى فرض عقوبة الحبس بحقه في حال ثبوت اتباعه الأساليب الاحتيالية بقصد التهرب من الضريبة.

هذا وقد حددت قوانين الدخل السورية الإجراءات الواجب اتباعها من قبل الدوائر المالية بحق المكلف في سبيل التحقق الدقيق لمعرفة أرباحه تمهيداً لفرض ضريبة عادلة.

حيث نصت المادة /8/ من القانون رقم /25/ بأنه:

((خلفاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي

⁷ د. رتيب رايح، مرجع سابق، ص129.

⁸ د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص214.

⁹ د. رتيب رايح، مرجع سابق، ص130.

المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 20 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عند التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) وتضاعف العقوبة في حال التكرار)) وأعتقد أن هذا الحق من الأمور الضرورية والمتوجب القيام بها من قبل الإدارة الضريبية لتقف على حقيقة الوضع المالي للمكلف وللوصول إلى فرض ضريبي عادل يتناسب والدخل الحقيقي الصافي له، ذلك أن هذا الحق وكما ذكرنا سابقاً يمكن الإدارة الضريبية من التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي من خلال مقارنة البيانات الواردة في الإقرار مع العناصر الخارجية، وقد يكون وفقاً لطبيعة الحال مثل فحص أو تدقيق الحسابات.

الفرع الرابع

الحق في تفتيش المسكن

إن مما لا شك فيه أن هذا الحق يعد من أخطر حقوق الإدارة الضريبية، حيث يعطي الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم، وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود، وفي الحقيقة إن هذا الحق غير معروف في المجال الضريبي في مصر¹⁰، وإن أعطى القانون للإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل المكلف إلا أنه لم يرد نص يجيز للإدارة الضريبية الحق في دخول مساكن المكلفين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود.¹¹

فقد نصت المادة /7/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في سوريا رقم 25/ لعام 2003 على الآتي:

((لا يجوز زيارة بيوت السكن أو إجراء التحريات فيها ما لم تكن هناك معلومات أكيدة وموثقة بأن المكلف يستخدم المنزل أو غرفة منه لإدارة عمله من خلالها ووجود وثائق

¹⁰ كما هو الحال في سوريا.

¹¹ د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص 215.

أو مستندات تساعد في كشف عمليات التهريب الضريبي، على أن يتم توضيح ذلك بالتفصيل في التقرير المرفوع للإدارة والذي سيعتمد أساساً في طلب موافقة وزير المالية عن طريق مديرية الاستعلام الضريبي للحصول على موافقة النيابة العامة على القيام بمهمة التفتيش)).

وذلك كون المتعارف عليه أن التحريات يجب أن تتم في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين، أما إذا دلت التحريات أو الإخباريات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة العمل المعتادة فلا يجوز البدء بالمهمة قبل أخذ الإذن من النيابة العامة لتفتيش المكان وبناءً على طلب معمل من مدير الاستعلام الضريبي أو من مدير المالية وفي هذه الحالة يجب إبراز إذن النيابة العامة للمكلف للاطلاع عليه قبل القيام بعملية التفتيش.

وهنا لا بد من توضيح المقصود بأماكن العمل المعتادة للمكلفين، إذ أن المقصود في ذلك كافة أماكن العمل سواء الإدارية منها أم الإنتاجية أم المستودعات ويتم اختيار المكان الذي يرغب العاملون المكلفون بالمهمة بزيارته من قبلهم ويبلغ المكلف لتسهيل المهمة. وأعتقد أنه عندما تقدر السلطة القضائية وجود قرائن قوية على ارتكاب المكلف لبعض المخالفات فإنه يجب أن تكون هذه القرائن واضحة جداً، بحيث تدل على تلك المخالفات الأمر الذي يجعل حقها في تفتيش المسكن ممكناً، ذلك أنه لا يمكن السماح بتفتيش المسكن بغرض البحث عن المخالفات.

كما يجب أن تكون زيارة أيٍّ من المكلفين بناءً على موعد مسبق يتم تحديده معه، كما يجب على كافة العاملين الذين يقومون بمهمة التفتيش حسن التعامل مع المكلفين أثناء تفتيشهم لمسكنهم احتراماً لحياتهم الخاصة ومنحهم الوقت المناسب لتأمين المعلومات المطلوبة مع توثيق ذلك .

