

# مجلة جامعة البعث

سلسلة العلوم القانونية



مجلة علمية محكمة دورية

المجلد 44 . العدد 6

1443 هـ . 2022 م

الأستاذ الدكتور عبد الباسط الخطيب

رئيس جامعة البعث

المدير المسؤول عن المجلة

رئيس هيئة التحرير	أ. د. ناصر سعد الدين
رئيس التحرير	أ. د. هائل الطائب

مديرة مكتب مجلة جامعة البعث

بشرى مصطفى

عضو هيئة التحرير	د. محمد هلال
عضو هيئة التحرير	د. فهد شريباتي
عضو هيئة التحرير	د. معن سلامة
عضو هيئة التحرير	د. جمال العلي
عضو هيئة التحرير	د. عباد كاسوحة
عضو هيئة التحرير	د. محمود عامر
عضو هيئة التحرير	د. أحمد الحسن
عضو هيئة التحرير	د. سونيا عطية
عضو هيئة التحرير	د. ريم ديب
عضو هيئة التحرير	د. حسن مشرقي
عضو هيئة التحرير	د. هيثم حسن
عضو هيئة التحرير	د. نزار عبشي

تهدف المجلة إلى نشر البحوث العلمية الأصيلة، ويمكن للراغبين في طلبها

الاتصال بالعنوان التالي:

رئيس تحرير مجلة جامعة البعث

سورية . حمص . جامعة البعث . الإدارة المركزية . ص . ب (77)

. هاتف / فاكس : 2138071 31 963 ++

. موقع الإنترنت : [www.albaath-univ.edu.sy](http://www.albaath-univ.edu.sy)

. البريد الإلكتروني : [magazine@ albaath-univ.edu.sy](mailto:magazine@albaath-univ.edu.sy)

**ISSN: 1022-467X**

## شروط النشر في مجلة جامعة البعث

الأوراق المطلوبة:

- 2 نسخة ورقية من البحث بدون اسم الباحث / الكلية / الجامعة + CD / word من البحث منسق حسب شروط المجلة.
- طابع بحث علمي + طابع نقابة معلمين.
- إذا كان الباحث طالب دراسات عليا:  
يجب إرفاق قرار تسجيل الدكتوراه / ماجستير + كتاب من الدكتور المشرف بموافقة على النشر في المجلة.
- إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية:  
يجب إرفاق قرار المجلس المختص بإنجاز البحث أو قرار قسم بالموافقة على اعتماده حسب الحال.
- إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية من خارج جامعة البعث :  
يجب إحضار كتاب من عمادة كليته تثبت أنه عضو بالهيئة التدريسية و على رأس عمله حتى تاريخه.
- إذا كان الباحث عضواً في الهيئة الفنية :  
يجب إرفاق كتاب يحدد فيه مكان و زمان إجراء البحث , وما يثبت صفته وأنه على رأس عمله.
- يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات (العلوم الطبية والهندسية والأساسية والتطبيقية):  
عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1- مقدمة
- 2- هدف البحث
- 3- مواد وطرق البحث
- 4- النتائج ومناقشتها .
- 5- الاستنتاجات والتوصيات .
- 6- المراجع.

- يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات ( الآداب - الاقتصاد - التربية - الحقوق - السياحة - التربية الموسيقية وجميع العلوم الإنسانية):
- عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1. مقدمة.
- 2. مشكلة البحث وأهميته والجديد فيه.
- 3. أهداف البحث و أسئلته.
- 4. فرضيات البحث و حدوده.
- 5. مصطلحات البحث و تعريفاته الإجرائية.
- 6. الإطار النظري و الدراسات السابقة.
- 7. منهج البحث و إجراءاته.
- 8. عرض البحث و المناقشة والتحليل
- 9. نتائج البحث.
- 10. مقترحات البحث إن وجدت.
- 11. قائمة المصادر والمراجع.
- 7- يجب اعتماد الإعدادات الآتية أثناء طباعة البحث على الكمبيوتر:
  - أ- قياس الورق 25×17.5 B5.
  - ب- هوامش الصفحة: أعلى 2.54- أسفل 2.54 - يمين 2.5- يسار 2.5 سم
  - ت- رأس الصفحة 1.6 / تذييل الصفحة 1.8
  - ث- نوع الخط وقياسه: العنوان . Monotype Koufi قياس 20
- . كتابة النص Simplified Arabic قياس 13 عادي . العناوين الفرعية Simplified Arabic قياس 13 عريض.
- ج . يجب مراعاة أن يكون قياس الصور والجداول المدرجة في البحث لا يتعدى 12سم.
- 8- في حال عدم إجراء البحث وفقاً لما ورد أعلاه من إشارات فإن البحث سيهمل ولا يرد البحث إلى صاحبه.
- 9- تقديم أي بحث للنشر في المجلة يدل ضمناً على عدم نشره في أي مكان آخر ، وفي حال قبول البحث للنشر في مجلة جامعة البعث يجب عدم نشره في أي مجلة أخرى.
- 10- الناشر غير مسؤول عن محتوى ما ينشر من مادة الموضوعات التي تنشر في المجلة

11- تكتب المراجع ضمن النص على الشكل التالي: [1] ثم رقم الصفحة ويفضل استخدام التهميش الإلكتروني المعمول به في نظام وورد WORD حيث يشير الرقم إلى رقم المرجع الوارد في قائمة المراجع.

تكتب جميع المراجع باللغة الانكليزية (الأحرف الرومانية) وفق التالي:  
آ . إذا كان المرجع أجنبياً:

الكنية بالأحرف الكبيرة . الحرف الأول من الاسم تتبعه فاصلة . سنة النشر . وتتبعها معترضة ( - ) عنوان الكتاب ويوضع تحته خط وتتبعه نقطة . دار النشر وتتبعها فاصلة . الطبعة ( ثانية . ثالثة ) . بلد النشر وتتبعها فاصلة . عدد صفحات الكتاب وتتبعها نقطة .  
وفيما يلي مثال على ذلك:

-MAVRODEANUS, R1986- Flame Spectroscopy. Willy, New York, 373p.

ب . إذا كان المرجع بحثاً منشوراً في مجلة باللغة الأجنبية:

. بعد الكنية والاسم وسنة النشر يضاف عنوان البحث وتتبعه فاصلة, اسم المجلد ويوضع تحته خط وتتبعه فاصلة . المجلد والعدد ( كتابية مختزلة ) وبعدها فاصلة . أرقام الصفحات الخاصة بالبحث ضمن المجلة.  
مثال على ذلك:

BUSSE,E 1980 Organic Brain Diseases Clinical Psychiatry News ,  
Vol. 4. 20 – 60

ج . إذا كان المرجع أو البحث منشوراً باللغة العربية فيجب تحويله إلى اللغة الإنكليزية و  
التقيد

بالبنود ( أ و ب ) ويكتب في نهاية المراجع العربية: ( المراجع In Arabic )

## رسوم النشر في مجلة جامعة البعث

1. دفع رسم نشر (20000) ل.س عشرون ألف ليرة سورية عن كل بحث لكل باحث يريد نشره في مجلة جامعة البعث.
2. دفع رسم نشر (50000) ل.س خمسون الف ليرة سورية عن كل بحث للباحثين من الجامعة الخاصة والافتراضية .
3. دفع رسم نشر (200) مئتا دولار أمريكي فقط للباحثين من خارج القطر العربي السوري .
4. دفع مبلغ (3000) ل.س ثلاثة آلاف ليرة سورية رسم موافقة على النشر من كافة الباحثين.

## المحتوى

الصفحة	اسم الباحث	اسم البحث
40-11	سليمان الفندي د. منى إدلبي	تطور اختصاص مجلس الدولة السوري في فض المنازعات الضريبية
58- 41	سليمان الفندي د. منى إدلبي	ضريبة الدخل على أرباح المركبات العامة في سورية
110-73	بشار جمعه د. محمد الدالي	الجهود الدولية والوطنية في مكافحة غسيل الأموال
140-111	سليمان الفندي د. منى إدلبي	التزامات الإدارة الضريبية ومكلفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل







## تطور اختصاص مجلس الدولة السوري

### في فض المنازعات الضريبية

طالب الدكتوراه : سليمان عزيز الفندي

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

إشراف الدكتورة: منى إدلبي

#### المخلص

اللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين , فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاه المكلفين , و المشرع السوري قرر أحقية المكلفين باللجوء إلى القضاء المختص في حال تعرضهم لتعسف أو ظلم من قبل الإدارة الضريبية, وقد كان النظر في هذه المنازعات الضريبية بداية قائما على توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والإداري , ثم تطور اختصاص مجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية بصدور القانون رقم (1) لعام 1993 الذي ميز بين المنازعة المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف و المنازعة المتعلقة بمقدار التكليف الضريبي في تحديد الاختصاص و استمر هذا التطور في اختصاصات مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية من خلال اجتهادات المحكمة الإدارية العليا حتى صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 حيث انعقد لمجلس الدولة الاختصاص الشامل للقضاء الإداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة وفقا لأحكام القانون (32) لعام 2019.

### **Abstract**

Resorting to judiciary is one of the most important assurances to the subject of taxation , It acquires judicial control over the department of taxation when imposing taxes and guarantees the rights .

Syrian laws gave the subject of taxation the right to resort judiciary in case of injustice or tyranny by the taxes department .

Previously , handling these tax surcharges was distributed , according to specialization , between normal and administrative judiciary. Then , the council of state specialization evolved in handling those tax surcharges by the procure of law no.1 year 1993, which separated the surcharges connected to legal basis of taxing from the one connected to tax value , to determine the specialization.

This evolving continued through the discretions of the high administrative court till the procure of the current council state law no. 32 year 2019 , in which , the state council gave full specialization for administrative judiciary the right to look into final tax surcharge appeal procedures , including final consumption taxes and common costs according to the law no. 32 .

## - المقدمة .

الرقابة القضائية هي أهم رقابة عرفها القانون في تاريخه الطويل ، فهي ركن ركين من أركان الدولة بلا منازع<sup>1</sup>، واللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين ، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاههم ، كما أن الضرائب بمختلف أنواعها وعلى الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية . لذلك حاولت بعض التشريعات الضريبية حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها، لتخفيف العبء عن القضاء، غير أن المكلف يجد في القضاء ضمانته لحقوقه، ويشعر بالاطمئنان والعدالة، لأن الإدارة قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، لذلك نصت التشريعات الضريبية على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في المنازعات الضريبية<sup>2</sup>، كما قرر المشرع السوري أحقية المكلفين باللجوء إلى القضاء المختص في حال تعرضهم لتعسف أو ظلم من قبل الإدارة الضريبية .

و في هذا البحث سنتحدث عن صلاحية القضاء بجهتيه ( العادي و الإداري ) و تنازع الاختصاص بينهما في التصدي للقرارات المخالفة الصادرة عن الدوائر المالية قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 موضحين المنازعة الضريبية أمام القضاء العادي والقضاء الإداري مع التمييز بين مرحلتين ، مرحلة ما قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و مرحلة ما بعد صدور القانون المذكور ، في حين نتناول بعد ذلك تحديد الاختصاص القضائي للنظر في المنازعات الضريبية مبينين الاتجاه السابق لمجلس الدولة في تحديد اختصاصه بالمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني ، ثم نبين الاتجاه اللاحق الذي وسع فيه مجلس الدولة من اختصاصه ليشمل المنازعات الضريبية المتعلقة في البحث بالمقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف ، و من ثم انعقاد الاختصاص الشامل للقضاء الإداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية

1 - عبد الإله الخاني ، القانون الإداري علما و عملا و مقارنا ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، لا يوجد دار نشر و سنة نشر ، ص 176 .

2 - د. محمد الحلاق ، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21 ، العدد الثاني ، 2005 ، ص 7 .

في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة.

**- مشكلة البحث :**

كان توزيع الاختصاص سابقا للبت في المنازعات الضريبية بين القضاء العادي و الإداري ينعكس سلباً على مصالح المكلفين و عدم استقرار المراكز القانونية لهم , ومن هنا تبرز إشكالية البحث حيث كان لا بد من توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية (وهي القضاء الإداري طبعاً) بدلاً من التنازع عليها بين القضاء العادي و الإداري, و قد تطور اتجاه مجلس الدولة السوري في بحث المنازعة الضريبية واختصاصه بالبت فيها كونه لم يرى وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي وهو "القاضي الإداري" و قد كانت النتيجة الطبيعية لهذا التطور صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019.

**- أهمية البحث و مبرراته:**

تبرز أهمية البحث من خلال تبيان حالة التنازع بين القضاء العادي و الإداري للبت في المنازعات الضريبية قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 مع التمييز بين مرحلتين , مرحلة ما قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و مرحلة ما بعد صدور القانون المذكور , و من ثم توضيح اتجاه مجلس الدولة في توسيع اختصاصه و صولا لانعقاد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية في منازعات الضرائب و الرسوم.

**- أهداف البحث :**

اللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين , فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاههم , كما أن الضرائب بمختلف أنواعها و على الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين

المكلفين والإدارة الضريبية، لذلك فإن هذا البحث يهدف لبيان تطور موقف مجلس الدولة بالعمل على توسيع اختصاصه للنظر في المنازعات الضريبية من البحث في الأساس القانوني للتكليف الضريبي ليشمل النظر بالمقدار الضريبي ، على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة ، و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة .

#### - منهجية البحث :

تم الاعتماد على المنهجين التاريخي والتحليلي ، وذلك باستعراض التطور التشريعي للنصوص المتعلقة بالمنازعة الضريبية والتحليل لهذه النصوص من خلال دراسة بعض التطبيقات العملية لهذه النصوص في ضوء اجتهادات محكمة النقض و المحكمة الإدارية العليا وتطور اتجاه مجلس الدولة حتى صدور القانون الحالي للمجلس رقم (32) لعام 2019.

**المطلب الأول \_ تنازع الاختصاص بين القضاء العادي و الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019:**

مرت المنازعة الضريبية بمرحلة تنازع فيها الاختصاص مابين القضاء العادي و الإداري للتصدي للقرارات المخالفة الصادرة عن الدوائر المالية و ذلك قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 و تطور هذا التنازع من مرحلة قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و انتقل إلى مرحلة لاحقة للقانون المذكور على النحو الذي سنبينه وفق الآتي :

**الفرع الأول :اختصاص القضاء العادي في المنازعات الضريبية قبل صدور القانون رقم (32) لعام 2019 :**

كانت قرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي النازرة بمنازعات الضرائب و الرسوم يطعن فيها إلى مجلس شورى الدولة قبل إلغائه ، و بعد إلغائه في مطلع عام 1951 أصبح يطعن بهذه القرارات بالنقض أمام محكمة النقض ، التي انحصرت صلاحياتها في التحقيق عما إذا كانت الأحكام القانونية المتعلقة في كيفية تعيين الضريبة روعيت بحذافيرها أم لا ، أما المسائل المتعلقة بأساس طرح الضريبة و مقدارها فليست من

صلاحياتها , ثم إن الحكم الصادر عنها لا يتضمن إلا أمرين : إما تصديق القرار المطعون فيه , أو نقضه و إعادته إلى مصدره<sup>1</sup>.

و استمر الحال على ما هو عليه حتى صدور قانون مجلس الدولة السابق رقم (55) لعام 1959 حيث حددت صلاحيات القضاء العادي في المنازعات الضريبية وفق مرحلتين و هما :

**أولاً - صلاحيات القضاء العادي بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :**

بعد صدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 أصبح مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري مختصاً للنظر بالطعون المقدمة إليه في منازعات الضرائب والرسوم , وذلك بموجب البند السابع من المادة الثامنة , والتي علق تطبيقها بموجب المادة الثانية من قانون مجلس الدولة إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً نظر هذه المنازعات<sup>2</sup>. لذلك استند مجلس الدولة في ممارسة اختصاصه إلى البند السادس من المادة المذكورة التي تتعلق بإلغاء القرارات الإدارية النهائية وفقاً للشروط المبينة لدعوى الإلغاء , وعلى ذلك عد القضاء العادي مختصاً بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم باستثناء الحالات المحققة لشروط دعوى الإلغاء , فتكون من اختصاص القضاء الإداري , ومن ذلك ما ورد في قرار لمحكمة النقض صدر عام 1964 و مما جاء فيه : " إذا كان الإدعاء اعتراضاً على اختصاص الدوائر المالية بفرض الضريبة فالمرجع فيه القضاء الإداري , أما إذا كان على دفع ضريبة غير مستحقة أو سقوطها بالتقادم فهو من اختصاص القضاء العادي"<sup>3</sup>. وقد صدرت الكثير من الاجتهادات التي تؤكد ما سبق ومنها قرار محكمة النقض الذي يتضمن ما يلي : " القضاء العادي هو المختص عند المطالبة بضريبة سبق إعفاء المكلف منها انقضت بأحد أسباب الانقضاء"<sup>4</sup>.

1 - د. عدنان العجلاني - القضاء الإداري - مطبعة جامعة دمشق - 1959 - ص 148 .

2 - غالبية عز الدين حمدان , المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , عام 2002 , ص 44.

3 - قرار محكمة النقض السورية رقم / 490 / أساس / 316 / - مجلة المحامون لعام 1964 - اجتهاد - ص 46 .

4 - قرار محكمة النقض السورية رقم / 534 / أساس / 606 / - مجلة المحامون لعام 1968 - اجتهاد - ص 5 .



أما بالنسبة للمنازعة حول مقدار فرض الضريبة فيرجع أمر تحديد جهة الاختصاص القضائي للنظر بهذه المنازعة إلى قانون الضريبة ذاته و مع ذلك غالباً ما تكون اللجان البدائية و الاستئنافية لكل ضريبة هي المختصة بالنظر بالمقدار و قد تعددت الاجتهادات القضائية في هذا المجال , ومنها القرار الصادر عن محكمة الاستئناف المدنية الثانية بدمشق والمتضمن ما يلي : "المنازعة على توجب الضريبة أو عدمه من اختصاص القضاء العادي , وعلى مقدارها من اختصاص اللجان البدائية و الاستئنافية"<sup>1</sup>.

و هذا ما قضت به محكمة النقض أيضاً في قرارها الذي يتضمن : "المنازعة حول ترتب ضريبة ريع العقارات أو عدم ترتبها من اختصاص القضاء العادي , أما المنازعة حول مقدارها فمن اختصاص اللجان المنصوص عليها"<sup>2</sup> . و تأكيداً على أن الاختصاص في النظر بقانونية التكليف ليس من اختصاص اللجان المالية صدر الحكم التالي عن الغرفة المدنية الثانية لمحكمة النقض و الذي جاء فيه : "إن التظلم من مقدار الضريبة يقدم إلى مرجعه القانوني و هو اللجان المالية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل , وهذا التظلم لا يعني بالضرورة التسليم بقانونية التكليف الضريبي بحسبان أن هذه اللجان المذكورة غير مختصة بنظر هذا الوجه من النزاع , و إذا تصدت له فليس لقرارها المشوب بتجاوز الاختصاص الوظيفي حجية أمام القضاء العادي ذي الولاية العامة الذي تتعقد له ولاية النظر في النزاع المتعلق بعدم أحقية فرض الضريبة أساساً و ابتداء"<sup>3</sup>. و قد استقر اجتهاد محكمة النقض على اختصاص القضاء العادي بالنظر في هذه المنازعات وهذا ما نجده في قرارها الآتي الذي جاء فيه " إن القضاء العادي هو المرجع المختص بنظر النزاع الدائر حول انقضاء التزام المكلف بالضريبة من وفاء أو تقادم , وليس لقرارات لجان الضرائب حجية أمام القضاء العادي فيما تجاوزت اختصاصها"<sup>4</sup>. ولا بد من الإشارة إلى أن هذه المبادئ العامة كانت تطبق في جميع منازعات الضرائب والرسوم إذا ما انعقد الاختصاص للقضاء العادي فكانت القرارات الصادرة عن محاكم القضاء العادي تخضع

1 - قرار محكمة الاستئناف المدنية الثانية بدمشق رقم /9/ أساس /233/- مجلة المحامون لعام 1965 - العدد الثالث - ص 107.

2 - قرار محكمة النقض السورية رقم /3034/ أساس /1434/- مجلة المحامون لعام 1976 / اجتهاد/ ص 4 .

3 - قرار غرفة البداية المدنية الثانية رقم /84/506/, قضية /2558/ لعام 1984 , منشور في العدد العاشر لمجلة المحامون عام 1984 , صفحة 1143 .

4 - قرار محكمة النقض رقم /15/ تاريخ 1977/6/27 , منشور في مجلة المحامون , صفحة 26 .

لطرق المراجعة و أصولها المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات من حيث خضوعها للطعن بالاستئناف ومن ثم بالنقض . وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا في حكمها الآتي و الذي جاء فيه : " يخرج عن اختصاص المحكمة الإدارية العليا النظر في الطعون التي تستهدف الأحكام الموضوعية الصادرة عن محاكم البداية المدنية قبل القانون رقم (1) لعام 1993 في منازعات الضرائب والرسوم"<sup>1</sup>.

ثانياً - **صلاحيات القضاء العادي بنظر منازعات الضرائب والرسوم بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :**

بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993 تم إنهاء العمل بالمقطع الأخير من المادة الثانية من القانون رقم (55) لعام 1959 - بشأن تعليق اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم إلى ما بعد صدور قانون الإجراءات الخاصة به - و نص في مادته الثانية على اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف . أما بالنسبة للدعاوى التي كانت منظورة أمام محاكم القضاء العادي عند صدور القانون رقم (1) لعام 1993 تم ردها إن لم تكن قد اقترنت بحكم قطعي , وتسري عليها أحكام المادة الثانية من هذا القانون<sup>2</sup>. وأجاز لمن ردت دعواه بناء على الفقرة السابقة أن يرفع دعواه أمام القضاء الإداري دون استيفاء أي رسم خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون, و بذلك فإنه يستفيد من قرار وقف التنفيذ الذي استحصل عليه من القضاء العادي , و إلا يعتبر مفعول هذا القرار منتهياً بانتهاء هذه المدة<sup>3</sup>. ومن ملاحظة مواد هذا القانون , نجد أنه جعل الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري إلا أن القانون رقم (1) لعام 1993 وفي المادة الرابعة الفقرة (ج) جعل ولاية مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في الفصل بمنازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف تتناول المنازعات التي يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (1/8) أساس /1013/ - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتتها المحكمة الإدارية العليا لعام 1994 - ص 539.

2 - المادة الثالثة من القانون رقم (1) لعام 1993 .

3 - المادة الرابعة من القانون رقم (1) لعام 1993.

ليرة سورية , وجعل محكمة البداية المدنية في كل محافظة تتولى صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للمنازعات التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية و ذلك لحين إحداث محاكم القضاء الإداري في المحافظات .وقد تعددت الاجتهادات في هذا المجال ومنه ما ورد في قرار لمحكمة النقض متضمناً ما يلي : " إن منازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية هي حالياً من اختصاص محاكم البداية المدنية"<sup>1</sup>.

وقد جاء في قرار للمحكمة الإدارية العليا ما يلي : " ينعقد الاختصاص لمحكمة البداية المدنية للنظر في الدعوى التي يكون الرسم المكلف به المدعي فيها يقل عن مائة ألف ليرة سورية.....إن المعول في تحديد ولاية كل من القضاء الإداري و محكمة البداية المدنية في صدد منازعات الضرائب و الرسوم هو مبلغ الدعوى و ليس مقدار التكاليف الضريبي السنوي"<sup>2</sup>. ويتبين لنا من هذا الاجتهاد أن المقصود بالمبلغ الذي يستند إليه في تحديد الاختصاص هو مبلغ الدعوى وليس التكاليف السنوي وبالتالي قد يكون مبلغ الدعوى شاملاً لتكاليف الضريبة لعدة سنوات . ومن الضروري الإشارة إلى أن وجود محكمة القضاء الإداري بدمشق لا يمنع محكمة البداية المدنية من ممارسة اختصاصها كمحكمة قضاء إداري للنظر في منازعات الضرائب والرسوم فيما لم يتجاوز مبلغ الدعوى مائة ألف ليرة سورية وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية العليا في قرارها: "إن محاكم البداية بدمشق شأنها شأن بقية محاكم البداية المدنية في سائر المحافظات تختص بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغها عن مائة ألف ليرة سورية ولا يغير ذلك وجود محكمة القضاء الإداري فيها"<sup>3</sup>. وباعتبار أن محاكم البداية المدنية في المحافظات تتولى اختصاصات محكمة القضاء الإداري , فالقرارات التي تصدرها تخضع للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال مهلة ثلاثين يوماً , و ذلك وفقاً للشروط و الأسس الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف<sup>4</sup>.

1 - قرار محكمة النقض السورية رقم /77/ أساس/1997 - مجلة المحامون لعام 1999 - ص 517.  
2 - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا لعام 1998 - ص 64- القرار رقم (1/89) في الطعن رقم (1205) لعام 1998 .  
3 - قرار /64/ أساس /300/ - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الادارية العليا لعام 1959 - ص 45 .  
4 - المادة (2/ج/4) من القانون رقم (1) لعام 1993 .

## الفرع الثاني : اختصاص القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور القانون (32) لعام 2019:

بصدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 , و الذي يعد حجر الزاوية في بحث الاختصاص القضائي في النظر بالمنازعات المتعلقة بالضرائب , بينت المادة الثامنة في الفصل الثاني من القانون المذكور في فقرتها السابعة الولاية لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب , و هذا الاختصاص مر بمرحلتين و ذلك وفق الآتي :

### أولاً - صلاحيات القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :

إن الحكم باختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب وفقاً لقانون مجلس الدولة رقم (55) ورد مطلقاً , حيث لم يفرق بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة , مما أدى للاعتقاد بأن مجلس الدولة مختص بالفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب أيّاً كانت مباشرة أم غير مباشرة .

لكن بالعودة إلى البند السابع من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة نجد أن مجلس الدولة لا يكون ذا اختصاص في موضوع نظر المنازعات الضريبية , ما لم تتحقق الشروط التالية :

- أن يكون هناك منازعة في الضريبة .
  - أن يكون صدر قرار من الجهات الإدارية في هذه المنازعة .
  - أن يكون القرار الصادر عن الجهات الإدارية " الإدارة الضريبية " نهائياً .
- و بذلك يتبين أن هذه الشروط لا تتوافر إلا في الضرائب المباشرة , وعليه فإن المشرع السوري كان يفرق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة , فالضرائب غير المباشرة والضرائب المماثلة لها تخضع لرقابة المحاكم العادية , و هذا الازدواج في الاختصاص القضائي إنما يستند إلى الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة و الضرائب المماثلة لها . فهي ضرائب يعين فيها نصيب كل مكلف من الضريبة بعمل

إداري يسبق التحصيل , و هو تنظيم قوائم تحقق بأسماء المكلفين و مقدار الضرائب المترتبة عليهم , بينما لا يوجد مثل هذا العمل في الضرائب الغير مباشرة , فتحقق الضريبة , أو بتعبير آخر وجود قرار إداري بقوائم التحقيق هو الذي يبرر اختصاص القضاء الإداري في موضوع الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة لها<sup>1</sup> , كما هو الحال في فرنسا حيث يختص القضاء الإداري بالنظر في الدعاوى المرتبطة بالضرائب المباشرة أو المشابهة لها<sup>2</sup> , ويختص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والمشابهة لها<sup>3</sup> .

وقد كان اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب , معلقاً إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم نظر هذه المنازعات , و ذلك بموجب المادة الثانية من القانون رقم ١55١ لعام 1959 , و التي نصت على ما يلي : "وبالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم , تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة , باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا , فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية, وكل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات " , ومع ذلك مارس مجلس الدولة السوري بهيئة قضاء إداري , بعد إصدار قانون تنظيمه , اختصاصه في نظر المنازعات الضريبية , دون أن يصدر قانون الإجراءات الخاص بها , معتمداً بذلك في تقرير اختصاصه للنظر في منازعات الضرائب على نص الفقرة السادسة من المادة الثامنة من القانون رقم ١55١ لعام 1959 التي جاء فيها ما يلي :

" يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل التالية , و يكون له فيها ولاية القضاء كاملة :

سادساً : الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية " .

1 - د . عدنان العجلاني , القضاء الإداري, مرجع سابق, ص204.

2 - " Article L 198 L P F " livre des procedures fiscales"

3 - " Article L 198 L P F " livre des procedures fiscales"

و هو بذلك قرر حق الأفراد و الهيئات بالطعن بالقرارات الإدارية النهائية مباشرة أمامه , ومنها القرار الصادر بالتكليف الضريبي , حيث أن قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 تبنى المعيار الشكلي الذي اعتبر القرارات الإدارية الصادرة من جهات إدارية ذات طابع قضائي أنها قرارات إدارية يطعن فيها بالإلغاء<sup>1</sup>.

و يشترط عند ممارسة هذا الحق , أن يكون مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها و تأويلها , أو إساءة استعمال السلطة, و هي الأوجه المعروفة بدعوى الإلغاء , و التي يهدف منها إلغاء القرارات المخالفة لمبدأ المشروعية<sup>2</sup>, و نحن نرى أن ما قضت به المادة الثانية من قانون مجلس الدولة بأن تظل الجهات التي تنتظر في نزاعات الضرائب و الرسوم إلى أن تصدر الأحكام القانونية التي تنظم إجراءات نظر هذه المنازعة أمام مجلس الدولة يعتبر إقراراً من المشرع السوري على اختصاص مجلس الدولة بهذه المنازعات , إلا أن القضاء الإداري عندما أعطى لهذا النص تفسيراً فقد قسم المنازعات الضريبية إلى قسمين :

**القسم الأول :** المنازعات التي يجادل فيها رافعو الدعوى في مبلغ ما فرض عليهم من ضرائب, مع اعترافهم بصحة مبدأ فرض الضريبة في الأساس . فهذه المنازعات تخرج عن دائرة اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري<sup>3</sup>, وهذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري في قرارها : " ..... و من حيث إن اجتهاد القضاء الإداري قد استقر على أن النظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم هو من اختصاص اللجان المالية عندما تدور المنازعة حول مقدار الضريبة أو الرسم , أما المنازعات المتعلقة بصحة التكليف أو بطلانه أي بأساس التكليف لجهة توجب الضريبة أو عدم توجبها , فالفصل في ذلك من اختصاص مجلس الدولة بهيئة القضاء الإداري . و من حيث أن النزاع في هذه الدعوى لا يدور حول مقدار الضريبة المتوجبة على المدعية , و إنما في

1 - د . عبد الله طلبة - القانون الإداري , الرقابة القضائية على أعمال الإدارة , منشورات جامعة دمشق , الطبعة الثامنة , عام 2005 , صفحة 152 .

2 - راجع المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة رقم 155 لعام 1959 .

3 - د . عبد الإله الخاني , القضاء الإداري عملاً وعلماً ومقارناً , الجزء الثالث , الطبعة الثانية , لا يوجد دار نشر أو سنة نشر , ص 626 .

أصل تكليفها , فيكون الفصل في هذه المنازعة من اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري , و بالتالي فإن الدفع بعدم الاختصاص في غير محله و جديراً بالرفض .  
ومن حيث إنه تجدر الإشارة بأن من طُلب بضريبة أو رسم ما , و يعارض في أساس تكليفه بذلك الرسم أو الضريبة , فإن له أن يلج باب القضاء طالباً للنصف ابتداءً و انتهاءً, سواء قصد لجان فرض الضريبة أو إعادة النظر دون أن يظفر بمطلبه أو لم يقصدها, و أساس ذلك أن المنازعة لا تدور حول مقدار الضريبة أو الرسم و إنما تتناول صحة التكليف وجوداً و عدماً , و هي من المنازعات التي تدخل في ولاية القضاء الإداري , كما استقر على ذلك الاجتهاد المستقر...<sup>1</sup> .

**القسم الثاني :** المنازعات التي يبغى فيها رفعو الدعوى خضوعهم قانوناً لأصل التكليف و لا يرون أن الإدارة تستحق منهم أي مبلغ مما فرضته , لأن القانون لا يساعدها بذلك , و هذه المنازعات تدخل أصلاً في نطاق اختصاص مجلس الدولة<sup>2</sup>.

و هذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : "...و من حيث إن اختصاص مجلس الدولة بالنظر في المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم معلق على صدور قانون الإجراءات الخاصة بهذه المنازعات , طبقاً لما نص عليه قانون مجلس الدولة , إلا أن الاجتهاد قد استقر على أنه إذا كانت المنازعة بالأساس القانوني في فرض الضريبة أو الرسم فإن مجلس الدولة يعتبر المرجع المختص بالفصل في هذه المنازعة دون أن يكون ذلك معلقاً على صدور قانون الإجراءات المشار إليه"<sup>3</sup> .

ومن هذين القرارين الصادرين عن مجلس الدولة في القسم الأول والثاني تستنتج أن مجلس الدولة عندما يمارس اختصاصه للنظر بطلبات إلغاء القرارات الصادرة بقضايا الضرائب ميز بين نوعين من المنازعات , و قرر اختصاصه دون أن يصدر قانون الإجراءات الخاص به , بهيئة قضاء إداري للنظر بمنازعات الضرائب بطلب إلغاء القرار الإداري بالتكليف , إذا كانت المنازعة تنصب على الأساس القانوني المستند عليه برفض

1 - الحكم رقم 82 \ تاريخ 1977\3\24 صادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم أساس 324\ لعام 1977 غير منشور .

2 - د. عبد الإله الخاني , القضاء الإداري علماً و عملاً و مقارناً , مرجع سابق , ص 626 .

3 - الحكم 747\ تاريخ 1977\5\5 صادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم أساس 286\ لعام 1977 , غير منشور .

الضريبة , و بالمقابل قرر عدم اختصاصه للنظر في هذه المنازعات فيما إذا تعلقته بصحة مقدار الضريبة .

والمقصود بالمنازعة في أساس فرض الضريبة , أن يجادل المكلف بعدم كون نشاطه مطرحاً صحيحاً للضريبة , كما لو وقع التكليف مع وجود إعفاء لمدة معينة , أما المجادلة بمقدار الضريبة , امتنع مجلس الدولة عن إقرار اختصاصه بالنظر فيه , فهي تقع على صحة مقدار الفرض , أي أن يكون مطرح الضريبة متوافقاً مع القانون و الأصول , إلا أن المنازعة تقع على المقدار وهي تهدف إلى إثبات عدم صحة هذا المقدار فحسب و لعل سبب امتناع مجلس الدولة, وفقاً لما يراه الباحث , عن إقرار اختصاصه بالنظر في المنازعة حول مقدار الضريبة هو طبيعة هذه المنازعة باعتبارها غير قانونية , فهي مسألة بعيدة عن سلامة تطبيق القانون و تأويله , وتستند إلى أسس حسابية و تقديرية , على عكس المنازعة حول أساس التكليف الذي يقوم على القواعد القانونية و الأحكام الناظمة له .

**ثانياً - صلاحيات القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993:**

بموجب القانون رقم (1) لعام 1993 أصبح النظر في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الدوائر المالية و المكلفين بعد انتهاء المرحلة الإدارية من اختصاص مجلس الدولة بعد أن كانت تنظر في مثل هذه القضايا المحاكم العادية . فالمكلف الذي يرى أنه لا يزال مغبوناً أو مظلوماً نتيجة قرار لجنة إعادة النظر في الهيئة العامة للضرائب و الرسوم , أصبح له الحق في رفع دعوى أمام القضاء الإداري في مجلس الدولة , و يلاحظ في أحكام القانون المذكور بأن مجلس الدولة يختص بهيئة قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب بالأساس القانوني للتكليف , أيأ كان نوعها سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة , لكن القانون المذكور حدد اختصاص المحاكم الإدارية في البحث في الأسس القانونية للتكليف دون المقدار<sup>1</sup>.

1 - المادة الأولى من القانون رقم 1\ لعام 1993 :

أ- ينهى العمل بالمقطع الأخير من المادة 2\ للقانون رقم 55\ لعام 1959 بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصه " بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم , تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة



و بسبب عدم استحداث محاكم قضاء إداري في المحافظات في ذلك الوقت والتي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري بدمشق , فقد أوكل المشرع لمحكمة البداية المدنية في كل محافظة لمحكمة البداية المدنية صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب , والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية , و بذلك عهد إلى محاكم البداية المدنية في كل محافظة النظر في الدعاوى الضريبية التي يقل مبلغها عن مئة ألف ليرة سورية<sup>1</sup> , و يستوي في ذلك محافظة دمشق مع سائر المحافظات الأخرى بحسبان أنه لا وجه لإفراد محافظة دمشق بحكم خاص يقضي إلى إخراجها من عداد المحافظات الأخرى في القطر في هذا المجال لمجرد وجود محكمة القضاء الإداري فيها , و هذا ما استقرت عليه المحكمة الإدارية العليا , فقد جاء في قرارها " ... و من حيث إنه يبين في تقصي الوقائع في هذه القضية أن المدعي كان قد تقدم بدعواه أمام محكمة البداية المدنية السادسة بدمشق بتاريخ 1993 \5\11 طالباً فيها إعطاء القرار بوقف تنفيذ سند التحقق الصادر عن مالية دمشق بمطالبة ورثة المرحوم بمبلغ 182\8\19 ل . س لحين الفصل في الدعوى , و من ثم الحكم بمنع جهة الإدارة المدعى عليها ( وزارة المالية ) من معارضتها بتحصيل المبلغ المذكور .

فقضت المحكمة بتاريخ 1993/9/19 , بوقف التحصيل بكفالة نقدية قدرها خمسة آلاف ليرة سورية , ولكن المحكمة قضت بعدم اختصاصها بالنظر في الدعوى المقامة أمامها بالحكم المطعون فيه , مستندة بذلك إلى أحكام القانون رقم 1/ لعام 1993 الذي جعل من اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في

1 , باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا , فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية , و ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات " .

ب - تلغى الفقرة 151 من القانون رقم 155 لعام 1959 .

المادة الثانية: " مع الاحتفاظ بأحكام القوانين و الأنظمة بشأن الضرائب و الرسوم , يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكاليف " .

1 - نصت الفقرة ج من المادة 14 على " إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة 12 من هذا القانون و التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مئة ألف ليرة سورية " .

القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , وتسري أحكام المادة المذكورة على جميع الدعاوى القائمة . ومن حيث إنه يتعين البحث بادئ ذي بدء فيما ذهب إليه الحكم الطعين في قضائه بعدم اختصاص محكمة البداية المدنية السادسة بدمشق بالنظر في الدعوى المماثلة بحسبان أن موضوع الاختصاص من النظام العام .

و من حيث إنه و إن كانت المادة الثانية من القانون /1/ لعام 1993 الصادر بتاريخ 1993/1/6 قد نصت على أنه " يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , إلا أن الفقرة /ج/ من المادة الرابعة من القانون نفسه نصت على أنه " إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات , تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة /2/ من هذا القانون , و التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية . ذلك أن المقصود بهذا النص هو العهدة إلى محاكم البداية المدنية في المحافظات بصلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري في الدعاوى المشار إليها , وتستوي في ذلك محافظة دمشق مع سائر المحافظات الأخرى , بحسبان أنه لا وجه لإفراد محافظة دمشق بحكم خاص يقضي إلى إخراجها من عداد المحافظات الأخرى في القطر في هذا المجال , لمجرد وجود محكمة القضاء الإداري فيها , ذلك أن محاكم القضاء الإداري المعينة في النص المتقدم إنما هي التي تحدث بعد صدور هذا القانون , وليس محكمة القضاء الإداري ذات الاختصاص الشامل لجميع محافظات القطر في القضايا التي أناط قانون مجلس الدولة ذو الرقم /55/ لعام 1959 أمر النظر فيها لهذه المحكمة<sup>1</sup>... " .

وعليه يتبين أنه لمحاكم البداية المدنية بدمشق شأنها شأن بقية محاكم البداية المدنية في سائر المحافظات من أن تنهض باختصاصها المقرر بالقانون رقم / 1/ لعام 1993 بشأن النظر في منازعات الضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة / 2/ من القانون

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /54/ في الطعن رقم / 300/ لعام 1995 ص 49 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1995 .

المذكور , التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية , وذلك لحين إحداث محاكم قضاء إداري في جميع محافظات القطر .

و قد حدد المشرع السوري مهلة /30/ يوماً للطعن بقرارات محكمة البداية المدنية في كل محافظة أمام المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة و ذلك وفق الأسس و الشروط الخاصة للطعن فيها أمام محكمة الاستئناف<sup>1</sup>.

كما حدد مجلس الدولة السوري اختصاصه لنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني و أخرج من اختصاصه المنازعات المتعلقة بمقدار الضريبة , و هذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا, حيث جاء في قرارها : " .... و من حيث إنه يتبين من نصي وقائع هذه القضية \_ حسبما يبين من الأوراق\_ أن الشركة العامة للكبريت والخشب المضغوط و أقلام الرصاص كانت في عام 1989 قد تعاقدت بالمراسلة مع شركة ( تراد انتر السويسرية ) من أجل توريد شرائح خشب بمبلغ إجمالي و قدره / 184500 / دولار أمريكي , و بناء على ذلك اعتبرت الدوائر المالية أن المدعي كان وسيطاً في إتمام هذا العقد و قامت بتكليفه بضريبة الدخل عن أرباحه عن هذه الوساطة , و حققت عليه مبلغ / 1936742 / ليرة سورية لقاء الضريبة مع جزاء عدم تقديم بيان , و لقناعة المدعي بعدم مشروعية هذا التكليف , فقد عمد إلى إقامة هذه الدعوى أمام محكمة القضاء الإداري , و قد بنى إدعائه إلى أنه ليس وكيلاً للشركة السويسرية و لم يجني أي ربح في مجال توريد هذه المادة التي تعاقدت عليها الشركة العامة للكبريت والخشب المضغوط و أقلام الرصاص . بيد أن جهة الإدارة المعنية ردت على الدعوى مبينة أن تكليف المدعي بالضريبة لم يكن باعتباره وكيلاً للشركة السويسرية و إنما كان وسيطاً تجارياً في صفقة معينة , و المعروف بأن جميع الوسطاء لجأوا في السنوات الأخيرة إلى إخفاء دورهم في إبرام العقود , و قد ذهب الحكم الطعين إلى القول أن الشركة العامة للكبريت و الخشب المضغوط و أقلام الرصاص تخضع في تنظيم عقودها لأحكام المرسوم ذي الرقم /195/ لعام 1974 و أن طرق التعاقد المنصوص عليها في هذا المرسوم لا تسمح البتة بوجود

1 - الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون رقم /1/ لعام 1993 .

وسيط أو سمسار ، الأمر الذي يجعل التكاليف الضريبية محل الدعوى منعدم الأساس القانوني و متعين الإلغاء .

و حيث أن المادة /2/ من القانون ذي الرقم /1/ الصادر عام 1993 تنص على أنه : " مع الاحتفاظ بأحكام القوانين والأنظمة النافذة بشأن الضرائب و الرسوم , يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف " .

ومن حيث أن البحث في هذه الدعوى لا يتعلق بالأساس القانوني للتكليف بالضريبة بعد ثبوت الحق في تكليف المكلف المعين بالضريبة المشار إليها , فإنه لا معدى من الحكم بعدم اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في هذه الدعوى , بحسبان أن الدوائر المالية المختصة هي صاحبة الولاية في تحديد مقدار الضريبة المذكور طبقاً للقوانين و الأنظمة النافذة التي تحكم موضوع التكليف مدار البحث .

ومن حيث إنه مادام الأمر كذلك يكون الحكم الطعين حقيقياً بالإلغاء في ضوء المائل الذي بدا قائماً على سببه و جدير بالقبول , تمهيداً للقضاء بعدم اختصاص مجلس هيئة قضاء إداري بالنظر في الدعوى الحالية<sup>1</sup> .

و نستنتج من هذا القرار أن مجلس الدولة في هذه المرحلة قصر اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني للتكليف دون النظر بالمنازعات المتعلقة بالمقدار المحدد للضريبة . إن مجلس الدولة رفض أي دعوى تتعلق بصحة مقدار الضريبة من الناحية المحاسبية أو المالية حيث أكد ذلك في قراره التالي الذي ينص على "إن المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هو من اختصاص اللجان المالية عندما تدور المنازعة حول مقدار الضريبة أو الرسم أما المنازعات المتعلقة بصحة التكليف أو بطلانه أي أساس التكليف لجهة توجب الضريبة أو عدم توجبها فالفصل في ذلك من اختصاص

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /202/ في الطعن رقم /1197/ لعام 1996 , ص 250 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1996 .

- راجع قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /134/ في الطعن رقم /1281/ لعام 1995 , ص 473 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1995 . وفي هذا الحكم يكون النزاع متعلقاً بالاساس القانوني للتكليف و انتهت المحكمة إلى الحكم بمنع جهة الإدارة من فرض ضريبة الأرباح الرأسمالية على الجهة المعنية نتيجة لقيامها بتأجير الدكان والقبو موضوع الدعوى و طي الضريبة المفروضة في هذا الصدد .

مجلس الدولة". و أكد ذلك في القرار التالي " أما المجادلة بمقدار الضريبة أو الرسوم هو ما امتنع مجلس الدولة عن إقرار اختصاصه للنظر به , فهي تقع على مقدار الفرض , أي أن يكون مطرح الضريبة متوافقاً مع القانون والأصول إلا أن المنازعة تقع على المقدار وهي تهدف إلى إثبات عدم صحة المقدار فحسب"<sup>1</sup>.

#### - **المطلب الثاني: تطور اتجاه مجلس الدولة في البت بالمنازعات الضريبية :**

بعد صدور القانون رقم / 24 / لعام 2003 , و الذي حدد بموجب المادة / 40 / منه على أنه:

" - يجوز الطعن و خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص .

#### - **تحدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي :**

1- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .

2- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيض لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن / 25 / بالمئة عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية ."

و يتبين من ذلك أن المشرع السوري - وفقاً لما يراه الباحث - لم يحدد بشكل صريح القضاء المختص للطعن بقرارات لجان إعادة النظر , إلا أنه أوضح أنه قد ميز بين الأساس القانوني للتكليف والمقدار , و بالتالي حدد المشرع القضاء المختص للطعن بقرارات لجان إعادة النظر, وبناء على ما سبق فإن القضاء الإداري يختص بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , أما القضاء العادي يختص بنظر المنازعات المتعلقة بالمقدار , إلا أن مجلس الدولة قدم معالجة مختلفة لتحديد اختصاصه و تمييزه عن اختصاص القضاء العادي وهذا ما سنبحثه فيما يلي 2:

1 - قرار محكمة القضاء الاداري رقم /3/ قضية /1978/59/ مجموعة القواعد القانونية عام 1978 , صفحة 309

2 - محمد طه , الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية , دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , ص 201 وما بعد .