مما سبق نستنتج أن منح هذا الحق للإدارة سيؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، ذلك أن هناك تخوف في سورية من قبل التجار والمستثمرين من إساءة الإدارة الضريبية استخدامها لهذا الحق لأن ضماناته غير واضحة، لذلك أعلن وزير المالية في سورية مراراً وتكراراً أنه من غير المسموح استخدام هذه السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية حالياً، لذلك لا بد من إعادة النظر بهذا النص الذي يمنح الإدارة الضريبية هذا الحق لتوضيح حدوده

و ضماناته والحالات والتي تجعله قابلاً للممارسة تحت رقابة القضاء مباشرة على أن يُمنح الإذن فيه من رئيس محكمة البداية المدنية في المنطقة وليس من قاضي النيابة فيها وعلى أن يكون هذا الإذن معللاً بشكل كافٍ. وهكذا يمكن القول إن السلطات السابق ذكرها تهدف إلى الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي الذي تفرض عليه الضريبة لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من جهة، ومكافحة أساليب التهرب الضريبي التي تجري عبر التلاعب من قبل المكلفين، وبالتالي حماية المال العام، مع التأكيد على أن تلك السلطات دقيقة وخطيرة و يجب على الإدارة الضريبية ألا تسيء استخدامها لأنها بذلك تصبح عاملاً سلبياً تجاه المناخ الاستثماري في الدولة.

المطلب الثاني

سلطات ضمان تحصيل الضريبة

بعد أن يتم تقديم الإقرارات الضريبية وتتم عملية الفحص والرقابة الضريبية تقوم الإدارة بتأسيس الضريبة وربطها وتبدأ مرحلة التحصيل (الجباية) حيث يصدر قراراً من الإدارة الضريبية نتيجة لما سبق باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها موقّع من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية محدد فيه مبلغ الضريبة والتاريخ المحدد لدفعها، فإذا لم يمتثل المكلف بهذا التاريخ، عندها تضطر الإدارة إلى ربط مبلغ إضافي جزاءً له على هذا التأخير، ثم بعد ذلك إذا وجدت أن المكلف متعاس عن الدفع هنا تمارس الإدارة الضريبية سلطاتها التي تضمن لها تحصيل هذه الضرائب¹². ومن أهم هذه الحقوق والسلطات نجد حق الإدارة في توقيع الحجز على أموال المدين وحقها أيضاً في التنفيذ الجبري على أمواله، وحقها كذلك في تتبع أموال المكلف أينما كانت وتحت أي يد توجد إضافة إلى الامتياز المعروف بامتياز الخزانة.

¹² . Voir aussi, Michel DOUAY, le recouvrement de l' Impots, L.G.D.J, Paris 2005,p50

وراجع: عباس محمد محرزى, اقتصاديات الجباية والضرائب, دار هومة, الجزائر 2003, ص 155.

الفرع الأول

سلطة توقيع الحجز التنفيذي على أموال المدين

عندما تنتهي المواعيد القانونية المحددة لأداء الضريبة دون أن يقوم المكلف بواجبه في تأديتها فإن الإدارة الضريبية لها الحق في هذه الحالة أن توقع الحجز التنفيذي على أمواله، سواء كانت في حيازته أم في حيازة الغير وذلك من أجل تحصيل دين الضريبة من هذه الأموال. سواء كانت الضريبة المتحققة نتجت من واقع إقرار المكلف أم نتيجة لممارسة الإدارة لحقها في ربط الضريبة التي تراها مستحقة بحقه.

ولا يخل توقيع الحجز التنفيذي بحق مصلحة الضرائب في ربط الضرائب المستحقة،¹³ أي أن توقيع الحجز التنفيذي لتحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للمكلف لا يمنع الإدارة الضريبية من ربط الضريبة الحقيقية المستحقة على المكلف إن كان هذا الإقرار غير صحيح أو غير دقيق وبالتالي مطالبته والحجز على أمواله لتحصيل هذه الضريبة الجديدة بعد ذلك.

ففي التشريع السوري جاء النص على حق الإدارة الضريبية بإيقاع الحجز على أموال المكلف في نص المادة /9-1/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 على الشكل الآتي:

((يُلْقَى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عنها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف أو في يد الغير)).

الفرع الثاني

حق الإدارة الضريبية في التنفيذ الجبري على أموال المدين

لكي تضمن الإدارة الضريبية تحصيل دين الضريبة فهي تستطيع أن تلجأ إلى التحصيل الجبري إذا كان ذلك ضرورياً، فإذا عجز المدين عن الدفع يمكن أن يُجبر عليه عن

¹³ د. مطاوع جلال وآخرون، الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2001، ص352.

طريق التحصيل أو التنفيذ الجبري.

ويُقصد بالتنفيذ الجبري، التنفيذ المقرون ببيع الأموال المحجوزة المملوكة أصلاً للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه ومن ثم تحصيل ثمنها، وذلك إذا كان دين الضريبة معلوماً للمكلف من واقع إقراره أو على أساس ربط الضريبة على المكلف واعتبارها نهائية ولم يتم المكلف بدفعها في الموعد المحدد في القانون.¹⁴

وعليه إذا لم يتم المكلف بدفع الضريبة المستحقة فإنه يصبح من حق الإدارة الضريبية التنفيذ جبراً على أموال هذا المكلف الضامنة لحق الخزينة، والتنفيذ لا يكون إلا ببيع هذه الأموال واستيفاء حق الخزينة منها، كما أن التنفيذ لا يكون إلا بمقتضى أحكام القانون الذي يحدد إجراءات ومواعيد الحجز.¹⁵