## الفرع الأول : الاتجاه السابق : اختصاص مجلس الدولة في البحث بالأساس القانوني للتكليف:

استمر مجلس الدولة بعد صدور القانون رقم /24/ لعام 2003 على تحديد اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني للتكليف .

و هذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : ".....و من حيث إن جهة الإدارة المدعى عليها ردت الدعوى مرتئية رفضها تأسيساً على أن النزاع يخرج عن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري سنداً للمادة /2/ من القانون رقم /1/ لعام 1993 , و كونه لا ينصب على الأساس القانوني للتكليف من حيث فرضه وجوداً أو عدماً , و إنما يتناول الشخصية الحقوقية للمكلف و يتعلق بتريقين اسم مورث الجهة المدعى عليها , فضلاً عن أن المدعي هو شريك المدعو (ع . د) حيث أن الكيان القانوني للمكلف هو شركة تضامنية , وكان يتم تكليف الاثنين معاً دون أي اعتراض من المدعي كما أنه من حق الدوائر المالية التمسك بالشخصية الحقوقية الظاهرة و هي الشخصية القائمة فعلاً و المستثمرة منذ عام 1973 , و هذا يعني أن ملكيه بدل فروغ المحل التجاري هو للسيد (ع.د) و (م .ط) ولا يوجد أي تنازل قائم لمصلحة المدعي لا من قبل الشريك المتوفي ولا من قبل ورثته , إضافة إلى أنه سبق للمدعي أن أقام دعوى مماثلة أمام محكمة البداية المدنية الثانية برقم أساس /20933/ لعام 1996 بنفس الموضوع ونفس المحل والسبب و ذات الخصوم و انتهت برد الدعوى , و تم رفض استئناف المدعي .

و من حيث إن ذلك يعد نزاعاً حول ملكية فروغ المتجر موضوع هذه القضية ,وهو بذلك يخرج عن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري , باعتبار أن النزاع يدخل باختصاص القضاء المدني , ولا يغير من ذلك الحكم الذي أبرزه المدعي الصادر عن محكمة البداية المدنية العاشرة بدمشق المؤرخ في 1997/4/14 . باعتبار أن الحكم

المذكور يتعلق بملكية العقار الذي يقوم عليه المتجر ولا يتناول حق الفروع.....1".

ونتيجة لعدم وجود مفهوم واضح و محدد للأساس القانوني للتكليف اجتهد مجلس الدولة على وضع بعض المعايير لتحديده و توضيح مفهومه , ونذكر منها اجتهاد المحكمة الإدارية العليا الذي انتهى إلى أن المقصود بالأساس القانوني للتكليف , هو أن المدعى مكلف أم غير مكلف أصلاً<sup>2</sup>. أو أن محور النزاع يدور حول ثبوت صحة التكليف الضريبي أو نفيه و ليس حول مقدار الضريبة بحد ذاتها<sup>3</sup> و بين آخرون المقصود بالأساس القانوني للتكليف بأنه " الواقعة المنشئة للضريبة التي يتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة و بكلمة أخرى تتحقق مشروعية أو صحة التكليف فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف"<sup>4</sup>.

**الفرع الثاني : الاتجاه اللاحق : توسيع اختصاص مجلس الدولة للبحث في المقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف :**

لما كان المشرع السوري قد حدد في القانون رقم / 1 / لعام 1993 و في القانون رقم /24/ لعام 2003 , اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في منازعات الضريبة بالأساس القانوني للتكليف , إلا أنه في الوقت ذاته لم يحدد المقصود بالأساس القانوني و تميزه عن المقدار الضريبي , الأمر الذي دفع مجلس الدولة إلى توسيع اختصاصه ليشمل البحث في المقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف .

وهذا ما جنحت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : " .....ومن حيث إن وقائع القضية تتلخص حسبما يبين من الأوراق في أن المدعي كان شريك مع

1 - القرار رقم /99/ 1/ الصادر عن محمة القضاء الإداري في القضية ذات الرقم /1593/ عام 2004 . مشار إليه في مؤلف المحامي محمد نذير سنان , قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق , منشورات مؤسسة حسين عبيد , الطبعة الأولى , دمشق , 2005 , ص 716.

2 - القرار رقم / 253 / الصادر عن المحكمة الادارية العليا بالطعن رقم /1521/ لسنة 1995 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الادارية العليا لعام 1995 , ص 56-57 .

3 - القرار رقم /134/ الصادر عن المحكمة الادارية العليا بالطعن رقم /218/ لسنة 1995 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الادارية العليا لعام 1999 , ص 473 .

4 - د. منى إدلبي - الدعوى الضريبية في سورية , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , مجلد 27 , العدد الثالث , عام 2011, صفحة 31 .

شخصين آخرين (أ. ب) و (غ. ق) في محل لصنع الحلويات الإفرنجية الكائن في منطقة ساروجة بحصة , جادة الزرقا , بناء شرف محضر رقم / 15/903/ قبو مع سيارة من نوع فوكس فاكن العمومية , وذلك بنسبة الثلث في فروغ المحل و جميع موجوداته والسيارة , و قد تنازل المدعي عن حصته من المحل والموجودات والسيارة إلى شريكه , وتقدم بتاريخ 10 / 4 / 1991 بتصريح إلى الدوائر المالية يبين فيه أنه قام بتاريخ 19/ 8 / 1987 بالتنازل عن حصته البالغة الثلث من المحل مع موجوداته و السيارة إلى شريكه , فأصدرت لجنة تصنيف دخل الأرباح الرأسمالية قرارها رقم / 5089 / م , 3, تاريخ 4 / 5 / 1991 بتحديد الربح الرأسمالي الصافي الخاضع للضريبة بمبلغ / 446667 / ليرة سورية , وذلك خلال طرح بدل الفروغ المدفوع إلى الشاغل السابق الذي تمثل حصة المكلف فيه مبلغ / 53333 / ليرة سورية من البديل المقبوض منه لقاء التنازل عن حصته إلى شريكه و البالغ / 500000 / ليرة سورية , وحسب ما قدرته اللجنة المذكورة , فاعتراض المدعى على قرار هذه اللجنة أمام اللجنة الاستئنافية التي أصدرت قرارها رقم / 3229 / تاريخ 11 / 12 / 1991 الذي عدلت بموجبه الربح الرأسمالي الصافي الخاضع للضريبة و جعلته / 346667 / ليرة سورية بعد أن استبعدت من البديل المقبوض لقاء التنازل عن الفروغ وبيع الموجودات مبلغ / 100000 / ليرة سورية , بعد أن أخذت بعين الإعتبار أن من ضمن الموجودات العدد و الآلات و السيارة العامة , التي لا تخضع للتكليف بضريبة الأرباح الرأسمالية, بموجب التعليمات النافذة , و لقناعة المدعي بعدم مشروعية التكليف المشكو منه , و الإجراءات التي اتبعتها الدوائر المالية في تحصيل الضريبة موضوع التكليف المذكور ومن حيث أن المحكمة قررت الاستعانة بالخبرة الفنية لتحديد مقدار الأرباح الرأسمالية الحقيقية التي حققها المدعي بتاريخ تنازله عن حصته في المحل موضوع الدعوى ....ومن حيث أن الخبرة أثبتت تحقيق المدعي للأرباح جراء تنازله عن حصته من بدل فروغ المحل موضوع الدعوى , و حددت مقدار الأرباح الرأسمالية بمبلغ / 150000 / ليرة سورية , إلا أنها نفت تحقيق المدعي لأية أرباح رأسمالية جراء عملية التنازل فيما يتعلق بموجودات المحل من العدد والآلات , كما أن الجهة المدعى عليها لم تثبت على نحو قاطع تحقيق المدعي لأية أرباح نتيجة تنازله عن



موجودات المحل من العدد والآلات ، ومن المعلوم أن التكاليف الضريبية إنما يجب أن يبنى على اليقين وليس على الشك والظن ولا يغير من ذلك ما أثارته جهة الإدارة المدعى عليها في معرض تعقيبهما على تقرير الخبرة في أن المدعي كان قد تقدم بتصريح مؤرخ في 10/12/1991 يبين فيه أن معظم الآلات قد تم شراؤها و تجديدها قبل البيع بثلاث سنوات.....ومن حيث أنه في ضوء ما تقدم ، فإن تكليف المدعي بالضريبة المشكو منها ، إنما يتعين أن يكون في حدود الأرباح الرأسمالية الصافية التي حققها فعلاً جراء عملية تنازله عن المحل و موجوداته إلى شريكه .

واستناداً للأسباب السالفة الذكر ، قضت المحكمة بإلغاء التكاليف الضريبية المشكو منه و إلزام جهة الإدارة المدعى عليها بإعادة تكليف المدعي بالضريبة محل البحث على أساس أرباح صافية قدرها /150000/ ليرة سورية ، بما يترتب على ذلك من آثار و نتائج ، بما في ذلك أحقية المدعي باستعادة ما سدده من مبلغ الضريبة زيادة عن المقدار المستحق عليه ، بعد إعادة التكاليف على النحو الذي سلف بيانه <sup>1</sup> .

و هكذا يتبين من القرار المتقدم - وفقاً لما يراه الباحث - أن سبب اتجاه مجلس الدولة لتوسيع اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية ، ليشمل المقدار الضريبي ، هو الارتباط الوثيق بين المقدار الضريبي و الأساس القانوني للتكاليف ، حيث أن مخالفة الإدارة الضريبية للأساس القانوني ينعكس بشكل محتم على المقدار الضريبي .

وقدر سارت المحكمة العليا بخطى أوسع لجهة توسيع اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية ، ليشمل البحث بالمقدار الضريبي دون البحث بالأساس القانوني للتكاليف ، فقد جاء في قرارها : " ....ومن حيث أن وقائع القضية تتحصل - حسبما استبان من الأوراق - بأن وكيل الجهة المطعون ضدها ، كان قد تقدم بتاريخ 18/8/2003 ، بدعوى أمام محكمة القضاء الإداري قائلاً : إن أفراد الجهة المدعى عليها يملكون شقق سكنية في العقار رقم /105/ تنظيم غربي ابو رمانة ، والذي جرى تنظيمه تحت الرقم /4408/ ، حيث تمتلك المدعية (ع) المقسم الثاني و الذي يتألف من الشقة في الطابق الأرضي و يملك بقية أفراد الجهة المدعية شقق أخرى بذات العقار ، و

1 - القرار رقم / 1038 / تاريخ 2004/6/15 الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى أساس /423/ لعام 2004 غير منشور .

قد قام المدعون بتأجير هذه الشقق إلى سفارات أجنبية متعددة , وفق بدل إيجار سنوي مصرح به إلى الدوائر المالية , و لعدم قناعة هذه الدوائر بصحة البدلات المصرح بها , فقد اعترضت عليها أمام اللجنة الاستئنافية , حيث انتهت إلى تعديل هذه البدلات, الأمر الذي دفع بالجهة المدعية إلى إقامة هذه الدعوى .

ومن حيث إن هذه المحكمة قررت إجراء خبرة فنية بمعرفة ثلاثة خبراء لتقدير بدل إيجار العقار موضوع الدعوى بعد مراعاة موقع العقار و مساحته وأجر مثله للأجانب خلال فترة سريان العقد محل التكاليف , و قد تقدم السادة الخبراء الذين نهضوا بمهمة بتقرير مؤرخ في 2009/6/7 خلصوا من خلاله إلى تحديد بدل الإيجار عن الفترة من عام 1985 و حتى 2002 على النحو الآتي :

- من 1985/1/1 و حتى 1987/12/31 بمبلغ / 65000 / ليرة سورية  
.....و استناداً إلى تقرير الخبرة الثلاثية قضت المحكمة بإلزام الإدارة المدعى عليها بإعادة التكاليف المستوفى على نحو يصبح بدل الإيجار لعقار المدعية وفقاً لما جاء بتقرير الخبرة<sup>1</sup> .

و يتضح من القرار المذكور آنفاً - وفقاً لما يراه الباحث - أن سبب اتجاه مجلس الدولة لتوسيع اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية ليشمل النظر بالمقدار الضريبي , هو اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة , و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة , ولذلك لا يرى مجلس الدولة السوري وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي " القاضي الإداري " .

و يرى الباحث أن مسار مجلس الدولة السوري و الاجتهاد الصادر عنه بهذا الشأن هو المسار الصحيح , لعل ذلك كان يؤدي لتبنيه المشرع لتعديل ما قرره بشأن اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالمقدار , و هو ما حصل بصدور قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 مبيناً الاتجاه الحالي لمجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية .

1 - القرار /2/87/ع/ تاريخ 2010/2/3 الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطعن /7763/ لعام 2010 , غير منشور .

### الفرع الثالث : الاختصاص الشامل لمجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية بعد صدور القانون رقم (32) لعام 2019:

قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 تبين لنا من خلال ما تم سرده أن اختصاص مجلس الدولة في النظر بمنازعات الضرائب والرسوم يستلزم وجود شرطين أساسيين وهما :

1- أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي عن الجهات الإدارية , أي أن يكون القرار مبرماً قطعياً غير قابل للطعن .

2- أن يتعلق النزاع بالأساس القانوني للتكليف وليس حول مبلغ و مقدار الضريبة .

وعلى الرغم من النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة إلا أنه بسبب عدم استحداث محاكم إدارية في جميع المحافظات<sup>1</sup> تم اللجوء إلى حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم حيث يمكننا إجمال الاختصاص بموجب القانون رقم (1) لعام 1993 الذي كان سارياً قبل صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 وفقاً للآتي<sup>2</sup>:

- تختص محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية .

- تختص محكمة البداية المدنية لحين إنشاء محاكم قضاء إداري في المحافظات بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية .

وبالتالي أصبح الاختصاص بالنظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم قبل صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 يتقاسمه القضاء العادي و الإداري<sup>3</sup>.

1 - نص المرسوم التنظيمي رقم /219/ تاريخ 2011/6/9 على ما يلي :

المادة /1/ - تحدث محكمة القضاء الإداري في كل من محافظات حلب وحمص ودير الزور .

المادة /2/ - تحدث محكمة إدارية في كل من محافظات دمشق و حلب و حمص و دير الزور .

المادة /3/ - تحدد اختصاصات محكمة القضاء الإداري المحدثة كما يحدد الاختصاص المكاني لها وللمحكمة الإدارية بقرار من رئيس مجلس الدولة .

المادة /4/ - ينشر هذا المرسوم و يبلغ من يلزم تنفيذه .

نشر في مجلة المحامون , العددان 5+6 لعام 2011 , الصفحة 870.

2 - محمد خالد الشويبي , حقوق المكلف بالضريبة , دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , عام 2012, صفحة 77.

3 - محمد نذير سنان , الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل , نقابة المحامين , الطبعة الأولى, 2001, صفحة 617.

حيث أن التطبيق العملي لأحكام المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 عزز هذا الاتجاه فقد نصت هذه على مايلي :

أ - يجوز الطعن و خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص .

ب - تحدد الحالات التي يجوز الطعن فيها أمام القضاء المختص في الآتي :

1- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .

2- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة

تزيد عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية .

وهذا أدى إلى أن اختصاص النظر في هذا النزاع في الحالة الأولى يكون للقضاء الإداري وفي الحالة الثانية يكون للقضاء العادي .

وباعتقادي كباحث أن توزيع الاختصاص سابقاً للبت في المنازعات الضريبية بين القضاء العادي و الإداري كان ينعكس سلباً على مصالح المكلفين و عدم استقرار المراكز القانونية لهم , لذا كان لا بد من توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية ( وهي القضاء الإداري طبعاً) بدلاً من توزيعها بين القضاء العادي و الإداري . و كنتيجة لما تقدم بيانه صدر بتاريخ 2019/12/16 قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) الذي ألغى في المادة (131) منه قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 و القانون رقم (1) لعام 1993 وعقد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري الفصل في الطعون المتعلقة بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة<sup>1</sup> .

و من خلال استطلاع أحكام هذه المادة نجد أن هذا القانون قد عقد لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري اختصاص الشامل في نظر الطعون المتعلقة بالقرارات الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم و أضحي هو القضاء المختص في مجال تطبيق أحكام المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003

<sup>1</sup> - الفقرة (ب) من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019.

حيث انعقد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة في نظر الحالتين الوارديتين في المادة آنفة الذكر سواء كان النزاع في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع أو في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية ولم يقتصر اختصاص المجلس على البت بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية فيما يتعلق بالتكاليف العامة للضرائب بل جاء عاماً ليشمل منازعات رسم الإنفاق الاستهلاكي و ذلك بصراحة النص و أضحى الاختصاص معقوداً له بالنظر في القرارات الصادرة عن اللجنة المشكلة وفق أحكام المادة الرابعة من قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015 و المختصة بالبت بالاعتراضات المقدمة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون حيث كانت هذه اللجنة تتألف من :

- \* قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل رئيساً .
- \* مدير المالية في المحافظة عضواً .
- \* خبير عن المهنة من الخبراء المسمين لدى الدوائر المالية عضواً .
- \* رئيس دائرة الإنفاق الاستهلاكي في المالية المختصة عضواً .
- \* عضو مالي يسميه مدير المالية عضواً .

ومقررأ.1.

و كانت قرارات هذه اللجنة قابلة للاستئناف أمام محكمة الاستئناف المدنية في كل محافظة باعتبارها مرجعاً للطعن للبت في قراراتها و تصدر أحكامها مبرمة ' حيث سحب قانون مجلس الدولة الحالي هذا الاختصاص من القضاء العادي و أضحى هو المختص في نظر هذه الطعون و صاحب الولاية الشاملة للبت فيها بموجب أحكام القانون رقم (32) لعام 2019.

1 - المادة (4) من قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015.

## الخاتمة

ترتتبا على ما تقدم جميعه, فإن مجلس الدولة عمل على توسيع اختصاصه للنظر في المنازعات الضريبية و تطور اختصاصه من البحث في الأساس القانوني للتكليف الضريبي ليشمل النظر بالمقدار الضريبي , على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة , و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة , ولذلك لم يرى مجلس الدولة السوري وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي وهو " القاضي الإداري " ليشمل اختصاصه النظر بالمقدار الضريبي حتى ولو لم يكن متعلقاً بالأساس القانوني للتكليف. و قد تجسد هذا التطور في اختصاصات مجلس الدولة للنظر في المنازعات الضريبية بصدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم(32) لعام 2019 الذي عقد الاختصاص الشامل له بهيئة قضاء إداري للنظر في كافة الطعون المتعلقة بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة.

## المراجع :

- د. عبد الإله الخاني , القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً , الجزء الأول , الطبعة الثانية , لا يوجد دار و سنة نشر .
- د. عبد الإله الخاني , القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً , الجزء الثالث , الطبعة الثانية , لا يوجد دار و سنة نشر .
- د . عبد الله طلبة , القانون الإداري الرقابة القضائية على أعمال الإدارة , منشورات جامعة دمشق , الطبعة الثانية , 2005 .
- د . عدنان العجلاني , القضاء الإداري , مطبعة جامعة دمشق , 1959 .
- غالية عز الدين حمدان , المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم , دبلوم علوم مالية و إدارية , 2002.
- د . محمد الحلاق , النزاع الضريبي أمام القضاء السوري , مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , المجلد 21 , العدد الثاني , 2005 .
- محمد خالد الشويطي , حقوق المكلف بالضريبة , رسالة ماجستير في القانون العام , جامعة دمشق , 2012.
- محمد طه , الاختصاص الإداري و القضائي بنظر المنازعات الضريبية دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق .
- محمد نذير سنان , الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل , نقابة المحامين , الطبعة الأولى , 2001 .
- محمد نذير سنان , قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق , منشورات مؤسسة حسين عبيد , الطبعة الأولى , دمشق , 2005 .
- د . منى إدلبي , الدعوى الضريبية في سورية , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , مجلد 27 , العدد الثاني , 2011.
- باللغة الفرنسية LPF LIVRE DES PROCEDURES FISCALES .

- مجلة المحامون للأعوام ( 1999 , 1984 , 1976 , 1977 , 1968 , 1985 , 1984).
- مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا السورية للأعوام (1998 , 1996 , 1995 , 1978 , 1959).
- القوانين و المراسيم :**
- قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019.
- قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015
- قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 .
- القانون رقم (1) لعام 1993 .
- قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 .
- المرسوم التنظيمي رقم (219) تاريخ 2011/6/9 .
- اجتهادات غير منشورة :
- قرارات المحكمة الإدارية العليا لعام 2010.
- قرارات محكمة القضاء الإداري لعام (2004 , 1977 ) .



## ضريبة الدخل على أرباح المركبات العامة في سورية

طالب الدكتوراه : سليمان عزيز الفندي

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

إشراف الدكتورة: منى إدلبي

### الملخص

أحدثت ضريبة الدخل المقطوع في سورية بموجب القانون رقم (112) لعام 1958 و قد طالت هذا القانون عدة تعديلات حتى صدور قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 و الذي طالته أيضا عدة تعديلات , و من ضمن هذه التعديلات آلية التكاليف لمختلف الفئات الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع ومن هذه الفئات الضريبة على أرباح السيارات العامة في سورية باعتبارها تخضع للتكاليف بضريبة الدخل المقطوع , و بالرغم من كثرة الدراسات التي تناولت ضريبة الدخل إلا أنها خلت تماما من التطرق لدراسة ضريبة الدخل على أرباح السيارات العامة في سورية و آلية تكليفيها , و من هنا تأتي أهمية هذا البحث من خلال دراسة فئات السيارات الخاضعة لهذه الضريبة و بيان آلية تكليفيها و تكوين لجان التكاليف الضريبي و عملها .

**Abstract**

The deducted income tax was created by the law no. 112 year 1958 , many modifications acquired on this law until the procure of income tax law no. 24 year 2003 , which was also modified many times and those modifications included the mechanism of assignment for different categories submitted to deducted income taxes such as public vehicles profits in Syria .

Although , many studies discussed the income taxes but none talked about the public vehicles income taxes and the mechanism of its assignment , therefore, this research is very important for studying the categories of vehicles undergoing this tax , the mechanism of its assignment , forming the committee of tax affaires and the way it works .

## المقدمة:

يطبق في سورية نظام الضرائب النوعية، حيث قسم المشرع الضريبي السوري الإيرادات بحسب مصدرها وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها رأس المال البحث للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأخضع الإيرادات الناجمة عن العمل للضريبة على الرواتب والأجور، أما الإيرادات الناتجة عن رأس المال والعمل معاً فأخضعت لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية التي تتميز بعدة خصائص 1 تتمثل في أنها ضريبة عينية لأنها تسري على الدخل دون النظر إلى شخصية صاحبه، فلا ينظر إلا إلى المادة الخاضعة للضريبة، فالربح هو المقياس الأفضل لتحديد مقدرة الممول التكاليفية<sup>2</sup>، كما أنها ذات صفة شخصية و كذلك هي مفروضة على الدخل بمعناه الواسع فلا تقتصر على الدخل الذي يتصف بالدورية بل يمتد ليشمل المكاسب الرأسمالية والعرضية. كما أن من خصائص هذه الضريبة أنها سنوية تسري على الإيرادات المحققة عن سنة كاملة، وأخيراً هي ضريبة ذات صفة إقليمية لأنها تسري على الأرباح الناجمة عن الأعمال التي يقوم بها كل شخص طبيعي أو اعتباري في سورية، وكما نعلم فإن هناك عدة طرائق لتحديد الوعاء الضريبي، منها قيام المكلف نفسه بتحديد هذا الوعاء أو قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد ذلك الوعاء؛ وفي هذه الحالة تتبع الدوائر عدة أساليب<sup>3</sup> لهذا التقدير منها أسلوب التقدير المقطوع أو الجزافي إذ تقدر وعاء

<sup>1</sup> - د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، د. إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2011،

109-ص.