وحتى يكون الحجز التنفيذي صحيحاً يُشترط لتوقيعه وجود سند تنفيذي سواء كان ذلك إقرار المكلف في حال الدفع من واقع الإقرار أو قرار ربط الضريبة ولذلك يجب أن يكون دين الضريبة ثابتاً بسند ومحقق الوجود ومعين المقدار.¹⁶

وفيما يتعلق بالتشريع السوري: فإنه يجيز الحجز التنفيذي على أموال المكلف وريوعها سواء أكانت في حيازته أم في حيازة الآخرين، وكذلك الحجز الاحتياطي على أموال المكلف إذا لم يكن له موطن ثابت، أو إذا توافرت القناعة بأن المكلف يسعى لتهرب أمواله أو لإخفائها. وقد نصت المادة السادسة من قانون جباية الأموال السوري رقم 341/تاريخ 1956 في سورية أنه:

((وزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

أ - الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الاضبارة.

¹⁴ شرعب، مجدي نبيل، امتيازات الإدارة الضريبية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص66.

¹⁵ الديك، أحمد زياد، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم 25 لسنة 1964 (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين - 2003، ص126.

¹⁶ TROTABAS, Jean- Marie COTTERET, Droit, edition DALLOZ, Paris 1977, pp76.77

ب - الحجز وبيع العين المحجوزة¹⁷.

واعتبرت أيضاً صدور مثل هذه القرارات والتدابير التحفظية بحق المكلف قاطعاً للتقدم الضريبي بمجرد صدورها، وهذا يعني أنه لا يمكن التنفيذ الجبري قبل الإنذار وإعطاء المكلف مدة للتنفيذ حددت في المادة /8/ منه بعشرة أيام في الأحوال العادية. مما سبق يتبين لنا أن الإدارة الضريبية أعطت صلاحية الحجز على أموال المكلفين سواء كان حجزاً تحفظياً أم حجزاً تنفيذياً، وذلك لضمان حق الخزنة العامة من الضياع وضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلاً كاملاً.

الفرع الثالث

حق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاءً لدين الضريبة

يمكن أن تقرر القوانين الضريبية امتياز دين الضريبة على جميع أموال المدين من منقول وعقار، ومنح الخزنة العامة حق الأولوية، وحق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً لحقوقها وضماناً للتحصيل، وفي هذا إيثار لحق الدولة على حقوق الأفراد.¹⁸ والحجز التنفيذي في القواعد العامة المنصوص عليها في قوانين أصول المحاكمات وصدور حكم به يتطلب لجوء الدائن إلى القضاء، أما فيما يتعلق بدين الضريبة فتلجأ إليه الإدارة الضريبية دون حاجة لاستصدار حكم من القضاء في ذلك، كما يجوز الحجز التنفيذي على الأموال الموجودة تحت يد الغير.¹⁹

حيث جاء بقانون ضريبة الدخل السوري إنه لم يأخذ بهذه الضوابط، بل أعطى الإدارة الضريبية الحق بإيقاع الحجز التنفيذي على أموال المكلف متى رأت أنه يهرب أمواله، الأمر الذي من شأنه تعريض حقوق الخزينة للضياع في تحصيل الضرائب المستحقة، عندها لها أن تصدر أمراً بالحجز التنفيذي على أمواله تحت أي يد، وذلك في نص

¹⁷ د. بشور عصام، المالية العامة والتشريع المالي - مطبعة جامعة دمشق - الطبعة الخامسة - 1989، ص37.

¹⁸ د. البطريق أحمد يونس، النظم الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية - الطبعة الأولى 1999، ص89.

¹⁹ فهمي، محمد مرسي وسيد لطفي، عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، 1999، ص232.

المادة /9-1/ من قانون جباية الأموال رقم /341/ للعام 1956 التي ذكرت أنه: ((يُلقى الحجز على أموال المكلّف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عنها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلّف أو في يد الغير))

الفرع الرابع

إعطاء دين الضريبة صفة الدين الممتاز تجاه المكلّف (امتياز الخزّانة)

يمكن تعريف حق الامتياز: بأنه ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة معينة خاصة التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديونه مضمونة برهن عقاري.

وبالتالي فإن الديون الممتازة تدفع قبل أي من الديون الأخرى مهما كانت هذه الديون حتى ولو كانت ديوناً مضمونة برهن عقاري، وعلى سبيل المثال: لو أن ثمن عقار معين تزامم عليه عدد من الدائنين ومن بينهم ديون ممتازة وديون مضمونة برهن عقاري فإن الديون الممتازة هي التي تستوفى أولاً من الثمن وعلى ذلك فإن الامتياز لا يمكن أن ينشأ إلا بواسطة المشرع وبالتالي لا يمكن أن يكون هناك امتياز بدون نص²⁰. والقانون المدني هو من يحدد عادة تلك الامتيازات ورتبتها، ويمكن أن تحدد هذه الامتيازات ورتبتها قوانين خاصة بالقوانين المتعلقة بالضرائب وتحصيلها.

الحقيقة أن الهدف من جعل ديون الضريبة من الديون الممتازة على كافة أموال المكلّف لمصلحة الضرائب إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة على كافة الحقوق الأخرى ضماناً لتحصيلها تحصيلاً كاملاً وحماية لحقوق الخزّانة العامة، كما تعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يخرج - عند التنفيذ - من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة.²¹

ويلاحظ أيضاً أن المشرع قد خرج عن قواعد القانون الخاص (القانون المدني) لكل من حقوق الامتياز العامة وحقوق الامتياز الخاصة، ذلك أن حقوق الامتياز العامة ترد على

²⁰ د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص 218.

²¹ د. سعد محمد محيي، المرجع نفسه، ص 218.

أموال المدين جميعها بحيث تخول الدائن استيفاء دينه مقدماً على غيره من الدائنين ولا تخضع لنظام الشهر ولو كان محلها عقاراً، إلا أنه لا يثبت فيها حق التتبع. فحق امتياز دين الدولة إذاً هو امتياز مستقل عن القواعد الموجودة في القانون الخاص (المدني) فرضته طبيعة القانون الضريبي من أجل حماية حقوق الخزنة العامة، وهذا الامتياز من حيث المبدأ تحيد إلى كل الأموال المملوكة للمكلف الحالية والمستقبلية باستثناء تلك الأموال التي قرر القانون عدم قابليتها للحجز مثل الأموال المنقولة الضرورية للمعيشة أو للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه وكذلك بالنسبة لأسرته، وامتياز الخزنة هذا يؤدي إلى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف والغير، وتقرير هذا المبدأ يجنب الخزنة الخسائر التي قد تنجم إما عن إفسار المكلف، وإما عن التصرفات الصورية التي يقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة.²² وهنا تجدر الإشارة إلى أن القانون المدني السوري في مادته /118/ قد وضع في هذا المجال قاعدة عامة نصت على أنه:

((المبالغ المستحقة للخزنة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي فرع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن)).
أولاً - ترتيب امتيازات الخزنة العامة:

قد يحدث أن يكون هناك عدة ديون ممتازة ويتنافس الدائنون على استيفاء مبالغ الديون فماذا يكون ترتيب امتياز الخزنة بين هذه الديون؟. هنا يجب التمييز بين حالتين هما:

I- الحالة التي تكون فيها الخزنة العامة هي الدائن الوحيد ولكن المكلف يكون مديناً بعدة ضرائب، في هذه الحالة فإن ترتيب الامتياز الضريبي يكون كالاتي:

- أ - الضرائب المباشرة التي للدولة والضرائب على رقم الأعمال.
- ب - الضرائب المباشرة المحلية.
- ت - رسوم التسجيل.
- ث - الضرائب غير المباشرة.

22 د. سعد محمد محيي، مرجع سابق، ص218.

ج - رسوم الجمارك.

2- الحالة التي يتعدد فيها الدائنون الممتازون ومن بينهم الخزنة العامة.

فالدائن الضريبي يتقدم في رتبة الامتياز عن الديون الممتازة الأخرى التي تكون على المكلف بها وتأتي رتبته بعد المصروفات القضائية.²³ وقد تم اعتبار مطالب الدولة أياً كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة وتسبق رتبته المصاريف القضائية.²⁴

ثانياً - مدة الامتياز الممنوح للخزنة العامة:

الواقع أن امتياز الخزنة يمثل سلاحاً خطيراً ومرعباً للمكلفين لذا فمن الطبيعي أن يكون استخدامه محددًا ومحصورًا بمدة معينة، وعلى ذلك فإن المنطق يقتضي إسقاط هذا الحق بتقادم دين الضريبة، بحيث تمارس الإدارة الضريبية هذا الحق خلال المدة التي تستطيع فيها تحصيل دين الضريبة وهي محددة بتقادم هذه الضريبة وهي أربع سنوات في فرنسا يسقط فيها حق الخزنة في المطالبة بالضريبة عن طريق التقادم. وخمس سنوات في مصر.²⁵

أما في سوريا، فقد أخذ المشرع بمبدأ التقادم على تحقيق الضريبة وعلى تحصيلها من المكلفين وهذا أمر فرضته النظرية الحديثة للدولة باعتبار أن موازنة الدولة مبنية على فكرة تحقيق التوازن بين مواد الدولة ونفقاتها وقيودها.²⁶

وهذا التوازن يتطلب فرض الضرائب والرسوم ووجوب تحصيلها ضمن مدتها القانونية المحددة أصولاً في قوانينها وأنظمتها، مما يستوجب عدم ترك واردات الدولة معلقة لمدد زمنية غير محددة وبالتالي وجوب عدم إعطاء الحق للدوائر المالية بفرض وجباية الضرائب من المكلفين بعد انقضاء زمن طويل على استحقاق فرضها أو جبايتها، وإلا فإن ذلك يعرض المكلفين إلى عدم الاطمئنان في استقرار معاملاتهم وتركهم تحت رحمة الدوائر المالية لمطالبتهم بضرائب عن

²³ د. رتيب رابح، مرجع سابق، ص 104 وما بعدها.