<sup>2</sup> - تعد الضرائب على الدخل مهمة في الدول المتقدمة بسبب هيكل إيرادات هذه الضرائب ويوصفها المؤشر الأفضل لمقدرة المكلفين.

See: Hervey S. Rosen, Public finance, Richard D. Irwin, INC, United states of America, 1988, p326

<sup>3</sup> - 3 - أما بأسلوب التقدير المباشر، أو التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية، أو بأسلوب التقدير المقطوع، ولكل منهم ميزاته

وسلبياته، راجع في هذا الخصوص: د. محمد خال المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2011،

الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي ومن خلال معطيات عامة دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق، وهذا الأسلوب له حسناته المتمثلة بالبساطة والسهولة وخاصة بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون تنظيم دفاتر محاسبية تظهر نتائج أعمالهم بسبب حجم فعاليتهم ونوعها. وله محاذيره من جهة أخرى فهو كما قلنا يفرض على إيراد مفترض ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف؛ وهذا ما يؤدي إلى خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة المالية

و في ظل التشريع الضريبي في سورية أخضع قانون ضريبة الدخل في سورية رقم /24/ لعام 2003 أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها و أغراضها و فئاتها لضريبة الدخل المقطوع على اعتبار أن السيارة وحدة تكليف مستقلة و ذلك بموجب أحكام المادة (44) من القانون المذكور، ونظراً لقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع قمنا بإعداد هذا البحث لنبين فيه كل ما يتعلق بهذه الضريبة سواء من حيث تمييز المشرع الضريبي السوري بين فئات السيارات العامة الخاضعة للضريبة وهي المركبات العاملة على المشتقات النفطية أو الطاقة عدا البنزين والمركبات العامة العاملة على البنزين إضافة إلى بعض الحالات الخاصة التي سنقوم بإيضاحها في هذا البحث، كما سنبين آلية التكليف وتكوين اللجان المختصة بتكليف السيارات العامة و عملها وكيفية تصنيف السيارات العامة في سورية و إخضاعها للضريبة على الدخل و كيفية إعداد جداول التصنيف التي تتم على أساس دراسة لأرباح السيارات العامة من قبل اللجنة المركزية لتصنيف السيارات العامة و وضع قواعد و ضوابط تقدير الضريبة و إجراءات تحققها و مواعيد استحقاقها . ونظراً لقلة المراجع التي تناولت الضريبة على السيارات العامة في سورية لذلك اعتمدنا بشكل كبير في مراجعنا لإنشاء هذا البحث على القرارات الصادرة عن وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم بالإضافة إلى اطلاعنا على الواقع العملي الذي تتم فيه آلية التكليف لدى دائرة الدخل المقطوع .

قمنا بتقسيم البحث إلى مطلبين في المطلب الأول سنتحدث فيه عن نطاق السيارات الخاضعة للضريبة على الدخل وكيف ميز المشرع بينها , و في المطلب الثاني سنتحدث عن آلية التكاليف وتكوين اللجان وعملها .

#### - مشكلة البحث :

تبرز مشكلة البحث من خلال تمييز المشرع الضريبي السوري بين فئات السيارات العامة الخاضعة لضريبة الدخل المقطوع وهي المركبات العاملة على المشتقات النفطية أو الطاقة عدا البنزين والمركبات العامة العاملة على البنزين إضافة إلى بعض الحالات الخاصة التي سنقوم بإيضاحها في هذا البحث, و بالتالي كان لا بد لنا في هذا البحث من تحديد نطاق السيارات الخاضعة لهذه الضريبة و من ثم بيان قواعد و ضوابط تقدير الضريبة لهذه الفئة الخاضعة لضريبة الدخل و التي تختلف في آلية تكلفتها عن بقية الفئات الخاضعة للتكاليف بضريبة الدخل المقطوع.

#### - أهمية البحث و أهدافه :

تأتي أهمية هذا البحث نظراً لقلّة المراجع التي تناولت الضريبة على السيارات العامة وانعدامها في هذا الموضوع حيث أنه بالرغم من كثرة الدراسات التي تناولت ضريبة الدخل إلا أنها خلت تماماً من التطرق لدراسة ضريبة الدخل على أرباح السيارات العامة في سورية و آلية تكلفتها بشكل مفصل و لاسيما أن قانون ضريبة الدخل أحال لوزارة المالية تشكيل لجنة التصنيف المركزية لتحديد أرباح السيارات و قواعد و ضوابط تقديرها

#### أهداف البحث :

قمنا بإعداد هذا البحث الذي يهدف لبيان فئات السيارات العامة الخاضعة للضريبة و آلية التكاليف وتكوين اللجان المختصة بتكاليف السيارات العامة و عملها وكيفية تصنيف السيارات العامة في سورية و إخضاعها للضريبة على الدخل و كيفية إعداد جداول التصنيف التي تتم على أساس دراسة لأرباح السيارات العامة من قبل اللجنة المركزية لتصنيف السيارات العامة و وضع أسس و ضوابط تقدير الضريبة في ضوء قانون ضريبة الدخل و قرارات وزارة المالية.

- منهجية البحث :

تم إعداد هذا البحث بالاعتماد على المنهج التحليلي و التطبيقي , و ذلك من خلال بيان نصوص التشريع الضريبي الناطمة لتكليف هذه الفئة إضافة لقرارات و بلاغات وزارة المالية المتعلقة بها و تحليلها و بيان كيفية تطبيقها على الواقع من الناحية العملية على هذه الفئة من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع في ضوء عمل دائرة الدخل المقطوع لدى الهيئة العامة للضرائب و الرسوم .

المطلب الأول - المركبات الخاضعة لضريبة الدخل :

أخضع المشرع الضريبي السوري أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها و أغراضها لضريبة الدخل المقطوع بموجب المادة (44) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 إلا أن صدر المرسوم التشريعي رقم (75) لعام 2010 حيث استبدل المشرع جميع الرسوم و الضرائب المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين والدراجات الآلية , بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع و ضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة , برسم قدره (4) أربع ليرات سورية , تجري إضافتها إلى قيمة كل ليتر " بنزين ممتاز " مباع , يتضمن الرسم السنوي و الرسوم والضرائب الأخرى كافة المفروضة من قبل الجهات العامة صاحبة العلاقة, و بالتالي أصبحنا نميز فيما يتعلق بهذه الزمرة الضريبية من مكلفي ضريبة الدخل المقطوع بين ثلاث زمر و هي المركبات العامة العاملة على المشتقات النفطية أو الطاقة عدا البنزين إضافة إلى المركبات العامة العاملة على البنزين إضافة لبعض الحالات الخاصة و المتمثلة بالسيارات الرافعة التي تحمل لوحات عامة و السيارات السياحية المسجلة بالفئة الخاصة و التي سعة محركها أكثر من 3000سم<sup>3</sup> و ذلك وفق الآتي:

الفرع الأول- الفئة الأولى: المركبات العامة العاملة على المشتقات النفطية أو الطاقة عدا البنزين 1:

<sup>1</sup> - المادة /44/ من قانون ضريبة الدخل لعام 2003 .

تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح المركبات العامة " العمومي " بمختلف أنواعها و أغراضها و فئاتها , العاملة على المازوت أو الغاز أو الكيروسين أو غيرها من المشتقات النفطية عدا البنزين , بما فيها العاملة على الطاقة الكهربائية أو الشمسية أو غيرها. وتعتبر المركبة الواحدة وحدة ضريبية مستقلة في التكلفة , إلا أن هناك استثناء على ذلك وهو مركبات الشركات و مشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /10/ تاريخ 1991 /4/24 وتعديلاته حيث تعتبر شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /10/ لعام 1991 وحدة مستقلة بالتكلفة وليس الآلية الواحدة أو المركبة الواحدة, وبالتالي لا يطبق حكم اعتبار السيارة الواحدة وحدة تكليف مستقلة على نشاط هذه الشركات أو المشروعات<sup>1</sup>.

و تكلف هذه المركبات بالضريبة بمقتضى جداول تقرأها اللجنة المركزية التي يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف ضريبية , وذلك بعد الاطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات وتعتبر الجداول التي تقرأها لجنة التصنيف المركزية بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية , قطعية وسارية على جميع المحافظات<sup>2</sup>. ويراعى عند تكليف كل مركبة باعتبارها وحدة ضريبية مستقلة ما يلي<sup>3</sup> :

- منح قانون ضريبة الدخل حد أدنى معفى لكل سيارة مقداره /36000/ ل.س في مقابل تكاليف الاستغلال والصيانة .
  - تخفيض الأرباح السنوية لكل سيارة بنسبة 5% عن كل سنة , وذلك اعتباراً من السنة السادسة لسنة الصنع أي أن السيارة التي مضى على صنعها 25 عاماً تعتبر غير محققة للأرباح التي تخضع للضريبة أي هي ضمن حد الإعفاء .
- ويتطلب تحقيق الضريبة على المركبة من قبل الدوائر المالية دراسة أرباحها دراسة جادة ومعقدة تراعي فيها واقع الفعالية بغية الوصول للأرباح الفعلية , وذلك في ضوء قواعد

<sup>1</sup> - المادة /5/ من القانون /60/ لعام 2004 " تعتبر شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الإستثمار رقم

/10/ لعام 1991 وحدة مستقلة بالتكلفة وليس الآلية الواحدة أو المركبة الواحدة . وبالتالي لا يطبق حكم اعتبار

السيارة الواحدة وحدة تكليف مستقلة على نشاط هذه الشركات أو المشروعات .

<sup>2</sup> - المادة /44/ من قانون ضريبة الدخل لعام 2003

<sup>3</sup> - الفقرة /ج - د/ من المادة /44/ من قانون ضريبة الدخل لعام 2003 .

وضوابط تقدير الضريبة و إجراءات تحققها و مواعيد استحقاقها التي يصدر بها قرار عن وزير المالية وهو ما سنبينه في المطلب الثاني.

ويجري تحصيل هذه الضريبة كل سنة من قبل دوائر النقل والمواصلات في المحافظات مع رسوم المركبة , ثم توريدها إلى الدوائر المالية .

وقد قضى قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بتكليف هذه الفئة من المركبات بما يلي<sup>1</sup> :

1- إلزام جميع دوائر النقل والمواصلات في القطر بعدم تجديد الترخيص بالسير للمركبات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها .

2- اعتبار مالكي المركبة في سنة التكليف الواحدة متكافلين و متضامنين عن تسديد الالتزامات المالية المترتبة عليها " تجدر الإشارة إلى أن التصنيف المحدد للسيارات المستثمرة استثماراً تجارياً بصدد ضريبة الدخل المقطوع يبقى نافذاً بحق مالك السيارة الواحدة مهما تبدلت شخصياتهم, و بالتالي يعتبر تقديم بيان حال انتقال الملكية إلى الغير غير ذي موضوع مادام التكليف واقعاً على السيارة الواحدة بغض الطرف عن فعالية مالكيها . و في حال بدل المكلف مكان ممارسة العمل الرئيسي للسيارة من محافظة إلى أخرى يجب إعادة التصنيف الضريبي المحدد<sup>2</sup>.

3- عدم جواز إنشاء أو تعديل أو إلغاء أي حق على المركبة أو توثيقه , أو التأشير بإتمام الفحوص الفنية الدورية بالنسبة للمركبة الواحدة , ما لم يتم تسديد جميع الالتزامات والذمم المالية كافة المترتبة عليها.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن الباحث يرى وجوب ربط التصنيف المحدد للسيارات المستثمرة استثماراً تجارياً بصدد ضريبة الدخل المقطوع بفعالية مالكيها الخاضعة للتكليف بحيث يبقى التكليف نافذاً بحق مالك السيارة الواحدة و يتم تعديله في حال انتقال ملكيتها بما يتناسب مع فعالية المالك الجديد الخاضع للتكليف الضريبي.

<sup>1</sup>- د. عصام الشهابي , املية في التشريع الضريبي , جامعة حلب , 20110 ص 206 وما بعدها .

<sup>2</sup>- بلاغ وزارة المالية رقم (2815-24/8) تاريخ 1965/3/3 .



### الفرع الثاني - الفئة الثانية : المركبات العامة العاملة على البنزين<sup>1</sup>:

استبدل المشرع الضريبي جميع الرسوم و الضرائب المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين والدراجات الآلية , بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع و ضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة , برسم قدره (4) أربع ليرات سورية<sup>2</sup> , تجري إضافتها إلى قيمة كل ليتر " بنزين ممتاز " مباع , يتضمن الرسم السنوي و الرسوم والضرائب الأخرى كافة المفروضة من قبل الجهات العامة صاحبة العلاقة , والمستوفاة من خلال معاملة تجديد الترخيص على المركبات و الدراجات الآلية العاملة على البنزين<sup>3</sup> .

و يجري تحصيل هذا الرسم بإضافته إلى قيمة الكمية المباعة لكل ليتر " بنزين ممتاز " , ثم تقوم الشركة السورية لتخزين وتوزيع المواد البترولية(محروقات) بتوريد الرسم إلى الخزينة العامة للدولة خلال الثلث الأول من الشهر الذي يلي استيفاء الرسم .

### الفئة الثالثة : حالات خاصة ببعض المركبات :

- السيارات الرافعة التي تحمل لوحات عامة :

وتخضع السيارات الرافعة التي تحمل لوحات عامة لضريبة الدخل المقطوع طبقاً للجداول التي تقرها لجان التصنيف المركزية وتعتمدها الوزارة, و تستوفى ضريبتها من قبل دوائر النقل<sup>4</sup>. وتخضع الدراجات ذات الثلاث عجلات للتصنيف بفئة ضريبة الدخل المقطوع المحددة لسيارات النقل بيك آب ذات الوزن /1200/ كغ و ما فوق وذلك استناداً لقرار اللجنة المركزية للتصنيف رقم (20) تاريخ 19/9/1982<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - المادة /1/ و /3/ و/ الفقرة أ / من المادة /4/ من المرسوم التشريعي رقم /75/ تاريخ 23/9/2010 .

<sup>2</sup> - تم تعديل هذا الرسم ليصبح 29 ليرة سورية بموجب القرار رقم 1090 تاريخ 15/4/2021 الصادر عن وزارة التجارة الداخلية و حماية المستهلك.

<sup>3</sup> - لعل من مبررات صدور المرسوم التشريعي رقم /75/ تاريخ 23/9/2010 أن من يسير بمركبته أكثر يستهلك وقوداً أكثر، ومن ثم يسهم في تخريب الطرقات ويزيد من التلوث البيئي والضجيج والازدحام المروري، ومن ثم عليه تسديد رسوم أكثر للخزينة تُوظَّفُ لإصلاح ما خربه هذا السير في البنى التحتية.

<sup>4</sup> - بلاغ وزارة المالية رقم /4320- 1/25/ تاريخ 17/2/1983 .

<sup>5</sup> - بلاغ وزارة المالية رقم /3264-1/25/1983 .

- السيارات السياحية المسجلة بالفئة الخاصة و التي سعة محركها أكثر من 3000سم<sup>3</sup> وفق الآتي :

تترتب رسوم سنوية على السيارات السياحية المسجلة بالفئة الخاصة التي سعة محركها أكثر من (ثلاثة آلاف سم<sup>3</sup>) عند تسجيلها أول مرة وعند تجديد رخصها السنوية شاملة الرسوم التي تستوفى لمصلحة الجهات العامة بما فيها رسم البيئة بحيث يستوفى عن السيارات التي سعة محركها بين ثلاثة و أربعة آلاف سم<sup>3</sup> مبلغ ( 50 ) خمسون ألف ليرة.

والتي سعة محركها أكبر من أربعة آلاف سم<sup>3</sup> يستوفى رسم مقداره ( 150 )مئة وخمسون ألف ليرة ويستثنى من هذا السيارات المسجلة في مديريات النقل قبل تاريخ 2001/1/1

و باستعراض زمر المركبات الخاضعة للضريبة لأرباح السيارات العامة في سورية , تكون أمام عدة نقاط أساسية بشأن الضريبة على الدخل المقطوع بالنسبة إلى السيارات العامة<sup>1</sup>:

1- إن المرسوم رقم (75) لعام 2010 شمل فقط السيارات العاملة على البنزين, وهذا يعني أن سيارات المازوت مازالت خاضعة لنصوص ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 من حيث خضوعها لضريبة الدخل المقطوع عند كل تجديد ترخيص.

2- رخص سير المركبات أصبحت دائمة بغض النظر عن تاريخ انتهاء الرخصة إلى حين إتلافها، وسيزود مالكو المركبات بصورة مصدقة عن ضبط الفحص الفني ريثما يتم استصدار لصاقة الفحص الفني مع استثناء المركبات التي سعة محركها ثلاثة آلاف سم مكعب والسيارات الموضوعه بفئة الإدخال المؤقت ومركبات السلكين الدبلوماسية والقنصلي والمنظمات الدولية إذ تبقى رخص سيرها لأجل محدد كما هو مدون عليها

4- الرسم المفروض وفق هذا المرسوم الذي بلغ مقداره أربع ليرات سورية جاء ليحل محل الضرائب والرسوم المفروضة عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة

<sup>1</sup> - د . منى محمود ادلبي , الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري(النطاق الشخصي), مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 29 العدد الثالث 2013-ص 190.

- على البنزين والدراجات الآلية جميعها بما فيها رسم حماية البيئة وكذلك ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة.
- 5- الترسيم أصبح لمرة واحدة، أي إن أحكام المرسوم التشريعي تسري عند تجديد الترخيص السنوي فقط، أي إن مديريات النقل تتقاضى الضرائب والرسوم المفروضة على السيارات جميعها عند تسجيل السيارة أول مرة فقط بما فيها رسم الرفاهية والإدارة المحلية وباقي الرسوم الأخرى، فسيارات النقل العامة لن تسدد ضريبة الدخل المقطوع بدءاً من صدور هذا المرسوم وهذه السيارات مطالبة بتسديد هذه الضرائب مرة واحدة فقط؛ لأن هذه الضرائب تسدد عن السنة السابقة وليس اللاحقة لذلك ستبقى هذه الضرائب المستحقة عن العام السابق لموعد الترسيم ذمة على أصحابها .
- 6- أما عن مقدار الرسم وآلية توزيعه ، فإن مقداره خاضع للزيادة والنقصان بناء على اقتراح وزير النقل والمالية بالتنسيق مع الوزارات المعنية وبقرار من رئاسة مجلس الوزراء كلما دعت الحاجة لذلك ، ويتم توزيعه من قبل وزارة المالية بالتنسيق من الوزارات المعنية لصالح الجهات ذات العلاقة، كما هو مبين بالجدول التالي:

ضريبة الدخل على أرباح المركبات العامة في سورية

النسبة المئوية	نوع الرسوم والضرائب	الجهة
82.93	<p>ضريبة الدخل المقطوع.</p> <p>ضريبة دخل الرواتب والاجور .</p> <p>رسم طابع مالي على ضريبة الدخل.</p> <p>طابع مالي على رخصة السير .</p> <p>طابع مالي.</p> <p>طابع عمل شعبي.</p> <p>ثمن رخصة سير الكترونية.</p> <p>تنمية مستدامة.</p> <p>مجهود حربي.</p> <p>رسم حماية البيئة.</p>	وزارة المالية
16.37	<p>رسم ادارة محلية على ضريبة الدخل.</p> <p>رسم محافظة على الشاحنات والباصات.</p> <p>رسم وحدات ادارية.</p> <p>رسم ادارة محلية.</p> <p>رسم بلدية.</p> <p>رسم محافظة.</p> <p>رسم المحافظة على البيئة.</p>	وزارة الادارة المحلية
0.51	ثمن لصاقات	وزارة النقل
0.15	طابع خاص بمنظمة الهلال الأحمر.	وزارة الدولة لشؤون الهلال الأحمر السوري
0.04	طابع صحي.	وزارة الصحة
100 %		المجموع العام

## المطلب الثاني - أسس التكاليف بضريبة الدخل المقطوع على السيارات العامة في سورية :

سنعالج في هذا المطلب تكوين اللجنة المختصة بتصنيف السيارات العامة وعملها وبدء التكاليف بالضريبة وطبيها والتعاون بين الدوائر المالية و دوائر المواصلات للوصول للتكاليف المناسب مع كل نوع من أنواع السيارات الخاضعة لهذه الضريبة .

### الفرع الأول - اللجنة المركزية لتصنيف السيارات العامة في سورية:

تشكل لجنة التصنيف المركزية للسيارات العامة في سورية بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم وتكون مهمتها الأساسية إقرار جداول الضرائب السنوية على أرباح السيارات العامة في سورية وتقوم اللجنة بمهمتها قبل البدء بدورة التصنيف العام بالنسبة لضريبة الدخل المقطوع.

تكوين اللجنة المركزية لتصنيف السيارات العامة في سورية<sup>1</sup> :

- المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم رئيساً .
- معاون المدير العام التنفيذي عضو .
- مدير التشريع الضريبي عضو .
- مدير الالتزام عضو .
- ممثل عن مديرية مالية محافظة دمشق عضو .
- ممثل عن وزارة النقل عضو .
- خبير من ممارسي كل نوع من أنواع السيارات العامة عضو .
- عضو مقرر

و يحق لرئيس اللجنة دعوة من يراه من العاملين في الدولة لعضوية اللجنة المذكورة بصفة موظف خبير ويحدد تعويض كل من رئيس وأعضاء و خبراء و مقرر اللجنة بمبلغ /7,5/ ل.س وذلك عن كل سنة من سنوات الصنع لكل زمرة من أنواع السيارات العامة التي يتم تصنيفها سنوياً.

<sup>1</sup> - قرار وزير المالية رقم (596) ق.ع الصادر بتاريخ 2013/10/28.

### الفرع الثاني - آلية عمل اللجنة المركزية للتصنيف العام :

ترسل الهيئة العامة للضرائب والرسوم طلباً لمديريات المالية في المحافظات لوضع تصورها ودراستها لأرباح السيارات العامة في كل محافظة وترفع الدراسات إلى اللجنة المركزية للتصنيف العام حيث تقوم بدراسة على ما ورد لها من الدراسات المعدة في دوائر الدخل في المحافظات و تقوم بوضع الجداول الخاصة بالضريبة السنوية التي ستطرح على كل نوع من أنواع السيارات العامة.

تقوم اللجنة المركزية للتصنيف السيارات العامة في سورية بتقسيم السيارات العامة إلى خمس فئات حسب الوزن القائم لكل نوع من السيارات وهي على الشكل التالي<sup>1</sup> :  
الفئة الأولى : وسائل النقل العامة التي وزنها القائم بين (3501 كغ حتى 8000 كغ).

الفئة الثانية : وسائل النقل العامة التي وزنها القائم بين (8001 كغ حتى 13000 كغ).

الفئة الثالثة : وسائل النقل العامة التي وزنها القائم بين (13001 كغ حتى 19000 كغ).

الفئة الرابعة : وسائل النقل العامة التي وزنها القائم بين (19001 كغ حتى 26000 كغ).

الفئة الخامسة : وسائل النقل العامة التي وزنها القائم من (26001 كغ و ما فوق).  
وتحدد جداول التصنيف المركزية لكل فئة من هذه الفئات سنة صنع السيارة و مبلغ الضريبة المترتبة عن كل سنة بالإضافة إلى 2% نفقات تصنيف و 12% ضريبة على الرواتب و الأجور .

ومن خلال اطلاعنا على جداول التصنيف الصادرة عن اللجنة المركزية للتصنيف العام نجد أن السيارات التي تاريخ صنعها من عام 1990 معفاة من ضريبة الدخل المقطوع وبالتالي من نفقات التصنيف إلا أنها تخضع لضريبة الرواتب و الأجور والمحددة بمبلغ وقدره /1500/ ل .س .

<sup>1</sup> - قرار وزير المالية رقم (765) ق.ع الصادر بتاريخ 2013/12/17.

و تسري الجداول التي تقرها لجنة التصنيف المركزية على جميع محافظات القطر و تعدد قطعية بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث - بدء و طي التكاليف والتعاون بين دوائر الدخل والمواصلات لتحقيق الضريبة<sup>2</sup>:**

أولاً- البدء بالتكليف الضريبي للسيارات العامة وطي التكاليف :

يعتبر التسجيل الأول للسيارة ضمن فئة السيارات العامة بدأ لممارسة العمل لأول مرة , ويعتبر تبديل فئة السيارة من عامة للخاصة أو سحب لوحاتها وفقاً لأنظمة دوائر المواصلات بمثابة التوقف عن العمل الموجب للطي الجزئي للتكليف إذا تجاوزت مدته الستة أشهر ولا يعاد تصنيف السيارة المتوقفة عن العمل مهما طالت مدة توقفها و إنما يطوى تكليفها بنسبة مدة توقفها . و إذا عادت للعمل فيما بعد يبدأ ترتيب الضريبة عليها من أول الشهر الذي يلي تاريخ العودة لمباشرة العمل . و تعتبر الحالات التالية بمثابة توقف عن الضريبة و موجبة للتكليف بضريبة جديدة ان كانت تخضع لأي فئة من الفئات التي ذكرناها سابقاً:

- 1- تبديل نوع المحروقات للسيارة الناشئ عن تبديل المحرك الذي يعمل على البنزين بأخر يعمل على المازوت أو بالعكس .
- 2- كل تعديل يتم بصورة نظامية على عدد مقاعد السيارة أو في وزن حمولتها الصافية سواء بالزيادة أو بالنقصان و المقصود بالتعديل النظامي هو التعديل الذي يتم بموافقة دوائر المواصلات المختصة .
- 3- كل تبديل ينجم عنه تغيير فئة السيارة كأن تبدل من شاحنة إلى صهريج أو باص أو من شاحنة عادية إلى شاحنة قلاب أو العكس .
- 4- إضافة أو إلغاء مقطورة على رخصة سير السيارة المكلفة بالضريبة .
- 5- تفقد السيارة صفتها كسيارة عندما يطرأ على هيكلها تعديل أساسي يفقدها صفتها كواسطة نقل كأن تصبح جبالة أو كسارة أحجار أو آلة حفر و في هذه الحالات

<sup>1</sup> - الفقرة (هـ) المادة (44) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003.

<sup>2</sup> - تعليمات لجان التصنيف , وزارة المالية , عام 1982, ص 55.

يعتبر توقفها عن التكاليف نهائياً ويرجع لتحديد الوضع المادي للسيارة إلى سجلات دوائر المواصلات .

ثانياً: التعاون بين دوائر الدخل والمواصلات لتحقيق الضريبة<sup>1</sup>:

تزود دوائر المواصلات في المحافظات الدوائر المالية بالمعلومات الأساسية واللازمة لإخضاع السيارات العامة للضريبة وتتضمن المعلومات البيانات التالية :

1- رقم ونوع السيارة ومكان وتاريخ أول تسجيل لها بالفئة العامة .

2- اسم الصانع وسنة الصنع ونوع الوقود وعدد المقاعد .

3- أسماء مالكي السيارة و مقدار حصة كل منهم وعنوانه .

4- وزن الحمولة الصافي و قوة المحرك بالأحصنة .

5- عدد المقطرات و وزن حمولة كل مقطورة بالنسبة لشاحنات النقل .

ولا بد لنا في معرض هذا البحث أن نبين أن التصنيف بضريبة الدخل على السيارات العامة يقتصر على السيارات العاملة ضمن الفئة العامة ذات اللوحات الحمراء أما السيارات الخاصة ذات اللوحات السوداء فلا يشملها التكاليف لكن إذا ثبت للدوائر المالية من خلال الاستعلام استثمارها تجارياً بصورة دائمة ومستمرة و بذات الطرق التي تستثمر فيها السيارات العامة كأن يثبت استثمار السيارة السياحية الخاصة عن طريق تأجيرها إلى الغير أو بنقل الركاب بصورة دائمة ومستمرة, أما إذا حصل الاستثمار عرضياً فلا تخضع السيارة في هذه الحالة للتكاليف بالضريبة , وعلى دوائر الاستعلام المختصة التثبت من واقع الحال . وهنا ننوه إلى أن السيارات الخاصة التي يستثمرها أصحابها في مؤسساتهم الصناعية أو التجارية أو المشاريع لا تخضع للتكاليف حيث تعتبر من ضمن أصول المشروع التجاري أو الصناعي أو الخدمي وتضاف في هذه الحالة إيراداتها ونفقاتها إلى إيرادات ونفقات المشروع .

كما لا بد لنا من الإشارة إلى أن التصنيف المحدد للسيارات المستثمرة تجارياً بصدد ضريبة الدخل المقطوع يبقى نافذاً بحق مالك السيارة مهما تبدلت شخصياتهم , و بالتالي يعتبر تقديم بيان حال انتقال الملكية إلى الغير غير ذي موضوع ما دام التكاليف واقعاً على

<sup>1</sup> - يلاغ وزارة المالية رقم (524) ب / 24/8 , تاريخ 1970/7/6.



السيارة الواحدة بغض الطرف عن فعالية مالكها و في حال تبديل فعالية المكلف من مكان إلى آخر لا بد من اعادة التصنيف المحدد<sup>1</sup>.

#### الخاتمة :

من خلال دراستنا لضريبة الدخل على السيارات العامة نجد أنه من الأفضل التوجه إلى إلغاء الترسيم السنوي على المركبات العامة العاملة على المازوت بالتوازي مع ما تم تطبيقه على المركبات العاملة على البنزين , حيث يحقق ذلك سهولة في آلية التكليف و تخفيف الضغط على دوائر الدخل وسهولة في التحصيل وتبسيط العمل الإداري لكن نظراً لصعوبة تحديد وفرض مثل هذا الرسم على استهلاك مثل هذه المادة بالنسبة للسيارات العامة العاملة على المازوت وكون المازوت يستخدم في مجالات أخرى غير وقود السيارات كالتدفئة و الصناعة والزراعة .

فإن الحل برأينا لتحقيق هذا الأمر يتم من خلال تأمين المازوت الأخضر و تمويل المركبات و الآليات به وجعله الزامياً و بالتالي فإن فرض مثل هذا الرسم على استهلاك المازوت الأخضر يغدو ممكناً حيث لا تتأثر به أسعار مادة المازوت المستخدم في أغراض التدفئة و بالتالي إلغاء الرسم السنوي المفروض على المركبات العاملة عليه أسوة بتلك العاملة على البنزين , مع العلم أن نسبة المركبات العاملة على المازوت في سورية وفق بيانات وزارة النقل وصلت لحوالي (30%) من إجمالي عدد المركبات المسجلة لدى دوائر النقل والمواصلات حتى نهاية عام 2010 والمقدرة بحوالي (1,8) مليون مركبة .

<sup>1</sup> - بلاغ وزارة المالية رقم (2815-24/8) تاريخ 1965/3/3.

## قائمة المراجع:

### الكتب:

- 1- د. عصام الشهابي , أملية في التشريع الضريبي , جامعة حلب , 2011 .
  - 2- د .محمد خالد المهاني ، د .خالد شحادة الخطيب، د .ابراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2011 .
  - 3- د. محمد خالد المهاني، د .خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2011 .
- Hervey S. Rosen, Public finance, Richard D. Irwin, INC, United states of America, 1988.

### القوانين:

- قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم 60 لعام 2004 وتعليماته التنفيذية .
- المرسوم التشريعي رقم 75 لعام 2010 .

### الدوريات:

- د . منى محمود ادلبي , الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري(النطاق الشخصي), مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 29 العدد الثالث 2013 - .

### القرارات و البلاغات :

- مجموعة من القرارات و البلاغات الصادرة عن وزارة المالية .
- مجموعة من القرارات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب و الرسوم .
- تعليمات لجان التصنيف , وزارة المالية , 1982.

# الجهود الدولية والوطنية في مكافحة غسيل الأموال

طالب الماجستير: بشار حسين جمعه

كلية الحقوق - جامعة البعث

اشراف الدكتور: محمد الدالي

## الملخص

أخذت جريمة غسيل الأموال بعدا دوليا ، حيث امتد الاجرام المنظم فيها واستفاد من تطور التكنولوجيا ومزايا العولمة، وظهر ضرر هذه الجريمة على المجتمعات الوطنية فكان لا بد أن تتخذ مكافحة شكلا ومضمونا دوليين نظرا لكونها من اخطر الجرائم الحديثة لارتباطها بالأموال وكونها لم تأخذ تاصيلها في البنين القانوني الا عن طريق ابرام اتفاقيات دولية استهدفت وضع خطة عامة للتصدي لهذه الجريمة، والتي انعكست بدرجة كبيرة على الجهود الإقليمية والعربية وتماشيا مع الالتزامات الدولية وضعت سورية اليات قانونية ومؤسسية تهدف الى تنسيق وتوحيد الجهود للحد من انتشار هذه الظاهرة الخطيرة .

الكلمات المفتاحية: ظاهرة غسيل الأموال ، التعاون الدولي ، هيئة مكافحة غسيل الأموال وتمويل الارهاب

## International and national efforts to combat money laundering

### SYMMARY

The crime of money laundering has taken an international dimension, as organized crime has extended in it and benefited from the development of technology and the advantages of globalization, and the damage of this crime to national societies has appeared, so the fight had to take an international form and content due to its being one of the most dangerous modern crimes because it is linked to money and the fact that it has not been rooted in the legal structure Except by concluding international agreements aimed at developing a general plan to address this crime, which has largely been reflected in regional and Arab efforts. In line with international obligations, Syria has developed legal and institutional mechanisms aimed at coordinating and unifying efforts to limit the spread of this dangerous phenomenon.

**key words:** Money laundering , International cooperation

Anti-MoneyLaunderingandTerroristFinancingAuthority

## المقدمة:

إن اهتمام القانون الجنائي الداخلي بظاهرة الجريمة الوطنية التي تكتمل أركانها في إقليم دولة معينة، يعكس ضرورة اهتمام الجماعة الدولية بضرورة مكافحة ظاهرة الجريمة المنظمة العابرة للحدود، والتي تتجاوز في أركانها وآثارها الحدود الإقليمية للدول.<sup>1</sup> ويُعد التعاون الدولي لمكافحة الجرائم المنظمة العابرة للحدود، أحد ثمار تطور العلاقات الدولية ونتيجة منطقية وحتمية لما تشهده الجريمة في عصرنا الحالي من تطور متلاحق، حتى أصبح هذا التطور السريع في حد ذاته ظاهرة دولية، فظهرت الحاجة إلى تفعيل التعاون لمواجهة تلك الظاهرة.<sup>2</sup>

وجريمة غسل الأموال بأبعادها المتقدمة، المتمثلة بطابعها العابر للحدود، مثلت ظاهرة إجرامية خطيرة استوجبت تحدياً جديداً ومقلقاً للعديد من دول العالم، والتي ارتفع مستوى التعاون لديها خلال العقود الأخيرة من أجل التصدي للمنظمات الإجرامية العابرة للحدود، والتي تزداد قوة وتنوعاً لما تتمتع به من حركة عالية، وقدرة على استغلال التجارة المشروعة من أجل التستر وراءها، واستخدامها للنظام المصرفي العالمي لتكديس العائدات المتأتية من جرائمها وغسيلها، تتطلب لمواجهة تطوير البنى التشريعية العقابية والإجرائية للنظم المصرفية المالية على المستوى الوطني من ناحية، ومن ناحية أخرى تعزيز التعاون الدولي في المجال القانوني والقضائي والأمني.

أهمية البحث:

أضحى التعاون الدولي في مجال مكافحة جريمة غسل الأموال يشكل أهمية عملية ونظرية لكل الدول، للأسباب التالية:

- 1- أنه لا غنى لأي دولة عن الدخول في علاقات تعاون مع غيرها من الدول.
- 2- الحاجة الماسة لمثل هذا التعاون لتحقيق مصالحها الوطنية.

<sup>1</sup>- د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال المتحصلة من جرائم المخدرات، القاهرة، 2001، ص/447.

<sup>2</sup>- د. محمد عبد اللطيف فرج، مكافحة غسل الأموال دولياً وإقليمياً ومحلياً، بحث منشور في مجلة كلية الدراسات العليا، أكاديمية الشرطة العدد 18، كانون الثاني، القاهرة، 2008، ص/199.

3- إن التعاون الدولي لمكافحة مثل هذه الجرائم مرتبط بعمليات التنمية والتطوير والأمن بمفهومه الشامل.

#### إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية البحث في مدى نجاح الجهود الدولية والوطنية في علاج هذه الظاهرة من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

1- هل نجحت الجهود الدولية والوطنية في الحد على الأقل من هذه الظاهرة طالما

أنها فشلت في معالجتها بشكل نهائي

2- هل تعد الجهود الدولية أو بمعنى أصح هل التعاون الدولي أسهم في الحد من

غسيل الأموال حقيقي طالما أن هذه الظاهرة في تنامي مستمر رغم تعاطف

الجهود الدولية والوطنية للحد منها

3- غياب وجود رؤية واضحة حول هذه الظاهرة مما جعل موضوع معالجتها بالغ

الصعوبة.

#### أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في النقاط التالية :

1- بلورة الموقف الدولي الرامي نظريا للحد من هذه الظاهرة بما في ذلك الموقف

العربي الذي وصل الى حد مقبول في معالجة الظاهرة

2- الموقف الوطني من الظاهرة واليات تفعيل هذا الموقف وذلك كي تكون

الإجراءات المتخذة رادعة وكفيلة بتوفير الامن والاستقرار الاقتصادي الذي زعزته

هذه الظاهرة.

#### منهج البحث :

اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الاستقرائي من خلال تحليل نصوص الاتفاقيات

التي تناولت هذه الظاهرة واستشرف مايمكن أن يبني على هذا التحليل من أفكار قد

تساعد في علاج هذه الظاهرة أو الحد منها على أقل تقدير

حيث أصبح التعاون يحتل حجر الزاوية في مواجهة فعالة وشاملة لظاهرة غسل

الأموال، آخذين بعين الاعتبار أمرين أساسيين، الأول: عدم المساس بمبدأ سيادة الدولة

الإقليمية، والثاني هو ضمان حماية الحقوق والحريات الأساسية للأشخاص المشتبه فيهم أو المتهمين.<sup>3</sup>

واستناداً لما تقدم سوف يتم التطرق إلى التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال، من خلال البحث في مطلبين، **المطلب الأول**: مظاهر التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال. **والمطلب الثاني**: مظاهر التعاون العربي في مكافحة جريمة غسيل الأموال.

### المطلب الأول

#### مظاهر التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال

تطور مصطلح التعاون الدولي عبر التاريخ، حيث ارتبط تطوره بنشأة التنظيم الدولي والمنظمات الدولية ومتغيرات النظام العالمي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وكان لذلك الأثر المباشر على جميع أشكال هذا التعاون، بما في ذلك التعاون في المسائل الجنائية، والذي ارتبط تطوره أيضاً بالتغيير في مفهوم وحركة الجريمة وطنياً وعالمياً.<sup>4</sup>

ونظراً لتعدد وتشعب التطورات التي لحقت بجريمة غسيل الأموال، وبأساليب وأنظمة واستراتيجيات مكافحتها على المستويات الوطنية والدولية، كان لكل ذلك الأثر في صياغة مفهوم التعاون الدولي في مكافحة هذه الجريمة وتطوره وتحديد مفهومه.

وفي هذا المطلب سوف نتناول مظاهر التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال في فرعين، **الفرع الأول**: مفهوم التعاون الدولي، **والفرع الثاني**: صور التعاون الدولي.

<sup>3</sup>- د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2014، ص/369.

<sup>4</sup>- د. عمار بحبوح، التعاون الدولي في مكافحة جرائم الإرهاب، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2011، ص/2.

## الفرع الأول

### مفهوم التعاون الدولي

في هذا الفرع سوف يتم التطرق إلى التعاون الدولي بصفة عامة، وكذلك مفهومه بالنسبة لمكافحة الجريمة، وتحديد أهدافه ومبرراته.  
أولاً- تعريف التعاون الدولي بصفة عامة:

**التعاون لغةً:** هو مساهمة أو مشاركة مجموعة من الأفراد أو الجهات في عمل ما يخدم هدفاً مشتركاً، ويُقصد به أيضاً التضافر المشترك بين شخصين أو أكثر لتحقيق نفع مشترك أو خدمة مشتركة على وجه العموم.<sup>5</sup>

وبالتالي يمكن النظر إلى التعاون، على أنه تبادل العون والمساعدة وتضافر الجهود بين اثنين أو أكثر لتحقيق نفع أو خدمة مشتركة سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو الوطني، ويمتد مجال هذا التعاون ليشمل كافة محالات العلاقات السياسية والاقتصادية والعسكرية والاجتماعية.<sup>6</sup>

والتعاون بهذا المعنى يشكل أحد طرفي العلاقات الدولية، ويمثل الطرف الآخر الصراع الدولي، فمن خلال العودة إلى تاريخ العلاقات الدولية نجد أن النظام العالمي يعيش في حالة تأرجح نحو التوتر تارة أخرى.

وفي الوقت الذي يشهد العالم في عصرنا الحالي الاتجاه المندفع نحو التوتر والصراعات السائدة، نجده يشهد في الوقت نفسه اتجاهاً مندفعاً نحو التعاون أيضاً، وهنا الأمر عائد للتناقض الصارخ في بنية النظام السياسي العالمي بسبب العوامل التاريخية التي ساهمت في تأسيسه وتطوره، وكذلك تعدد الإيديولوجيات والسياسات التي اتبعتها تلك

---

5- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2010، ص/181.

6- د. علاء الدين شحاتة، التعاون الدولي لمكافحة الجريمة ((دراسة للاستراتيجية الوطنية للتعاون الدولي لمكافحة المخدرات))، القاهرة، دون ناشر، 2000، ص/2.



الدول، إلى جانب اختلاف مصالح الدول في تحديد الأساليب التي تتبعها في طريق تحقيق مصالحها تلك.<sup>7</sup>

وإذا كنا بصدد الحديث عن مفهوم التعاون الدولي فإن مصطلح الدولية هو الذي يتكفل بتعيين القوى التي تقوم بالتعاون فيما بينها، ويستلزم بالضرورة أن تكون القوى متجهة إلى أكثر من دولة، وبهذا الشكل يكون التعاون الدولي رابطة مشتركة في العلاقات الدولية، ويمتد ليشمل كافة مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية والأمنية.<sup>8</sup>

**وللتعاون الدولي نطاقان، الأول:** هو النطاق الضيق، والذي يقتصر على التعاون فيما بين الدول، **والثاني:** هو النطاق الواسع، ويمتد ليشمل التعاون بين عناصر اجتماعية تنتمي إلى أكثر من دولة، وهو ما يتفق مع حجم التعاون المطلوب الذي يجري في مجال مكافحة الجريمة المنظمة من خلال الدول والأجهزة الحكومية، كما يجري أيضاً عن طريق المنظمات غير الحكومية، والذي يتم عبر نطاق عالمي أو إقليمي أو ثنائي بين الدول، ولقد بات مبدأ التعاون الدولي من المبادئ القانونية الدولية من خلال تصدده قائمة الأهداف المبتغاة من وراء عمل الهيئات الدولية، وكونه في مقدمة المبادئ التي تقوم عليها الدول الأعضاء.<sup>9</sup>

### ثانياً- تعريف التعاون الدولي لمكافحة الجريمة:

واجه تحديد تعريف التعاون الدولي لمكافحة الجريمة، صعوبة تتجلى بعدم وجود مفهوم جامع ومانع له، وذلك لأسباب عديدة منها: اتساع المجال والصور والأشكال التي يمكن أن يتخذها هذا التعاون، وعدم إمكانية حصرها أو تحديد الوسائل الجديدة والمتجددة التي

<sup>7</sup>- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة ، مرجع سابق، ص/182.

<sup>8</sup>- د. عمار بحبوح، التعاون الدولي لمكافحة جرائم الإرهاب، مرجع سابق، ص/3.

<sup>9</sup>- د. محمد عبد الله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، دار النهضة، القاهرة، 2011، ص/603.

تجعل من هذا التعاون ظاهرة متغيرة ومتطورة باستمرار، بالإضافة إلى ارتباط هذا التعاون بمفاهيم الجريمة والإجرام التي من الصعب تحديد مفهوم ثابت ومحدد لها.<sup>10</sup>

ولكن على الرغم من ذلك فقد عرف بعض الفقهاء التعاون الجنائي الدولي على أنه: مجموعة من الوسائل التي يتم بموجبها تقديم دولة ما معونة سلطاتها التنفيذية أو القضائية أو التشريعية، إلى سلطات دولة أخرى على أساس احترام استقلال كل دولة في ممارسة اختصاصها الجنائي الإقليمي، أو الشخصي، أو العيني.<sup>11</sup>

وعرفه آخرون من الناحية الأمنية بأنه: أحد أوجه التعاون الدولي المتعددة الذي يهدف إلى ملاحقة المجرمين ومكافحة الجريمة باعتبارها مظهر حديث من مظاهر المصالح الدولية المتشابكة.<sup>12</sup>

بينما اتجه البعض الآخر إلى تعريف فكرة التعاون عندما عرف القانون الجنائي الدولي بأنه: ذلك الفرع من النظام القانوني الدولي الذي يمثل أحد الطرق المستخدمة لتحقيق أغراض المجتمع الدولي في منع الجريمة والحفاظ على المجتمع ومحاكمة المجرمين، وذلك من خلال تحقيق مصالح اجتماعية عالمية معينة.<sup>13</sup>

ويمثل التعاون الدولي لمكافحة الجريمة من الناحية الواقعية أحد صنوف التعاون بين الدول في علاقتها الخارجية، والتي تنصرف إلى تبادل العون والمساعدة وتضافر الجهود المشتركة بين عدة دول لتحقيق نفع أو خدمة أو مصلحة مشتركة لمواجهة مخاطر الإجرام، وما يرتبط به من مجالات أخرى ك مجال العدالة الجنائية، ومجال الأمن، أو

<sup>10</sup> - د. علاء الدين شحاته، التعاون الدولي لمكافحة الجريمة " دراسة للاستراتيجية الوطنية للتعاون الدولي لمكافحة المخدرات"، مرجع سابق، ص/18.