²⁴ المرسوم التشريعي رقم 70/ لعام 1949 الخاص باعتبار ديون الدولة ديوناً ممتازة.

²⁵ راجع المادة 106 " من. قانون الاجراءات الجبائية الجزائري الصادر بموجب المادة 140 من القانون 21 - لعام 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

²⁶ أ. سنان محمد نذير " الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين - فرع دمشق - الطبعة الاولى 2001، ص 552.

سنتين مضت بأكثر من /15/ سنة على نشوء الحق بالضريبة.²⁷ والتشريعات الضريبية والمالية لم تتضمن أحكاماً متكاملة وشاملة لموضوع النقاد، وإنما جاءت هذه الأحكام في نصوص متفرقة وخلال أزمات وظروف مختلفة، كان آخرها المرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي والذي أصبح نافذاً اعتباراً من 2008 والذي عالج موضوع النقاد بالنسبة لحقوق الآخرين لدى الدولة أما بالنسبة لحقوق الدولة لدى المواطنين فقد جاء ذكرها في المواد /26-27/ منه: مادة /26/: ((يتم تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم وباقي الإيرادات العامة وفقاً للقوانين والأنظمة الناظمة لشؤونها)).

المادة /27/: ((لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع)). ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع في قانون العقوبات الاقتصادية فرض عقوبات على كل موظف أهمل أو فرط في الأموال العامة ومنها الضرائب والرسوم. وفي ذلك نصت المادة /10/ من قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /37/ تاريخ 1966/5/16 على أنه: ((يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين من تسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها أو إهماله لها)).²⁸

كما نصت المادة 31 / الفقرة هـ / من قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 في سوريا على الآتي:

((يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة /13/ صفة التكاليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن)).

ولم تتغير هذه المهلة في التعديلات التي طرأت على القانون رقم /24/ لعام 2003. ويصبح التكاليف عندئذ غير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة ويستنتج من

²⁷ المادة /27/ من القانون المالي الأساسي رقم 2006/54.

²⁸ مجموعة القوانين الاقتصادية وتعديلاتها، منشورات فرع نقابة المحامين، دمشق، عام 2000، ص 7.

ذلك أن هذا الحكم يقتصر تطبيقه على البيانات المالية المقدمة ضمن المهلة القانونية، وعلى الدوائر المالية الإسراع بمباشرة إجراءاتها بإنجاز التكاليف قبل انتهاء مهلة الخمس سنوات المذكورة.

وإن المقصود بالبدء بإجراءات التكاليف الضريبي هو أن يكون التكاليف قد وصل إلى مرحلة التكاليف المؤقت وتم تبليغه للمكلف قبل انقضاء الخمس سنوات.

وبعد هذا العرض لحق الامتياز أعتقد أنه على المكلف أن يبادر لسداد دين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقه حتى وإن كان هناك أخطاء في تقدير دين الضريبة أو حتى إن كان مقتنعاً بأنه لا يخضع لمثل هذه الضريبة من الأصل، ذلك أن إحدى القواعد المنطق عليها هي قاعدة (الدفع أولاً فالمعارضة) وذلك حتى يمكن تحصيل الإيرادات الضريبية اللازمة لإشباع الحاجة العامة وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية دون أن يترك القانون الضريبي للمكلف أن يتوقف عن دفع دين الضريبة بحجة أن هناك نزاع بينه وبين مصلحة الضرائب بشأن هذا الدين أو مقداره.

ولكن يمكن للقضاء المختص سواء القضاء الإداري أم القضاء العادي أن يحكم بوقف تنفيذ إجراءات التحصيل مؤقتاً لحين البت في النزاع في القضية المعروضة عليه إذا طلب منه المكلف ذلك، فإذا ما تأخر المكلف عن سداد دين الضريبة للإدارة الضريبية فإن القانون الضريبي قد فرض تعويضاً يدفعه المكلف زيادة على مقدار الدين الأصلي ويبدأ سريان ذلك التعويض اعتباراً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لأداء دين الضريبة حتى تاريخ الأداء دون الحاجة إلى مطالبة المكلف بسريان هذه الفوائد.

وهذا الأمر يعبر عن استقلال القانون الضريبي عن القانون الخاص الذي يجيز في مثل هذه الحالة اتفاق الطرفين على بيان التعويض وتحديد مقداره وشروط استحقاقه، وذلك كله لتحقيق مصلحة الخزنة العامة وتشجيع المكلفين على المبادرة لسداد الضرائب متى حل ميعاد استحقاقها.