<sup>11</sup> - د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، الطبعة الرابعة، دار النهضة، القاهرة، 1982، ص/139.

<sup>12</sup> - د. ماجد ابراهيم علي، التنظيم الدولي الأمني ((دراسة في إطار النظرية العامة للتنظيم الدولي والمنظمات الدولية الأمنية))، بحث مقدم لمؤتمر خبراء وعلماء الشرطة، منشور في مكتبة مركز بحوث الشرطة، 1991، العددان الأول والثاني، القاهرة، ص/2.

<sup>13</sup> - د. محمود شريف بسيوني، المدخل لدراسة القانون الجنائي الدولي، مكتبة المعهد الدولي للدراسات الجنائية، سيراكوزا، إيطاليا، ص/1.

تخطي مشكلات الحدود، ومبدأ السيادة التي قد تعترض الجهود الوطنية لملاحقة المجرمين.<sup>14</sup>

وعندما يتم التعاون بين الدول بتبادل العون والمساعدة لتحقيق أغراضها المشتركة في التصدي لظاهرة جريمة غسيل الأموال المتحصلة من الجرائم المنظمة، لا بد من توافر ثلاثة عناصر لهذا التعاون:

وعندما يتم التعاون بين الدول بتبادل العون والمساعدة لتحقيق أغراضها المشتركة في التصدي لظاهرة جريمة غسيل الأموال المتحصلة من الجرائم المنظمة، لا بد من توافر ثلاثة عناصر لهذا التعاون:

1- العنصر الدولي: بمعنى أن تكون الأطراف المتعاونة دولاً تتمتع بالسيادة، أو أن تكون هناك منظمة دولية طرف في هذا التعاون.

2- رغبة الأطراف الدولية في التراضي فيما بينها على مكافحة الجرائم المنظمة، ومنها جريمة غسيل الأموال.

3- توافر أجهزة دولية متخصصة في مكافحة الجريمة في كل دولة من الدول المتعاونة.

**ثالثاً- مبررات التعاون الدولي:**

بات من المؤكد أن الدولة في المجتمع الدولي المعاصر لم تعد قادرة بحال من الأحوال عن الانفصال عن المجتمع الدولي الأشمل الذي تعيش في إطاره، بل أصبحت مدعوة ومدفوعة بعدة عوامل إلى التعاون مع غيرها من الدول في إطار هذا المجتمع، استناداً إلى مجموعة من العوامل والاعتبارات التي لا بد منها، وهي العوامل الفنية وال نفسية والاقتصادية والسياسية.

**أ- العوامل الفنية:**

أدى التقدم العلمي والفني الكبير إلى دفع مبدأ التعاون الدولي دفعات هامة، بسبب الإمكانيات الهائلة التي أصبحت متاحة أمام الإنسان لنقل الأشياء والأفكار عبر الحدود،

<sup>14</sup>- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة، مرجع سابق، ص/188.

والتي أدت إلى التأثير على مظاهر العلاقات الدولية، وأصبح ضرورياً استغلال منجزات الثورة العلمية والتقنية من خلال التعاون الوثيق بين الدول.

ويكفي أن نسلط الضوء على تلك المنجزات التي كسرت حاجز المسافات وفتحت أمام البشرية إمكانات هائلة، ولا سيما التعاون الدولي في ميدان الفضاء الخارجي، أو في مجال استكشاف واستغلال ثروات قاع البحار والمحيطات وفي ميدان نقل التكنولوجيا، لنصل إلى فكرة مفادها أن التقدم التقني جعل من مبدأ التعاون الدولي سمة من سمات العصر، ومطلباً من متطلباته الحيوية.<sup>15</sup>

#### ب- العوامل النفسية:

عرف العالم منذ وقت بعيد أولئك الذين يتطلعون تحت باعث العوامل النفسية والمعنوية إلى مد نشاطهم أو نشر أفكارهم عبر حدود الدول، ومما لا شك فيه أن المذاهب الفلسفية والنزاعات الاجتماعية تأتي في مقدمة تلك التيارات، الأمر الذي فرض التعاون الدولي كأحد المبادئ الأساسية لتنظيم المجتمع الدولي.

وقد كان لسلطة الصحافة ووسائل الإعلام تأثيراً مهماً في تعاضد الاعتبارات النفسية والمعنوية في تهيئة الأذهان، وفي خلق جو نفسي ملائم لقبول التعاون الدولي كحقيقة تفرضها اعتبارات العالم الذي نعيشه.<sup>16</sup>

#### ج- العوامل الاقتصادية:

تلعب العلاقات الاقتصادية دوراً كبيراً وأشد خطورة من أي نوع آخر من العلاقات الدولية، حيث كشفت الأزمات الاقتصادية التي تعرض لها العالم "وخاصة في فترة الحروب الكبرى" أهمية التعاون الدولي لتجاوز تلك الأزمات، كما ادى ظهور الدول

15 - د. عادل السيوي، التعاون الدولي في مكافحة جرمي غسل الأموال وتمويل الإرهاب، ط1، دار النهضة، القاهرة، 2008، ص/15.

16- مظهر جبران غالب المصري، التعاون الدولي في مكافحة الجريمة المنظمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 2008، ص/225.

الحديثة الاستقلال والتي تتميز اقتصادياتها بالضعف الشديد الى النظر للتعاون الدولي الاقتصادي باعتباره ضرورة لابد منها للحفاظ على الحد الأدنى من الاوضاع الاقتصادية الخاصة ببعض تلك الدول كما أدى ظهور بعض القوى الاقتصادية الكبرى والذي دفع بالدول في مناطق جغرافية معينة من العالم إلى إحكام التعاون فيما بينها، لخلق تكتلات اقتصادية في مواجهة الإجراءات الاقتصادية التمييزية وسياسيات الحماية الجمركية، وفي الوقت الذي لا تستطيع كل دولة بمفردها مواجهة أي تكتلات أخرى ، ونضرب مثلاً لذلك: التعاون الاقتصادي الأوروبي لمواجهة الولايات المتحدة الأمريكية من جهة واليابان من جهة أخرى.<sup>17</sup>

#### د- العوامل السياسية:

للعوامل السياسية النصيب الأكبر في مجال التعاون الدولي، وخاصة أن الدول الصغرى التي عانت من جور وتعسف أطماع الدول الكبرى التي تتوافر لديها القوة العسكرية والسياسية الكفيلة باحتواء غيرها، فوجدت بتعاونها مع بعضها البعض الخلاص من سلطة الدول الكبرى، إذا ما توحدت روابطها السياسية مع الدول الأكثر قوة وشدة.

ومن ناحية أخرى: قد تجد الدول الكبرى أنه بتوثيق علاقاتها السياسية مع الدول الأقل منها قوة يهيئ لها الأمر بتوطيد أمنها الخارجي لزيادة نفوذها، الأمر الذي يزيد من ثقلها السياسي في موازين القوى.<sup>18</sup>

#### رابعاً- أهداف التعاون الدولي:

ترتب على انتقال جريمة غسل الأموال من إطارها المحلي إلى إطارها الدولي عبر الدول آثار خطيرة وأضرار كثيرة ومتنوعة، تزايدت في حجمها ونطاقها مع نمو تلك

17 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/383.

18- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة ، مرجع سابق، ص/197.

الكيانات الإجرامية المنظمة وتضخم مجال عملها، وأصبحت جميع الدول ضحية لتلك الآثار والأضرار، بشكل مباشر أو غير مباشر، وخاصة مع عدم نفع القوة العسكرية في توفير الحماية من تلك الأضرار أو الأخطار.

وهذا الأمر أدى إلى تنامي قناعة المجتمع الدولي بوجه عام، بأنه لا مفر من تكوين استراتيجيات مواجهة لتلك النوعية من الجرائم قائمة على أساس تكاتف المجتمع الدولي بأسره، وإلى الإحساس بضرورة التعاون الدولي في تلك المواجهة في إطار تزايد الجهود الدولية المكثفة، وأصبح التعاون الدولي بحكم المنطق العقلاني يشكل الأساس المنطقي في استراتيجيات المواجهة، وكذلك شرط أساسي للمحاكمة وتبرير هام للوقاية.<sup>19</sup>

ومن خلال ذلك يتعين تحديد أهداف واستراتيجيات التعاون الدولي في مرحلة مكافحة جريمة غسيل الأموال، حتى يمكن وضع وتطبيق هذه الاستراتيجيات وقياس مدى فعاليتها بما تحققة من تلك الأهداف، وتحديد تلك الأهداف يتطلب بطبيعة الحال على المستوى الدولي تعاوناً وتنسيقاً كاملاً بين الدول، بحيث تستطيع من خلاله الوصول إلى هذه الأهداف المرجوة مع مراعاة مبدأ سيادة الدولة على إقليمها.<sup>20</sup>

ولكن على الرغم من نُبُل الغايات والأهداف المرجوة بين الدول، إلا أن التباين في نظمها القانونية والثقافية والاقتصادية كان من أهم المعوقات التي تواجه المجتمع الدولي بأسره في سعيه لتحقيق هذه الأهداف، وفي إطار الاستراتيجيات الخاصة بالوقاية، ينبغي أن يقوم التعاون الدولي على تحقيق العديد من الأهداف منها:

1- تقليل الفرصة المتاحة للأنشطة الإجرامية، من ناحية تخفيض الطلب على السلع والخدمات غير المشروعة، ومحاولة توفيرها بصورة مشروعة.

<sup>19</sup>- د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال، مرجع سابق، ص/447.

<sup>20</sup>- د. محمد عبد اللطيف فرج، نحو استراتيجية وطنية للسيطرة على غسل الأموال، محور التعاون الدولي، بحث منشور في مجلة كلية التدريب والتنمية، القاهرة، العدد الرابع، كانون الثاني، 2001، ص/135.

2- نشر الوعي بجريمة غسيل الأموال وأخطارها وأساليبها من خلال دور فعال لوسائل الإعلام، وترسيخ القيم الأخلاقية والقانونية من خلال البرامج التعليمية والتنشيطية.

3- توفير الضمانات اللازمة لحماية الأنشطة المشروعة، ومنع تسلل الكيانات الإجرامية إليها.<sup>21</sup>

**وبالتالي يمكننا إيجاز أهداف التعاون الدولي في مرحلة المكافحة بما يلي:**

- التعرف على الأشخاص الذين يزاولون أنشطة إجرامية منظمة، والعثور عليهم وجمع الأدلة الكافية لإدانتهم ومعاقبتهم.

- تعطيل عمل أنشطة الجماعات الإجرامية المنظمة، من خلال وضع المزيد من العقوبات أمامهم، وتضييق الخناق عليهم سواء بالإجراءات الأمنية أو التشريعية، للقضاء على مشكلة الملاذات الآمنة، والمعوقات الإقليمية أو الوطنية.

- حرمان المنظمات الإجرامية من اصول الأموال والفوائد التي تكون قد كسبتها من خلال الأنشطة غير المشروعة، وذلك عن طريق مصادرتها في البلدان التي استقرت بها، وذلك عن طريق تفعيل أسلوب التسليم المراقب في تعقب الأموال غير المشروعة حال تحركها عبر حدود البلدان.<sup>22</sup>

<sup>21</sup>- د. سناء خليل، الجريمة المنظمة عبر الوطنية والجهود الدولية ومشكلات الملاحقة القضائية، بحث منشور في المجلة الجنائية الحقوقية، المجلد 34، العددان الأول والثاني، 2000، ص/19/.

<sup>22</sup>- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة، مرجع سابق، ص/193/.

## الفرع الثاني

### صور التعاون الدولي

تختلف صور تعاون الدول فيما بينها في مكافحتها لجريمة غسيل الأموال، وهنا يمكننا التمييز بين منهجين أساسيين متبعين لتنظيم هذا التعاون:

**الأول هو المنهج الثنائي:** الذي يعتمد على إقامة شبكة من الاتفاقيات والترتيبات الثنائية، والتي تتناول في أغلب الأحيان وسيلة واحدة من وسائل التعاون الدولي والتي تشكل لكلا الدولتين المتعاقدتين أهمية مشتركة في مواجهة عمليات غسيل الأموال.

وتفضل الدول بشكل عام اللجوء إلى هذا المنهج على عكس الاتفاقيات متعددة الأطراف التي تفرض على الدولة الدخول في علاقات مع عدة دول، والتعامل مع نظم قانونية مختلفة مما يخلق مصالح متشابكة ومتعارضة.<sup>23</sup>

وقد وُجّهت انتقادات عديدة لهذا المنهج، منها أنه يجبر الدول على الاعتماد على شبكة من الاتفاقيات عادةً ما تكون نتائجها غير متكاملة، ومن ثم غير فعالة، وذلك لأسباب عدة أبرزها: تأثر تلك الاتفاقيات الثنائية بالعديد من العوامل التاريخية والسياسية والدبلوماسية التي تربط بين الدولتين، وما يلحق تنفيذ تلك الاتفاقيات من معوقات ترتبط باختلاف الأنظمة القانونية، وقد تضطر الدولة بصدد تعاملها مع ملف واحد إلى التعامل مع العديد من الأنظمة القانونية المتباينة.<sup>24</sup>

**والثاني هو المنهج المتكامل،** حيث تسعى الدول من خلاله للتغلب على الإشكاليات الناجمة عن تطبيق المنهج الثنائي عبر عقد اتفاقيات أكثر شمولاً وأوسع نطاقاً من حيث أطرافها (عالمية أو إقليمية)، أو من حيث موضوعها، الأمر الذي يزيد من فعالية تلك الاتفاقيات، وينسق جهود التعاون بين الدول ويتيح لسلطات تنفيذ القانون في الدول الأطراف قدرًا كافيًا من المرونة والتحول بسهولة من أسلوب لآخر.

<sup>23</sup>- د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال، مرجع سابق، ص/463.

<sup>24</sup>- مصطفى عبد الرحمن، مكافحة الجريمة المنظمة في ضوء المعاهدات الدولية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، 2010، ص/128.



وتشكل كل من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات (اتفاقية فيينا 1988 Vienna)، واتفاقية ستراسبورغ Strasbourg و اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية (اتفاقية بالرمو 2000 Palermo)، أمثلة للمنهج المتكامل في تنظيم وضبط التعاون بين الدول في مسائل العقوبات.<sup>25</sup> لذلك فإننا في هذا الفرع سوف نستعرض صور التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال على المستوى الثنائي، وصور التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال على مستوى الاتفاقيات متعددة الأطراف.

### أولاً- صور التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال على المستوى الثنائي:

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من الدول التي تمسكت بصور الاتفاقيات الثنائية في مجال التعاون الدولي لمكافحة جريمة غسيل الأموال، حيث يمثل المنهج الثنائي لديها الإطار الشامل لمعاهدات المساعدات القانونية المتبادلة في مكافحتها للمخدرات وغسيل الأموال، وتعد اتفاقيتها الموقعة مع سويسرا عام 1973 هي أول المعاهدات ذات المنهج الثنائي، وغيرها من الاتفاقيات التي سنستعرضها تالياً.<sup>26</sup>

#### 1. الاتفاقية الأمريكية- السويسرية:

تعتبر هذه الاتفاقية مدخلاً مهماً لتحليل تجربة الولايات المتحدة في مجال الاتفاقيات الثنائية للمساعدة القانونية المتبادلة، بوصفها أول اتفاقية من نوعها تبرمها الولايات المتحدة في هذا المجال، حيث تم توقيع الاتفاقية في 1973/5/25، ودخلت حيز النفاذ في 1977/1/23.

<sup>25</sup>- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة ، مرجع سابق، ص/213.

<sup>26</sup> - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/386.

وقد نجحت هذه الاتفاقية في الوفاء بقدر متوازن بين الاحتياجات المتبادلة لسلطات تنفيذ القانون في كلا البلدين، منهما ما تحقق في مجال السرية المصرفية.

فالمادة /47/ من قانون البنوك السويسري تقضي بأن يعاقب بالسجن لمدة ستة أشهر أو بالغرامة التي قد تصل إلى /50/ ألف فرنك سويسري، كل موظف في البنك يقوم بانتهاك واجب السرية المصرفية، وكل من يحث شخص آخر على انتهاك هذا الواجب.

كما أن المادة /297/ من قانون العقوبات السويسري تنص على تجريم كشف سر من أسرار الأعمال أو الصناعة لأي وكالة رسمية أجنبية، أو منظمة أجنبية أو مشروع خاص، سواء بطريق مباشر أو غير مباشر عن طريق وكيل.

وقد تسبب هذان النصان في عرقلة الجهود الأمريكية للحصول على السجلات والوثائق المصرفية والتجارية والمالية من الجانب السويسري، لذلك كان الهدف من هذه الاتفاقية هو اختراق قوانين السرية المصرفية السويسرية وتحقيق حرية الوصول إلى السجلات والوثائق التي تحتفظ بها هذه البنوك وغيرها من المؤسسات المالية، بغرض الحصول على أدلة مقبولة للإدانة في جرائم غسيل الأموال المنظورة أمام القضاء الأمريكي.<sup>27</sup>

وفي نفس الوقت حققت هذه الاتفاقية المصلحة السويسرية من خلال حماية أي طرف بريء يظهر اسمه في الوثائق المطلوبة للولايات المتحدة، فضلاً عن منع الولايات المتحدة من استخدام المعلومات التي تحصل عليها في الدعاوى المقامة لديها بشأن جرائم التهرب الضريبي، والجرائم المالية الأخرى.

فقد نصت المادة العاشرة من الاتفاقية على ذلك من خلال السماح للطرف المطلوب منه المساعدة القانونية بموازنة مصلحة الطرف البريء مع أهمية الدعوى الجنائية في الدولة المطالبة، حيث جاء فيها:

---

27 - د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة ، مرجع سابق، ص/213.

"ومع ذلك فإنه إذا تمت الإشارة إلى طرف بريء، تعين على سويسرا تقديم المعلومات المطلوبة، بشرط استيفاء الشروط التالية:

- أن يكون الطلب متعلقاً بتحقيق أو دعوى في جريمة خطيرة.
- أن يكون الإفشاء هاماً للحصول على حقائق، أو إثباتاً لوقائع لها أهمية في التحقيق أو الدعوى.
- أن يكون قد تم بذل جهود مقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية للحصول على تلك المعلومات بطرق أخرى."

**والجدير بالذكر:** أنه من الدوافع الأساسية لعقد تلك الاتفاقية هو تخوف سويسرا والولايات المتحدة الأمريكية من قيام عصابات الجريمة المنظمة باستغلال القوانين السويسرية المتعلقة بالسرية المصرفية في إخفاء عائداتها غير المشروعة لسنوات طويلة، وهو ما جاء واضحاً في المواد (6 و8) من الاتفاقية، والتي أوجبت على السلطات السويسرية تقديم المساعدة المطلوبة بصدد التحقيقات المتعلقة بالجريمة المنظمة بصفة عامة، ولو لم يتحقق شرط التجريم المزدوج، شريطة أن تكون المساعدة ضرورية، وأنها ستسهم في تيسير إجراءات المحاكمة، والعقوبة المفروضة سيكون لها تأثير فعال على المنظمة الإجرامية، وهو ما ينبغي على السلطات الأمريكية إثباته.<sup>28</sup>

**ولكن على الرغم من ذلك:** فقد واجه التطبيق العملي للاتفاقية صعوبة، بسبب القصور في نصوصها، وتمثل في النقاط التالية:

- نصت الفقرة /أ/ من المادة /36/ على أنه عند تلقي طلب المساعدة تقوم الدولة المطلوب منها تقديم المساعدة بإبلاغ الشخص الذي يتعين عليه الإدلاء بشهادته، أو تقديم مستندات، أو سجلات، أو أدلة مطلوبة.

28 - د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال، مرجع سابق، ص/470.

ويتيح هذا النص نوعاً من التحذير، أو الإنذار المبكر للمشتبه بهم بصدد التحقيقات التجارية، الأمر الذي يسمح لهم بتهديب الأصول التي يجري اقتفاء أثرها، وإتلاف الوثائق، والمستندات، والأدلة المستهدفة بطلب المساعدة.

- تقضي المادة /37/ من الاتفاقية بأن القانون السويسري هو الذي يحكم صلاحية طلبات المساعدة المقدمة إلى سويسرا، وفي ذات الوقت الذي يجيز فيه ذلك القانون الإعراض عن هذه الطلبات، ورفع الدعاوى القضائية بشأنها، والبت فيها من قبل السلطات السويسرية وحدها دون إشراك الجانب الآخر في ذلك.

ويتيح هذا النص وضع العراقيل في سبيل الحصول على الأدلة اللازمة في الحالات التي يجري الاعتراض على مشروعية الطلبات المقدمة بشأنها.

- تتطلب الفقرة (1- أ) من المادة /29/ من الاتفاقية أن يشتمل طلب المساعدة القانونية على وصف لبيانات الشخص المطلوب محل التحقيق، أو الدعوى، والوصف القانوني للأفعال المتهم بارتكابها أو المطلوب إثباتها، وفي ذلك إتاحة له لإعداد دفاعه عن هذه الدعوى، والتشكيك في نظرية الادعاء بشأنها، والاعتراض أمام القضاء السويسري على طلب المساعدة المتعلق بها.

ومع عدم إنكارنا لمشروعية هذا الأمر طالما أنه مازال متهماً وليس محكوماً، إلا أنه يسهم في عرقلة التحقيقات والملاحقات التي تجريها السلطات الأمريكية في مثل هذه الدعاوى.<sup>29</sup>

## 2- الاتفاقية الأمريكية - الإيطالية:

وقعت الولايات المتحدة مع إيطاليا في 1982/1/9 اتفاقية بقصد الحصول على مساعدات قانونية قضائية مختلفة.

---

29 - د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة، مرجع سابق، ص/217/.

واشتملت هذه الاتفاقية على أحكام تتعلق بطلب تلقي الشهادة في الدولة طالبة، حيث تضمنت هذه الاتفاقية إجبار الشاهد على الإدلاء بشهادته من قبل الدولة المطلوب منها المساعدة، وذلك في الحالات التالية:

- إذا لم يتوافر لدى الدولة المطلوب منها المساعدة سبباً معقولاً يدعوها لرفض الطلب.
- إذا كان سيتم إجبار الشخص على الإدلاء بشهادته لظروف مماثلة في الدولة المطلوب منها المساعدة.
- أن تشهد السلطة المركزية في الدولة طالبة بأن شهادة هذا الشخص هامة، وذلك سنداً للمادة 15/ من الاتفاقية.

كما اشتملت الاتفاقية على أحكام تتعلق بإمكانية التعاون في مجال تجميد ومصادرة الأموال والأصول غير المشروعة حسب نص المادة 18/ من الاتفاقية.

وتتمثل صور المصادرة والتجميد في حالات الطوارئ، حيث يمكن للدولة المطلوب منها المساعدة تجميد الأصول الموجودة لديها والمعروضة للمصادرة، لغاية الانتهاء من الدعاوى القضائية المطلوبة.<sup>30</sup>

### 3- الاتفاقية الأمريكية- جزر الكايمان:

تم توقيع هذه الاتفاقية عام 1984 على أثر تورط بنك (نوفوسكوشيا/فرع الكايمان) بعمليات تهريب المخدرات، حيث فرضت المحاكم الأمريكية بموجبها تسليم مستندات البنك، وبشكل عام التزمت حكومة الكايمان وفقاً لهذه الاتفاقية بإرسال المعلومات المالية

---

30 - د. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، ط1، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 1997، ص 271/.

المتعلقة بالمخدرات، وذلك خلال أسبوعين من تلقيها طلبات المساعدة من السلطات الأمريكية.<sup>31</sup>

ثانياً- صور التعاون الدولي في مكافحة جريمة غسيل الأموال على مستوى الاتفاقيات متعددة الأطراف:

اقتنعت الدول بضرورة تنسيق وتوحيد جهودها المشتركة في إطار علاقات دولية تعاونية تستهدف زيادة فاعلية مكافحة جريمة غسيل الأموال، باعتبار أن مسرح هذه الجريمة قد يتسع ولا بد من محاصرته، سواءً عن طريق اتفاقيات دولية ثنائية أو إقليمية بآليات متعددة متخصصة في مكافحة هذا النشاط الإجرامي في صورة تعاون.

وقد أدت التجارب الدولية الناجحة في هذا المجال إلى تشجيع الأطراف لزيادة وتطوير تعاونها بما يحقق الأهداف المرجوة منها، وأهم ما يميز تلك الاتفاقيات هو قدرتها على دمج الأساليب المختلفة للتعاون بين الدول في تصنيف شامل يسمح بالاستخدام الكامل أو بالتناوب لتلك الأساليب، ويزيد من فعاليتها وينسق جميع جهود التعاون.<sup>32</sup>

وتتضح صور وأشكال هذا التعاون من خلال الاتفاقيات الدولية متعددة الأطراف على النحو التالي:

## 1- لجنة بازل:

في العام 1988 قامت لجنة من ممثلي المصارف المركزية والسلطات الرقابية والإشرافية في ألمانيا وإيطاليا وبلجيكا والسويد وفرنسا ولكسمبورج وبريطانيا وهولندا وكندا

31 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/390.

32 - د. محمود شريف بسيوني، غسل الأموال "الاستجابات الدولية وجهود مكافحة الإقليمية والوطنية"، ط1، دار الشروق، القاهرة، 2002، ص/60.

واليابان والولايات المتحدة الأمريكية، بإصدار وثيقة تعرف باسم "لجنة بازل"، وهذه الوثيقة تمنع الاستخدام الإجرامي للنظام المصرفي لأغراض غسل الأموال.<sup>33</sup>

وتدعو هذه الوثيقة الأوساط المصرفية إلى الالتزام بعدد من المبادئ الأساسية لمواجهة عمليات غسل الأموال، والتي تتم من خلال الأنشطة المصرفية، ومن هذه المبادئ، مبدأ التحلي بالمزيد من اليقظة، ولا سيما في مجال التعرف إلى العملاء والامتثال للقوانين واللوائح الخاصة بالمعاملات المالية، ورفض التعاون مع التعاملات التي يتضح ارتباطها بتمويه مصدر الأموال، والتعاون مع سلطات القضاء والشرطة وغيرها من سلطات تنفيذ القوانين إلى أقصى مدى تسمح به اللوائح المتعلقة بصون أسرار العملاء.<sup>34</sup>

## 2- اتفاقية فيينا 1988Vienna:

في العام 1988 جاءت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤتمرات العقلية (اتفاقية فيينا 1988Vienna)، لتتص على ضرورة اتخاذ الدول الأطراف الإجراءات التشريعية اللازمة لتحريم بعض الأفعال التي تكون في جوهرها عمليات غسل الأموال، من خلال تحويل الأموال أو نقلها أو إخفائها أو تمويه حقيقتها أو اكتساب أو حيازة أو استخدام الأموال، مع العلم بأنها مستمدة من إحدى جرائم الاتجار بالمخدرات.<sup>35</sup>

## 3- مؤتمر القمة الاقتصادي السنوي الخامس عشر:

عُقد مؤتمر القمة الاقتصادي السنوي الخامس عشر في الفترة ما بين 14-16 تموز 1989، لرؤساء دول وحكومات الدول الصناعية الرئيسية السبعة وذلك لتطوير سياسة

33 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/391.

34 - د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال، مرجع سابق، ص/32.

35 - د. هدى قشقوش، جريمة غسل الأموال في نطاق التعاون الدولي، د/ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص/30.

مكافحة غسل الأموال الناجمة عن الأنشطة الإجرامية وانبثق عنه مجموعة العمل المالي الدولية، بما يعرف باسم (الفاتف FATF) وأصدرت تلك المجموعة توصياتها الأربعين، بحيث تكون منهجاً على الصعيدين المحلي والعالمي، وتتخلص تلك التوصيات بوضع إطار عام لجهود الدول في مكافحة ظاهرة غسل الأموال من حيث التجريم ووضع الإجراءات الفعالة لتجميد العائدات الإجرامية ومصادرتها وفقاً لاتفاقية فيينا Vienna 1988، وتعزيز التعاون الدولي من خلال الاتفاقيات متعددة الأطراف والثنائية لتفعيل آليات مكافحة غسل الأموال.

#### 4- اتفاقية ستراسبورغ Strasbourg :

وقعت الدول الأعضاء في مجلس أوروبا وعدد من الدول، اتفاقية بشأن غسل وتعقب وضبط ومصادرة العائدات الجرمية المتحصلة من الجريمة في 1991/1/8 وأطلق عليها اسم اتفاقية ستراسبورغ Strasbourg، حيث قررت هذه الاتفاقية الإجراءات والنظم المتبعة، والتي يجب على الدول الأطراف اتخاذها من حيث الإجراءات التشريعية والتدابير المهمة، باعتبار بعض الحالات جرائم تعاقب عليها التشريعات الوطنية، ومنها تحويل أو نقل الأموال المتحصلة من الجريمة وإخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للأموال، واكتساب أو حيازة أو استخدام الأموال أو الاشتراك في ارتكاب أحد هذه الجرائم المحددة لغسيل الأموال.

#### 5- القمة العالمية للمخدرات:

أعمال الدورة الاستثنائية العشرين للجمعية العامة للأمم المتحدة في الفترة ما بين 8-10 حزيران 1998 في نيويورك Newyork، وأطلق عليها اسم القمة العالمية للمخدرات، حيث تعهدت الدول الأعضاء في الأمم المتحدة ببذل كافة الجهود لمكافحة غسل الأموال، وقد حدث قرار الجمعية الدول الأعضاء على تنفيذ كافة التدابير وفقاً للمبادئ الدستورية لكل دولة عن طريق:



- إنشاء إطار تشريعي لتجريم غسل الأموال المتأتية من الجرائم وكشفها والتحري عنها وملاحقتها وضبطها وتجميدها ومصادرتها.

- أن يكون هناك تعاون دولي لتبادل المساعدة القانونية في الأمور المتعلقة بغسيل الأموال ضمن اتفاقيات بين الدول.

- صيانة النظم المالية الوطنية والدولية، من خلال اشتراطات خاصة بهوية العملاء، وحفظ السجلات المالية، والإبلاغ عن أي نشاط مشبوه وإزالة المعوقات المتمثلة بسرية الحسابات المصرفية، أمام الجهود المبذولة لمنع غسل الأموال وتسليم المجرمين الضالعين في هذه الأعمال.<sup>36</sup>

## 6- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية (بالرمو Palermo 2000):

عالجت هذه الاتفاقية العديد من المسائل أهمها تجريم المشاركة في المجموعات الإجرامية المنظمة، وتجريم غسل عائدات الجرائم، وتجريم الفساد، كما أقرت مسؤولية الهيئات، الاعتبارية عن جريمة غسل الأموال، إضافة إلى موضوع التعاون الدولي في مجال مصادرة الأموال والتصرف في عائدات الممتلكات المصادرة، وموضوع الولاية القضائية، وتسليم المجرمين والمساعدات القانونية المتبادلة، وتجريم عرقلة سير العدالة ومساعدة الضحايا وحمايتهم، وتدابير تعزيز التعاون مع أجهزة تنفيذ القانون، والتعاون في مجال تنفيذ القانون وجمع وتبادل المعلومات عن طبيعة الجريمة المنظمة.<sup>37</sup>

36 - د. حمدي عبد العظيم، غسل الأموال في مصر والعالم، مرجع سابق، ص /272/.

37 - هاني السبكي، عمليات غسل الأموال "دراسة موجزة وفقاً للمنظور الإسلامي ولبعض التشريعات الدولية والوطنية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص/266/.

## 7- اتفاقية ماستريخت 1993:

تكمن أهمية هذه الاتفاقية بالدرجة الأولى، في أنها وضعت أسس التعاون في المجالات الأمنية والقضائية بين دول الاتحاد الأوروبي، لمواجهة جرائم الاتجار بالمخدرات والجرائم الأخرى الخطيرة ذات الطابع الدولي، ومن بينها جريمة غسيل الأموال.<sup>38</sup>

## 8- اللائحة النموذجية لغسيل الأموال ومصادرة الأصول لمنظمة الدول الأمريكية:

صدرت اللائحة النموذجية لغسيل الأموال ومصادرة الأصول لمنظمة الدول الأمريكية عام 1993 عن لجنة تعاون الدول الأمريكية في مكافحة المخدرات والمنبتقة عن منظمة الدول الأمريكية، وقد أوصت الجمعية العامة للمنظمة الدول الأعضاء فيها باتباع أحكام هذه اللائحة في تشريعاتها الوطنية، وفي علاقاتها المتصلة بغسيل الأموال ومصادرة الأصول.

وبتحليل نصوص هذه الاتفاقية، نجد أنها تضمنت قواعد إجرائية وموضوعية أساسها في اتفاقية فيينا Vienna 1988، حيث أشارت اللائحة إلى تعداد صور السلوك أو النشاط الإجرامي لغسيل الأموال، وتحديد الاختصاص القضائي والإجراءات الوقائية المتعلقة بالتملكات أو العائدات أو الوسائط، وقواعد المصادرة والتصرف في حصيلتها، والتزامات المؤسسات المالية بشكل مفصل، وأحكام المسؤولية الجنائية لهذه المؤسسات والقواعد المنظمة للتعاون الدولي في مجال مكافحة جريمة غسيل الأموال، كما أكدت على عدم الاعتداد بمبدأ سرية الحسابات المصرفية لعدم إعاقة الالتزام بأحكام هذه اللائحة.<sup>39</sup>

38 - د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة من الجريمة المنظمة، مرجع سابق، ص/226.

39 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/395.

## المطلب الثاني

### مظاهر التعاون العربي في مكافحة جريمة غسيل الأموال

تستند الجهود العربية في مكافحة جريمة غسيل الأموال إلى الالتزامات الواردة في المواثيق والاتفاقيات الدولية، والتي أكدت على مبدأ التعاون لمكافحة هذه الظاهرة عبر إبرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف لهذا الغرض من جهة، ومن جهة أخرى على إدراك تلك الدول للخطورة الإجرامية وللآثار الخطيرة التي تحملها تلك الجريمة بين ثناياها، مما يستوجب معه إدراكاً حقيقياً لمواجهة تلك الجريمة.

لم تقف الدول العربية مكتوفة الأيدي أمام الجهود الدولية لمكافحة عمليات غسيل الأموال، وتعد جامعة الدول العربية الأداة الفعلية والحقيقية لتلك الجهود، التي عبّرت من خلالها الدول العربية عن إرادتها الحقيقية في مكافحة الجريمة المنظمة بشكل عام، وجريمة غسيل الأموال بشكل خاص، وذلك سعياً وراء تحقيق الأمن الداخلي للدول الأعضاء فيها من خلال مجلس وزراء الداخلية العرب، حيث تم إقرار حزمة من الاتفاقيات العربية والانضمام إلى المواثيق الدولية، ولا سيما اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية (اتفاقية فيينا Vienna 1988)، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة العابرة للحدود (اتفاقية بالرمو Palermo 2000)، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (اتفاقية فيينا Vienna 2003).<sup>40</sup>

لذلك سوف نتناول في هذا المطلب مظاهر التعاون العربي في مكافحة جريمة غسيل الأموال في فرعين، الفرع الأول: صور التعاون العربي في مكافحة جريمة غسيل الأموال، والفرع الثاني: التجربة السورية في مجال مكافحة جريمة غسيل الأموال.

40 - د. محمد حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، مرجع سابق، ص/629.

## الفرع الأول

### صور التعاون العربي في مكافحة جريمة غسيل الأموال

سعت الدول العربية إلى إقرار حزمة من الاتفاقيات العربية المعنية بمكافحة جريمة غسيل الأموال، وبذل مجلس وزراء الداخلية العرب جهوداً كبيرة متواصلة في تحقيق أهدافه لمواجهة الجريمة بأشكالها وصورها المختلفة والحد منها والسيطرة عليها، والتي تستند إلى الاستراتيجية الأمنية العربية التي اعتمدها المجلس عام 1983، والتي تم تطويرها في عام 2000 في ضوء المستجدات والمتغيرات الدولية في هذا المجال.

ونظراً للعلاقة التبادلية المباشرة وغير المباشرة بين بعض الجرائم من جهة، وجريمة غسيل الأموال من جهة أخرى، فقد أولى مجلس وزراء الداخلية العرب اهتماماً خاصاً بمكافحة جريمة غسيل الأموال، بهدف تجفيف منابع الجريمة والحد منها والسيطرة عليها، وذلك من خلال صدور العديد من الاتفاقيات ذات الصلة بمكافحة جريمة غسيل الأموال، والتي سنستعرضها وفق الآتي:<sup>41</sup>

#### أولاً- الاتفاقيات التشريعية العربية المتعلقة بمكافحة جريمة غسيل الأموال:

بالإضافة إلى قيام الدول العربية بالانضمام إلى الاتفاقيات والمواثيق الدولية المعنية بمكافحة جريمة غسيل الأموال، قامت الدول العربية بوضع عدد من الاتفاقيات الثنائية ومشاريع قانونية تتعلق بمكافحة جريمة غسيل الأموال، والجرائم المتعلقة بها، تمثل أهمها بالآتي:

41 - د. عبد الفتاح سليمان، مكافحة غسل الأموال "أهمية مكافحة غسل الأموال دولياً ومحلياً، د/ط، المحلة الكبرى، دار الكتب القانونية، 2006، ص/49/.

## 1- القانون العربي الموحد النموذجي للمخدرات سنة 1986:42

هدف هذا القانون إلى إيجاد منظومة مرجعية لجميع الدول الأعضاء، تكون بمثابة نبراس يسهل الاهتمام به والرجوع إليه، عند وضع أي قوانين جديدة تعالج مشكلة المخدرات والمؤثرات العقلية أو عند تعديل، أو تلاقي قصور التشريعات القائمة بالفعل حال وجودها.

كما أشار القانون المذكور إلى تشديد العقوبة على الاتجار بالمخدرات والمؤثرات العقلية التي وصلت لحد الإعدام، وقد تضمن ضرورة تشكيل لجنة وطنية لمراقبة الإدمان على المخدرات والمؤثرات العقلية، وعدم إقامة الدعوى الجنائية على من يتقدم من متعاطي المواد المخدرة من تلقاء أنفسهم للعلاج.

وتضمنت المادة /49/ من القانون بأنه: (يجوز للمحكمة المختصة أن تلقي الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة لكل من استورد أو صدر أو نقل أو زرع أو أنتج أو صنع أو حاز أو توسط في شيء ما ... بقصد الاتجار أو أتعز فعلاً في غير الأحوال المرخص بها في هذا القانون).

لذلك نجد أن هذا القانون قد مس جانباً مهماً من جوانب مكافحة غسل الأموال، حيث أرسى مبدأ ومفهوم المصادرة بالنسبة للأموال المتأتية من الاتجار بالمخدرات والمؤثرات العقلية سواء كانت منقولة أو غير منقولة، وكذلك مواجهة أصول تلك الأموال، مما يحول دون قيام أصحابها بنقلها ودمجها مجدداً عبر القنوات المصرفية الشرعية، بهدف تمويه مصادرها وإكسابها صفة الشرعية.

---

42 - هشام النور، مجالات التعاون الدولي في الرقابة على المخدرات والمؤثرات العقلية، بحث منشور في مركز الدراسات والبحوث، أكاديمية نايف للعلوم العربية والأمنية، الرياض، 2003، المجلد 314، ص/175 وما بعدها.

## 2- الاتفاقية العربية لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية (تونس 1994):

تم التوقيع على هذه الاتفاقية في تونس بتاريخ الخامس من شهر كانون الأول 1994، التي واجهت ظاهرة غسيل الأموال المستمدة من الاتجار غير المشروع بالمخدرات بتدابير مماثلة لما ورد بنصوص اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية (اتفاقية فيينا 1988 Vienna).

وقد عبرت الاتفاقية في ديباجتها عن القلق الذي يساور الدول العربية الأطراف في هذه الاتفاقية، من ازدياد حجم إنتاج المخدرات والمؤثرات العقلية والطلب عليها والاتجار فيها بصورة غير مشروعة على المستوى الدولي، مما يشكل تهديداً خطيراً لصحة البشر ورفاهيتهم ويلحق بهم بالغ الضرر بالقيم الاجتماعية والثقافية والأسس الاقتصادية والسياسية للمجتمعات البشرية كافة شرائحها.

وصدرت هذه الاتفاقية مكونة من /36/ مادة تناولت أحكام الجرائم والتدابير والتحفظ والمصادرة وأحكام تسليم المجرمين والتعاون القضائي المتبادل والمساعدة القانونية المتبادلة والتعاون الإجرائي.

حيث حرصت الاتفاقية على إبراز أهمية التعاون الإجرائي بين الأطراف لمكافحة الجرائم المنصوص عليها في الاتفاقية، و أوجبت على الدول الأطراف التعاون بصورة وثيقة وبما يتفق مع نظمها القانونية والإدارية الداخلية، بغية تعزيز فعالية وإجراءات تنفيذ القوانين اللازمة لمنع ارتكاب الجرائم المذكورة، ومنها جريمة غسيل الأموال.<sup>43</sup>

43 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/561.

### 3- الاتفاقية العربية لمكافحة الإرهاب 1998:44

دخلت هذه الاتفاقية حيز النفاذ اعتباراً من 1999/6/7، وبموجب أحكامها فإنه إذا تقرر تسليم الشخص المطلوب تسليمه، تلتزم كل من الدول المتعاقدة بضبط وتسليم الأشياء والعائدات المتحصلة من الجريمة الإرهابية أو المستعملة فيها أو المتعلقة بها للدول الطالبة، سواء وُجدت في حيازة الشخص المطلوب تسليمه أو لدى الغير.

كذلك يتعين على الدولة المطلوب إليها تسليم الأشياء والعائدات، اتخاذ جميع التدابير والإجراءات التحفظية اللازمة لتنفيذ التزامها بتسليمها، ولها أيضاً أن تحتفظ مؤقتاً بهذه الأشياء أو العائدات إذا كانت لازمة لإجراءات جزائية تتخذ بصددها، أو أن تسلمها إلى الدولة الطالبة بشرط استردادها منها لذات السبب، وبالتالي نجد أن إحباط استخدام العصابات الإرهابية لعائدات جرائمهم، إنما يُعد بمثابة تحجيم لأنشطة غسل الأموال بطريقة أو بأخرى، وتهدف تلك العصابات إلى تموية تلك العائدات وإدخالها في المؤسسات المالية والمصرفية المشروعة حتى تظهر وكأنها متأتية من أنشطة مشروعة.

### 4- مشروع القانون العربي الموحد لمكافحة جريمة تبييض الأموال:

أعد هذا المشروع من قبل الأمانة العامة لمجلس وزراء الداخلية العرب، على أساس أن تتمكن كافة الدول العربية من البناء عليه، سعياً نحو وضع التشريعات اللازمة لمكافحة غسل الأموال المتأتية من جرائم المخدرات، وقد تم إدراج هذا المشروع بإقراره ضمن أعمال المؤتمر العربي الرابع عشر لرؤساء أجهزة مكافحة المخدرات في الدول العربية الذي انعقد في تونس بتاريخ 2000/7/19، إلا أنه تعرض للعديد من الانتقادات، مما حدا بوضع نموذج معدل له ضمن أعمال المؤتمر العربي السادس عشر لرؤساء أجهزة

مكافحة المخدرات (تونس 2002)، وتمثل بالقانون العربي النموذجي الاسترشادي لمكافحة غسل الأموال (تونس 2003).<sup>45</sup>

#### 5- القانون العربي النموذجي الاسترشادي لمكافحة جريمة غسل الأموال 2003:

اعتمدت الأمانة العامة لمجلس وزراء الداخلية العرب مشروع القانون العربي النموذجي الاسترشادي لمكافحة غسل الأموال، وفق أحداث المستجدات الدولي في هذا الشأن، بموجب القرار رقم 392 لعام 2003<sup>46</sup>، ويمكن تلخيص أهم ما جاء في مشروع القانون بما يلي:

أ. نص القانون على تجريم غسل الأموال مع بيان الأفعال التي يُوصف مقترفها بأنه غاسل للأموال، وعدد مشروع القانون خمسة عشر جريمة باعتبارها جرائم أصلية، وأشار إلى أنه يجوز الاستدلال من الظروف الواقعية الموضوعية بهدف التأكد من عنصر العلم أو القصد كركن رئيسي لجريمة غسل الأموال.

ب. رتب القانون حزمة من الالتزامات على عاتق المؤسسة المصرفية المالية، ومنها ضرورة الإبلاغ عن العمليات المشبوهة إلى هيئة التحقيق الخاصة.

ج. المقصود بهيئة التحقيق الخاصة: هي هيئة تنشأ في وزارة العدل أو في المصرف الوطني المركزي كهيئة مستقلة ويقوم بتسمية أعضائها الوزير المختص، وتتشكل من قاض كرئيس وممثلين عن وزارة الاقتصاد أو المالية والدخل، وممثل عن المصرف الوطني كأعضاء.

45 - د. محمد عبد الله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، مرجع سابق، ص/632.

46 - د. سامح محمدي، أحكام الدعوى الجنائية في جريمة غسل الأموال، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2011، ص/436.



د. على صعيد العقوبة المترتبة على مرتكبي جريمة غسل الأموال، فقد تركها القانون لتشريعات الدول لكي تقدرها وأكد على ضرورة تشديد العقوبة في حال التكرار، وبالنسبة للعقوبات التبعية فقد أشار القانون إليها، وهي المنع من مزاوله المهنة والطرده والمنع من الدخول إلى البلاد بالنسبة للأجنبي، وإقفال المحل ووقف الشخصية الاعتبارية عن العمل أو حلها.

هـ. تطرق المشرع إلى المساعدة القانونية المتبادلة بصدد الطلبات المقدمة بضبط جريمة غسل الأموال، سواء من ناحية طريقة تقديم هذه الطلبات أو أنواعها.<sup>47</sup>

#### 6- القانون الاسترشادي الموحد لمكافحة جريمة غسل الأموال لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي عام 2007:

كشفت مواد هذا القانون الاهتمام الذي أبدته دول مجلس التعاون الخليجي على صعيد مكافحة جريمة غسل الأموال، والتي يمكن تلخيصها بنقطتين أساسيتين هما:

**الأولى:** هي الانخراط في الجهود الدولية الهادفة إلى مكافحة جريمة غسل الأموال، ومعالم ذلك نجدها في الانضمام إلى اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية (اتفاقية فيينا 1988 Vienna)، وكذلك الأخذ بتوصيات مجموعة العمل المالي الدولية (الفاتف) ووضعها موضع التنفيذ.