مما سبق نستنتج أن للإدارة الضريبية في سورية مهلة خمس سنوات لإنهاء إجراءات التكاليف المؤقت، بعد تقديم المكلف لبيانه أو إقراره الضريبي المطلوب منه، أما إذا لم يقدم هذا الإقرار وكان من واجبة تقديم هذا الإقرار، فإن مدة التقادم الضريبي فيها هي خمس عشرة سنة تبدأ من تاريخ اكتشاف المطرح الضريبي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع لم يعط المدة نفسها للتقادم في الحالة المقابلة أي في الحالة التي يكون فيها للأفراد دين بذمة الدولة، حيث قرر في هذه الحالة سقوطها بالتقادم خلال أربعة سنوات فقط من تاريخ استحقاقها، وجعل هذه المدة مدة سقوط وليس مدة تقادم.²⁹

المطلب الثالث

سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

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

تلجأ السلطات الضريبية إلى منح المكلفين تسهيلات وإعفاءات معينة، وتلجأ أيضاً إلى تبسيط بعض الإجراءات المتبعة وذلك لتحفيز المكلفين لدفع الضرائب المستحقة عليهم وتوريدها إلى الخزينة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وفي الوقت نفسه وللحفاظ على حق الخزينة العامة من الضياع فإن الإدارة الضريبية وحسبما يخولها القانون الضريبي تلجأ إلى فرض أساليب وإجراءات لاجبار المكلفين على دفع الضرائب المستحقة عليهم وذلك من خلال فرض غرامات وعقوبات على كل مكلف تخلف عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه في المواعيد المحددة قانوناً.

تشمل الجزاءات: الغرامات و التعويض و الحبس أو إحدى هذه العقوبات، وقد تلحق هذه العقوبات بالعاملين المتقاعسين في أداء وظيفتهم في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى التهرب الضريبي³⁰، ومع ذلك كله يجب أن تكون هذه الجزاءات متناسبة مع فداحة وجسامة الخطأ أو الفعل المرتكب، ويجب أن يكون هذا التناسب ظاهراً بين الجريمة والعقوبة³¹، ومن الجدير بالذكر أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الاقتصادية،

²⁹ المادة 24 من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006.

³⁰ لمزيد من التفاصيل أنظر نصوص القانون /25/ لعام 2003 في سوريا.

³¹ د. عبد اللطيف محمد محمد، مرجع سابق، ص 228.

حيث يمكن تعريف الجريمة الاقتصادية بأنها (كل فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون ويخالف السياسة الاقتصادية للدولة).³² وعلى ذلك فإن كل سلوك غير شرعي وغير قانوني يكون محلاً للتجريم وللعقاب وللتعويض إذا ما سبب ضرراً للغير، و ترتكب الجريمة إما في مجال القانون العام أو القانون الخاص.

وفي مجال القانون الضريبي فإن الجزاءات والعقوبات تكتسب أهمية قصوى وخصوصية معينة ذلك لأنها تتعلق بمصالح الدولة وبمصالح الخزانة العامة إضافة إلى أن كل عمل غير شرعي يرتكب بواسطة أحد المكلفين إنما يسبب ضرراً للمجتمع بأثره (بمعنى أن كل المواطنين بما فيهم المكلفين أنفسهم) حيث أن تهرب المكلفين من أداء الضرائب يتسبب في ضياع حقوق الدولة التي بموجبها تقوم بالإفناق على الأعباء العامة والتي يمكن أن يستفيد منها جميع الأفراد بما فيهم المكلفين أنفسهم.

بالنسبة إلى العقوبات المالية فإنها تتمثل في الغرامات أو فوائد التأخير أو الزيادة الإضافية على مبالغ الضريبة المقررة أو قد تكون المصادرة إضافة إلى الغرامات والحبس كما هو الحال في التهرب من دفع الرسوم الجمركية والجرائم الجمركية عموماً، أما العقوبات السالبة للحرية فقد تكون السجن، وهذه العقوبات كثيرة ومتنوعة في قوانين فرض الضرائب نستعرض أهمها فيما يلي:

الفرع الأول

عقوبات تتعلق بالإقرار الضريبي

غالباً ما تكون هذه العقوبة عبارة عن زيادة إضافية مقطوعة من مقدار الضريبة، حيث جاء وفقاً لقانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003:

نصت الفقرة /آ-1/ من المادة /18/ من هذا القانون على الغرامات والعقوبات القانونية لعدم تقديم البيان المنصوص عليه حيث ورد نص الفقرة بما يفيد أنه:

((إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان المنصوص عليه يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من

³² سراج، عبود، قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985، ص2.

تاريخ تبلغه الإنذار تضاف إلى الضريبة المترتبة غرامة قدرها 20 % لعدم تقديم البيان، وتخفف هذه الغرامة إلى 10 % إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبلغه الإنذار)).

وهذا يعني أنه تم التفريق بين حالتين في هذا المجال:

1- حالة عدم الامتثال وفرض فيها جزاءين.

2- حالة الامتثال.

أي أن القانون رقم /24/ خفف من الجزاءات في هذه الحالة عما كان عليه الحال قبل ذلك، وهذا الاتجاه محمود له لإقامة التوازن بين المخالفة والجزاء.

ومن الجدير بالذكر أن المادة /18/ المذكورة أعلاه بقيت على حالها على الرغم من كثرة التعديلات التي طرأت على القانون /24/.

الفرع الثاني

عقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن بعض الحالات الضريبية

تقرض القوانين الضريبية العديد من العقوبات بسبب عدم الإبلاغ عن المطارح الضريبية وذلك كعدم تبليغ الإدارة عن واقعة تأجير المساكن المفروشة أو البدء بمزاولة النشاط، وقد يصل الجزاء في هذه الحالات إلى الحبس.

حيث جاء في التشريع السوري في قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ لعام 2003 بأنه:

((من أخفى عمداً جزءاً من الأموال التي يتناولها الرسم³³ المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم /102/ لعام 1952 بقصد التخلص بطريقة الحيلة من أداء الرسوم المتوجبة كلها أو بعضها عوقب بغرامة نقدية تتراوح بين 50-500 ليرة سورية وفضلاً عن ذلك يُزاد الرسم الذي يحاول التخلص منه إلى مثله)).

³³ نصت المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم /102/ الصادر عام 1952 المتعلقة برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بأن: يطرح رسم انتقال يتناول جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تتوّل إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو بأي طريق آخر بلا عوض، مع العلم أن المرسوم التشريعي رقم /102/ لعام 1952 قد تم إلغاؤه بقانون صدر مع الشهر العاشر من العام 2004.

وقد حددت الفقرة ب/ من المادة /18/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الغرامات القانونية التي تقع على المكلف الذي لم يقدم بيانه ضمن مواعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، ففي مثل هذه الحالة تقدر أرباحه بصورة مباشرة ويغرم في هذه الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة بحدها الأقصى البالغ 14% حسب أحكام المادة /31/ من القانون رقم /24/ لعام 2003.

الفرع الثالث

عقوبات خاصة بالامتناع عن تقديم المستندات للعاملين في الإدارة الضريبية

نصت المادة /90/ من القانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003 على أنه: ((كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها يثبت بمحضه ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /100/ ليرة سورية تزداد في حال التكرار إلى 200 ليرة سورية)). وفي حال عدم صحة التصاريح والبيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية تضاعف الضريبة إلى ثلاثة أمثالها من المبالغ المكتومة.

من النصوص السابقة يمكن ملاحظة أن هذه العقوبات قد تكون عقوبات مالية مقطوعة وقد تكون مالية نسبية وتصل أحياناً إلى عقوبة الحبس، ومن الأفضل الابتعاد عن عقوبة الحبس.

الفرع الرابع

عقوبات بسبب التهرب الضريبي

الحقيقة أن العقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي هي الأكثر شدة وجسامة وذلك لنتناسب مع جسامته وفداحة الجرم الذي يرتكبه المكلف.

حيث جاء في التشريع السوري ضمن أحكام المادة /8/ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ الصادر بتاريخ 2003/11/13 بأنه:

((خلافاً لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 200 % من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة

واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) وتضاعف هذه العقوبة في حال التكرار)).

وأعتقد أنه من ناحية ما يمكن اعتبار أن هذا الفعل يستحق عقوبة الحبس ولكنه من ناحية عملية أكثر لا أعتقد ضرورة وصول العقوبة إلى درجة الحبس الفعلي، لأن ما تطلبه الدولة أو الإدارة الضريبية هو تسديد المبالغ المالية المستحقة، الأمر الذي من شأنه أن يزيد واردات الخزنة العامة - وفي حبس المتهم لن تحصل الإدارة على ما تطلبه - ذلك لأن أغلب النصوص ذكرت الحبس أو الغرامة المالية وبالتالي فإنه في حال تم حبس المتهم تكون الإدارة قد فقدت وارداً من الممكن أن يزيد من عملياتها الإنتاجية.

الفرع الخامس

عقوبات تكميلية

تعد جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة أو مخلة بالثقة العامة وتحرم المحكوم عليه بها من تولي الوظائف العامة.³⁴

ولقد جاء النص على هذه العقوبات في الفقرة الأولى من المادة 9/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25/ الصادر في سوريا عام 2003 فقد عدت حالات التهرب الضريبي واعتبرتها من الجرائم المخلة بالثقة العامة والمعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات العام، وتحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء كان شخصاً اعتبارياً أم طبيعياً.

وأعتقد أن تمتع الإدارة الضريبية بسلطات كهذه تعطيها الحق بالاطلاع والفحص والتدقيق والتحصيل وفرض العقوبات وهذا يعتبر من الأمور المنطقية والموضوعية في مجتمع وزمن تعتبر فيه الدولة ضرورة اقتصادية واجتماعية، منوط بها أن تسعى بالجماعات إلى غايات شتى، مادية ومعنوية، وتقوم بسداد طائفة كبيرة من الحوائج المشتركة، وأن تحتفظ بالتضامن القومي بين الأجيال الحاضرة والماضية.

الخاتمة

تبين من خلال هذه الدراسة مجموعة من النتائج و التوصيات التي تخص

³⁴ ف1 م/5 من قانون الاستعلام الضريبي رقم 25/ لعام 2003.

صلاحيات الادارة الضريبية وفقا لما يلي:

1- ضرورة قيام المشروع الضريبي بالعمل على توضيح حقوق والتزامات كل من المكلفين و الإدارة الضريبية.

2- إعادة النظر في العقوبات المفروضة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي باتجاه تشديدها.

3- ضرورة قيام المشرّع الضريبي، والجهات المسؤولة في وزارة المالية بالتركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى موظفي الضرائب بشكل عام، ولدى المكلفين بشكل خاص، لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الندوات وورشات العمل، والنشرات الخاصة بالموضوع، ووسائل الإعلام المختلفة، كما يمكن إصدار مجلة دورية تركز على الضرائب و أهميتها للدولة والمجتمع، وتوضح الطرق التي يتم فيها صرف الأموال العامة، ومن ضمنها الضرائب، بهدف طمأنة المكلف بأن الضرائب التي يدفعها يتم صرفها لتنفق لصالح المجتمع أو المصلحة العامة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدوائر الضريبية، ويقلل من ظاهرة النفور من الضرائب، ويؤدي بالتالي إلى تقليص من حجم ظاهرة التهرب من الضريبة، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة.

4- ضرورة قيام الإدارة الضريبية، بالعمل على تبسيط وتسهيل الإجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية، والعمل على تطبيق مبدأ المساواة بين المكلفين.

5- توفير الكادر الفني، ذو الكفاءة والخبرة العالية، المزودة بالأنظمة الالكترونية الحديثة، مع وجود نظم رقابية تكفل انتظام سير العمل، بالإضافة إلى أنظمة أجور مناسبة تتلاءم وطبيعة عمل مأموري التقدير، وما يقع على عاتقهم من مهام ومسؤوليات.

6- تشجيع التعاون وبناء جسور الثقة مع المهنيين الذين يعملون من خارج الدائرة، كخبراء ومستشارين، ومحاسبين، ومدققي حسابات.

7- إعادة النظر في بعض مواد القانون الضريبي، بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل منها اللبس والغموض ويغلق باب الاجتهاد المتناقض سواء الإداري منه أو القضائي.

8- توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية بدلاً من توزيعها بين

القضاء العادي والقضاء الإداري.

9- إعادة تشكيل اللجان الضريبية بشكل متوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين وتفعيل مرحلة الطعن الإداري.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- 1- د. محمد عبد اللطيف محمد، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - جامعة الكويت - الطبعة الأولى - 1999.
- 2- د. رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة - الطبعة الأولى - 1991.
- 3- د. محيي سعد محمد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية - القاهرة - مكتبة الاشعاع القانونية - الطبعة الاولى 1998.
- 4- د. جلال مطاوع وآخرون، الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2001، ص352.
- 5- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي - مطبعة جامعة دمشق - الطبعة الخامسة - 1989.
- 6- د. أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية - الطبعة الأولى 1999.
- 7- د.عبود سراج، قانون العقوبات الاقتصادي، المطبعة الجديدة، دمشق، 1985، ص2.
- 8- محمد مرسي فهمي، و عبد الله سيد لطفي،، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، 1999.
- 9- محمد محرزى عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر 2003.
- 10- محمد نذير سنان " الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل نقابة المحامين - فرع دمشق - الطبعة الاولى 2001.
- 11- مجدي نبيل شرعب،، امتيازات الإدارة الضريبية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

12- أحمد زياد الديك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقا للقانون رقم 25 لسنة 1964 (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين - 2003.

القوانين:

- 1- القانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003.
- 2- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم /25/ لعام 2003.
- 3- قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /37/ تاريخ 1966/5/16.
- 4- قانون المالي الأساسي السوري رقم /54/ لعام 2006.
- 5- قانون جباية الأموال السوري رقم /341/ للعام 1956.
- 6- مجموعة القوانين الاقتصادية وتعديلاتها، منشورات فرع نقابة المحامين، دمشق، عام 2000.
- 7- قانون الاجراءات الجبائية الجزائي الصادر بموجب المادة 140 من القانون 21 - لعام 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- 8- المرسوم التشريعي السوري رقم /102/ الصادر عام 1952 المتعلقة برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

المراجع الأجنبية:

- 1- Michel BOUVIER,2010,Introduction au droit fiscal general et a la the one de l' impot, France, extensor Edition, 10eme edition.
- 2- Voir aussi, Michel DOUAY, le recouvrement de l' Impots, L.G.D.J, Paris 2005.
- 3- TROTABAS, Jean- Marie COTTERET, Droit, edition DALLOZ,Paris 1977, Louis.