**والثانية:** هي ضرورة التزام المؤسسات المالية والمصرفية بالعديد من التدابير، ومنها ضرورة الإبلاغ عن المعاملات المشبوهة والاحتفاظ بالسجلات التي تمر بها تلك

---

47 - د. نبيل عواجه، المسؤولية الدولية المترتبة على جرائم غسل الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص/601.

المؤسسات سواء أكانت محلية أو دولية لمدة خمس سنوات، والاهتمام بتطبيق مبدأ اعرف عميلك والتعرف إلى شخصية العميل الحقيقية.<sup>48</sup>

ثانياً- المؤتمرات العربية المتعلقة بمكافحة جريمة غسيل الأموال:

إدراكاً للخطوة الإجرامية لجريمة غسيل الأموال وما يترتب عليها من نتائج خطيرة، عُقد العديد من المؤتمرات التي حُصصت لمكافحتها، وسنتعرض لأهم تلك المؤتمرات وفق الآتي:

1- المؤتمر العربي السادس لرؤساء أجهزة مكافحة المخدرات المنعقد في تونس عام 1992:

عُقد هذا المؤتمر في الفترة ما بين 20-21/4/1992، وذلك بناءً على دعوة من الأمانة العامة لمجلس وزراء الداخلية العرب، وقد تضمن البند الثامن من جدول أعمال المؤتمر المذكور عمليات غسيل الأموال المتأتية من الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية.

وقد تمخض عن هذا المؤتمر العديد من التوصيات، ومن أبرزها الاهتمام البالغ بموضوع غسيل الأموال، ودور أجهزة العدالة في تتبع غاسلي الأموال غير المشروعة، وضرورة توعية المواطنين والشركات الاستثمارية بأساليب عصابات التهريب وإغراءاتهم المالية في عمليات غسيل الأموال المتأتية من الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية.

كما دعا المؤتمر الدول الأعضاء إلى اتخاذ التدابير القانونية والإدارية المناسبة التي تمكن الأجهزة المختصة فيها من تتبع وتجميد ومصادرة الأموال المتأتية من الاتجار غير

48 - د. محمد عبد الله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، مرجع سابق، ص/633/.

المشروع بالمخدرات والمؤثرات العلية دون تسرب غسلها من قبل عصابات الاتجار غير المشروع بالمخدرات.<sup>49</sup>

## 2- المؤتمر العربي الثامن لرؤساء أجهزة مكافحة المخدرات في تونس عام 1994:

دعا المؤتمر في ختام أعماله الدول الأعضاء إلى سرعة التصديق على الاتفاقية العربية لمكافحة والمؤثرات العقلية، وإلى ضرورة وأهمية التنسيق بين المؤسسات المالية والمصرفية والأجهزة الأمنية في الدول العربية، وذلك بهدف إلقاء الضوء على الأساليب التي تُستخدم في عمليات غسل الأموال المتأتية من الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية، وكيفية ملاحقة ومصادرة تلك الأموال، والتحفظ عليها وإحباط محاولة ضخها عبر القنوات المالية والمصرفية الشرعية للدول الأعضاء.<sup>50</sup>

## 3- مؤتمر التعاون الأمني في تونس عام 1996:

كان الهدف من وراء عقد هذا المؤتمر هو ضرورة تحقيق أعلى درجة من التنسيق والتنظيم بين جهود الدول الأعضاء من أجل منع وتعقب الجريمة ومصادرة العوائد الناجمة عنها، ومكافحة جريمة غسل الأموال وأنشطتها بصفة عامة، وتوظيف مبدأ سرية الحسابات المصرفية في إطاره الصحيح وعدم اتخاذه ستاراً وذريعة لممارسة أنشطة غسل الأموال غير المشروعة.

وقد وافق المؤتمر المذكور على المشروع الذي تقدمت به جمهورية مصر العربية، الذي خلصت فيه إلى ضرورة إحكام ملاحقة وتعقب ومصادرة رؤوس الأموال العربية والإسلامية التي تفر إلى الخارج لتندمج بالقنوات المالية والمصرفية الشرعية هناك ثم تعود إلى بلدانها الأصلية، لتتخذها بعض الفئات في تنفيذ الجرائم التي تقتربها اقتصادية كانت

49 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/570.

50 - د. عزت العمري، جريمة غسل الأموال " دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2005، ص/356.

أم سياسية، وركز المشروع المصري على ضرورة تعاون الدول العربية في مجال مكافحة المخدرات ومنع استخدام عائداتها غير المشروعة في دعم الإرهاب أو تمويل المنظمات الإرهابية.<sup>51</sup>

#### 4- مؤتمر الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية الحادي عشر المنعقد في القاهرة عام 2004:

من أهم أعمال هذا المؤتمر، التوصية الخامسة من التوصيات التسعة عشر التي صدرت عنه، حيث دعت هذه التوصية إلى تكريس الجهود لمكافحة ظاهرة غسيل الأموال غير المشروعة والتي تتم من خلال العمليات المصرفية المالية الإلكترونية، والتي تتزايد في الآونة الأخير بما يتوافق مع توصيات لجنة بازل فيما يخص الرقابة على العمليات المصرفية الإلكترونية.<sup>52</sup>

#### 5- المؤتمر العشرون لوزراء الداخلية العرب لمكافحة جريمة غسل الأموال المنعقد في تونس عام 2003:

عُقد هذا المؤتمر في تونس لبحث مواجهة الجريمة المنظمة العابرة للحدود وركزت اجتماعاته على بحث الاستراتيجية العربية لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات، وإصدار القانون العربي النموذجي الاسترشادي لمكافحة غسل الأموال (تونس 2003)، والتأكيد على أهمية التعاون العربي لمواجهة الجرائم المنظمة بصفة عامة.<sup>53</sup>

---

51 - د. محمد عبد الله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، مرجع سابق، ص/635.

52 - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/574.

53 - المرجع السابق.

## الفرع الثاني

### التجربة السورية في مجال مكافحة جريمة غسيل الأموال

يمكن تحديد الإطار العام لجهود الجمهورية العربية السورية بتجريمها لنشاط غسيل الأموال وإقرار القوانين والتشريعات اللازمة لمكافحتها إما بسياسة وقائية قبل وقوع الجرم أو بسياسة عقابية بعد حدوث الجرم.

وتشكل هذه الجهود المتخذة لمكافحة جريمة غسيل الأموال في سورية الإطار العام لنطاق جهودها الدولية المتخذة من قبلها لمكافحة هذه الجريمة، فأى دولة يتم تقييم درجة جهودها على المستوى الدولي بمكافحة جريمة ما بأمرين أساسيين هما:

أولاً: التشريعات الداخلية التي تصدرها الدولة لمواجهة هذه الجريمة.

ثانياً: التعاون الدولي في مكافحة الجريمة ويكون بتصديقها على الاتفاقيات الدولية ذات الصلة، ومشاركتها أو استضافتها للمؤتمرات الدولية ذات الصلة بموضوع مكافحة هذه الجريمة.

وسوف نتطرق في هذا الفرع إلى جهود الجمهورية العربية السورية محلياً ودولياً في مكافحة جريمة غسيل الأموال، والخطوات التي خطاها المشرع السوري في هذا المجال.

أولاً- جهود الجمهورية العربية السورية في مكافحة جريمة غسيل الأموال على المستوى المحلي:

في إطار عملية الإصلاح المصرفي والمالي في الجمهورية العربية السورية، وفي إطار صيانة الجهاز المصرفي وحماية الاقتصاد الوطني من الجريمة المالية، عمد المشرع السوري في إطار مكافحته لجريمة غسيل الأموال، إلى دعائم تمثلت بجملة من القوانين والمراسيم التشريعية، حاول من خلالها المشرع السوري مكافحة هذه الجريمة على

المستويين الداخلي والمحلي، وأهم هذه الدعائم هي إنشاء وتنظيم عمل هيئة مكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب، وسوف نستعرض فيما يلي أهم العناصر المتعلقة بها:

#### 1- إنشاء هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب في سورية:

لعل أهم ما جاء في المرسوم التشريعي رقم /33/ لعام 2005، المعدل بموجب المرسوم رقم /27/ لعام 2011، هو إحداثه لهيئة مستقلة يتجلى عملها الأساسي بمكافحة هذه الجريمة والتصدي لها، حيث جاء في المرسوم بأن هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب هي هيئة مستقلة ذات صفة قضائية تتمتع بالشخصية الاعتبارية، وأضاف أن هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب هي الجهة المسؤولة عن جميع المواضيع المتعلقة بغسل الأموال وتمويل الإرهاب، ويكون لها صفة الإدعاء، وللمحاكم المختصة سلطة البت بالموضوع.<sup>54</sup>

ويرى الباحث أن المشرع السوري قد أخطأ عندما وصف الهيئة بأنها ذات صفة قضائية، لأن هذه الهيئة لا تقوم بأعمال المحاكمة بل يقتصر عملها على التحقيق في العمليات المشبوهة المحالة إليها، وتقدم بشأنها تقارير مرفقة باقتراحات إلى القضاء، أو

54- ومن أبرز التعديلات التي طرأت على المرسوم 27 لعام 2011 بالمرسوم رقم 46 لعام 2013 ما يلي:

- إضافة عدد من الجرائم الجديدة واعتبارها جرائم أصلية لجريمة غسيل الأموال، ومنها جرائم التهريب الضريبي وجرائم الاتجار غير المشروع في السلع والقطع الأجنبي.

- تعديل الفقرة (ب) من المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم (33) لعام 2005 المعدل بالمرسوم رقم 27 لعام 2011، حيث أجاز لهيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب بفرض جزاءات إدارية وغرامات مالية لا تتجاوز قيمتها مبلغ 100 مليون ليرة سورية وإجراءات علاجية تصحيحية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المخالفين للالتزامات المفروضة عليهم بموجب المرسوم التشريعي الجديد، وتفرض هذه الجزاءات والإجراءات بموجب لائحة تحدد المخالفات وأسس احتساب الغرامات المالية وتعددها الهيئة وترفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها، ويحق للأشخاص الذين فرضت بحقهم هذه الجزاءات والغرامات مراجعة القضاء المختص للاعتراض عليها وفقاً للقواعد القانونية العامة.

تقوم بحفظ البلاغات المحولة إليها حال عدم وصول التحقيقات إلى نتيجة أو التأكد من عدم وجود أي شبهة من الأموال، وبالتالي تقوم الجهات القضائية بإعادة نشر هذه التقارير والتحقيق بشأنها وإصدار الأحكام فيها إما بالإدانة أو البراءة، فالهيئة ذات صفة تحقيقية وليست قضائية.

ويمكن أن نشبه العلاقة بين الهيئة والقضاء كالعلاقة بين إدارة الأمن الجنائي والجهات القضائية، فإدارة الأمن الجنائي تقوم بالتحقيق في الجرائم وتنظم ضبوط وتحليلها إلى القضاء للتوسع فيها والادعاء والمحاكمة، وبشكل عام يمكن القول إن الهيئة تحقق ولا تقضي.

## 2- مهام هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب:

تهدف الهيئة إلى حماية الاقتصاد الوطني من عمليات غسل الأموال وتمويل الإرهاب، والكشف عنها من خلال تلقي المعلومات وتحليلها وتحدد مهمتها على الشكل التالي:

أ- تلقي بلاغات العمليات المشبوهة وغيرها من المعلومات المتعلقة بعمليات غسل الأموال أو تمويل الإرهاب وتحليلها.

ب- إجراء التحقيقات المالية في العمليات التي يشتبه بأنها تنطوي على عمليات غسل أموال غير مشروعة أو تمويل الإرهاب.

ج- تزويد السلطات القضائية وغيرها من الجهات المختصة بالمعلومات التي تطلبها هذه السلطات.

د- وضع الإجراءات والنماذج الخاصة لتنفيذ أحكام المرسوم التشريعي رقم /33/ لعام 2005، المعدل بموجب المرسوم رقم/27/ لعام 2011.

هـ- تبادل المعلومات المتوفرة لوحدة جمع المعلومات المالية مع الوحدات النظيرة في الدول الأخرى.<sup>55</sup>

### 3- تشكيل الهيئة:

تمارس الهيئة مهامها المذكورة سابقاً من خلال لجنة إدارة وحدات، نذكرها وفق الآتي:

#### - لجنة إدارة الهيئة:

تعتبر لجنة إدارة الهيئة السلطة المختصة بإقرار السياسة العامة لتحقيق الأهداف التي قامت من أجلها، كما تعد مسؤولة عن إقرار الاستراتيجيات المتعلقة بمكافحة غسل الأموال على مستوى الجمهورية العربية السورية، وعلى مستوى الجهات الممثلة في الهيئة، إضافة إلى قيامها بالمهام المنوطة بها بموجب النص القانوني، وتتألف هذه اللجنة:

أ\_ حاكم مصرف سورية المركزي رئيساً وينوب عنه النائب الأول له في حال غيابه.

ب\_ معاون وزير المالية... عضواً.

ج\_ قاضي يعينه مجلس القضاء الأعلى... عضواً.

---

55 - تتمثل علاقات الهيئة على المستوى الوطني، مع المؤسسات المالية مثل المصارف وشركات الصرافة وشركات التأمين ومؤسسات الوسائط المالية والمحامون والمحاسبون القانونيين ونقابات وجمعيات الجهات المكلفة بالإبلاغ ومديرية مكافحة التهرب الضريبي وإدارة مكافحة المخدرات ومديرية الجمارك العامة والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية والجهات الأمنية المختلفة والهيئات الإشرافية على القطاع المالي، مثل مفوضية الحكومة لدى المصارف وهيئة الإشراف على التأمين وهيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، ووزارات مختلفة مثل الخارجية والداخلية والمالية والاقتصاد، وتتمثل علاقات الهيئة على المستوى الدولي مع وحدات التحريات المالية النظيرة، مجموعة الأيغومنت لوحدة التحريات المالية، مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، منظمات دولية أخرى مثل مجموعة العمل المالي، البنك الدولي، صندوق النقد الدولي.

- انظر: تقرير السنوي للهيئة لعام 2010.



د\_ المدير المشرف على مفوضية الحكومة لدى المصارف... عضواً.

ه\_ ممثل عن وزارة الداخلية بمرتبة مدير على الأقل... عضواً.

و\_ ممثل عن وزارة الخارجية بمرتبة مدير على الأقل... عضواً.

ز\_ خبير بالشؤون القانونية والمالية والمصرفية... عضواً.

ويسمى رئيس وأعضاء لجنة إدارة الهيئة بقرار من رئيس مجلس الوزراء وتكون مدة العضوية في اللجنة أربع سنوات قابلة للتجديد، على أن يكون التجديد لخبير القانوني والمالي لمرة واحدة.

وتضع اللجنة نظاماً لسير عملها، وتتصف كامل مداولاتها بالسرية، حيث تتم الدعوة لاجتماعاتها من قبل رئيسها مرة واحدة في الشهر وكلما دعت الحاجة، ويتم استخدام كافة وسائل الإبلاغ لدعوة الأعضاء بما في ذلك الهاتف والفاكس ويجوز الدعوة للاجتماع وعقده في اليوم ذاته، ولكن بشرط أن يتحقق النصاب القانوني، وهو أربعة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس، ويتم اتخاذ القرارات بأكثرية أصوات الحاضرين ويعتبر صوت الرئيس مرجحاً عند تعادل الأصوات.

ويرى الباحث بأن المشرع السوري قد توسع إلى حدٍ ما في تشكيل لجنة إدارة هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وبالنظر إلى هذه التشكيلة وما تمثله من جهات ( سياسية، وأمنية، واقتصادية، وقضائية )، فإننا نرى بأن المشرع السوري قد ذهب باتجاه خلق جهاز مؤسسي لمكافحة غسل الأموال على مستوى الدولة ككل، وليس مجرد جهاز يمثل هذه السلطة أو تلك، وهذا بلا شك يعكس فهماً حقيقياً لأبعاد هذه الظاهرة، وأن مكافحتها تحتاج إلى إقرار سياسات مشتركة وتعاون مشترك في تطبيق السياسات على مستوى الدولة.

- رئيس الهيئة:

يقوم حاكم مصرف سورية المركزي بمهام رئيس الهيئة، ويمارس العديد من الصلاحيات، فهو يشرف على جميع أعمال الهيئة ويمثلها أمام القضاء، ويوقع باسمها جميع الاتفاقيات ومذكرات التفاهم مع الجهات الأجنبية النظرية.

- أمين سر الهيئة:

يعين أمين سر الهيئة من بين مراقبي مفوضية الحكومة لدى المصارف، حيث تتم تسميته من قبل لجنة إدارة الهيئة، ويكون لأمين السر مساعد أو أكثر تتم تسميتهم من بين المراقبين العاملين في الهيئة بقرار من رئيسها بناءً على اقتراح أمين السر نفسه، والذي يقوم باختيار أحد هؤلاء المساعدين ليكون نائباً له، على أن يصدر القرار بهذا الخصوص من قبل رئيس الهيئة، ويمارس العديد من المهام الموكلة إليه تحت إشراف رئيس الهيئة.

- وحدات هيئة مكافحة غسل الأموال:

تتألف هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب من عدة وحدات، لكل منها هيكل تنظيمي، واختصاصات محددة تقوم بها تحت إشراف أمين سر الهيئة، وتتميز هذه الاختصاصات بأنها مكملة لبعضها البعض بحيث تشكل مجموعها كلاً لا يتجزأ، وأساساً لنجاح العمل على مستوى الهيئة ككل وهذه الوحدات هي: وحدة التحقيق، وحدة جمع المعلومات المالية، وحدة التحقق من الإجراءات، وحدة المعلوماتية، وحدة الدراسات والتعاون الدولي، وحدة الشؤون القانونية، وحدة التدقيق والمتابعة، وحدة الشؤون الإدارية.

وستتناول مهام أهم هذه الوحدات بشيء من التفصيل:

● **وحدة التحقيق:** تمارس وحدة التحقيق مهامها بالتدقيق والتحقيق في المعلومات الواردة إلى الهيئة من الجهات المكلفة بالإبلاغ، ويقوم المراقبون في هذه الوحدة بجمع المعلومات حول العمليات المشبوهة، ومن ثم تقوم هذه الوحدة بإبلاغ الهيئة بنتائج التحقيقات عن

طريق أمين سرها، كما يقوم المراقبون بمهمة المتابعة القضائية للدعوى المرفوعة أمام القضاء بجرم غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

● **وحدة جمع المعلومات المالية:** تستجيب هذه الوحدة لطلبات المساعدة الخارجية الواردة إلى الهيئة، وتقوم هذه الوحدة بمراجعة مشاريع اتفاقيات مذكرات التفاهم التي تقوم الهيئة بتوقيعها وإدخال التعديلات اللازمة عليها، وتعمل هذه الوحدة على تقييم لوائح الأمم المتحدة المعنية بالعقوبات ضد المنظمات الإرهابية إضافة إلى تقييم قوائم العقوبات الأخرى الصادرة عن الأمم المتحدة بموجب قرارات مجلس الأمن.

ويرى الباحث أن هذه الوحدة من أهم الوحدات في الهيئة، ولا سيما على الصعيد الدولي، حيث يتجلى دورها فيما يعرف بنظام تقاطع المعلومات بين وحدات التحريات المالية، ومفاده لو أن شخص أودع مبلغاً مالياً في أحد البنوك في سورية وتم الاشتباه به على أنه متحصل من جرائم، فمن خلال هذا النظام ووجود شبكة معلوماتية يمكن التعرف على هذا الشخص فيما إذا كان مطلوب في الخارج أو كان قد أودع مبالغ أو سحب مبالغ من بنوك خارج سورية.

● **وحدة التحقق من الإجراءات:** وحدة التحقق من الإجراءات: تقوم هذه الوحدة بالتحقق من الإجراءات التي تقوم بها المؤسسات المالية وغيرها من المؤسسات غير المالية المكلفة بالتزامات مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، من التقيد بهذه الالتزامات، وتقوم هذه الوحدة بزيارات ميدانية لعدد من المصارف بالتعاون مع مفوضية الحكومة لدى المصارف.

● **وحدة الدراسات والتعاون الدولي:** تتولى هذه الوحدة إعداد تقارير تحديد وتقييم مخاطر غسل الأموال وتمويل الإرهاب في الجمهورية العربية السورية، ومن جهة أخرى تتولى الوحدة متابعة عدة قضايا منها القضايا المتعلقة بالمنظمات الدولية والإقليمية ذات الصلة بمكافحة غسل الأموال، والقضايا المتعلقة بإعداد وتوقيع مذكرات التفاهم والاتفاقيات مع

وحدات التحريات المالية النظرية، وكذلك القضايا المتعلقة بتبادل المعلومات مع الهيئات النظرية في الدول العربية والأجنبية.

#### 4- أهم النشاطات الصادرة عن الهيئة:

أ. القرار رقم /6/ الصادر عن هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب بتاريخ 2007/12/6، والخاص بنظام مراقبة العمليات المصرفية والمالية في المؤسسات المصرفية العاملة في الجمهورية العربية السورية والمناطق الحرة بغرض مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.<sup>56</sup>

حيث ألزم هذا القرار المصارف بفرض عناية خاصة عند إنشاء علاقات مراسلة خارجية، والتأكد من أن المؤسسة المصرفية أو المالية الخارجية ليست من المؤسسات الوهمية أو الجوفاء، كما أوجب على المصرف الالتزام بالحصول على معلومات كاملة عند إجراء عمليات تحويل للأموال والاحتفاظ بالسجلات لمدة خمس سنوات على الأقل بعد انتهاء العملية بغض النظر عن استمرارية العلاقة مع العميل أو انتهاءها، وضرورة الإبلاغ عن العمليات المشبوهة والتي قد تتصل بعمليات غير مشروعة، كما ألزم القرار المصرف بتشكيل لجنة داخل المصرف مسؤولة عن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، ويُراعى في تشكيل هذه اللجنة أن يكون المدير العام للمصرف أو نائبه رئيساً للجنة، ويتوجب على المصرف وفقاً لهذا القرار وضع دليل إجراءات مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، ويحدد هذا الدليل سياسات وإجراءات معرفة العميل والجهات المسؤولة عن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب في المصرف.

ب. القرار رقم /9/ الصادر عن الهيئة بتاريخ 2009/5/7، والخاص بنظام مراقبة عمليات مؤسسات الصرافة المرخصة في الجمهورية العربية السورية بغرض مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

56- راجع القرار المذكور والمنشور على موقع مصرف سورية المصرف.

حيث أُلزم هذا القرار بضرورة احتفاظ المؤسسات المرخص لها بالصرافة بصورة عن البطاقة الشخصية للعميل، والتعرف على مصدر الأموال والغرض من العملية إذا تجاوزت عشرة آلاف دولار أمريكي، وفي حال كانت العمليات متوجهة إلى شخص اعتباري لا بد من طلب صورة مصدقة وحديثة عن سجله التجاري، ووضع هذا القرار جملة من الالتزامات على مؤسسات الصرافة عند إجرائها لعمليات تحويل مالية شبيهة بالتي وضعها نظام مراقبة العمليات للمؤسسات المصرفية، وأُلزمت تلك المؤسسات بمسك سجلات والاحتفاظ بها ولمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ انتهاء العملية، وضرورة الإبلاغ عن العمليات المشبوهة.

ج. التقارير السنوية والبيانات الإحصائية الصادرة عن الهيئة: تقوم هيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب في نهاية كل عام بتنظيم تقرير سنوي توضح فيه عمل الهيئة ونشاطاتها على المستويين المحلي والدولي، حيث تتضمن هذه التقارير بيانات إحصائية عن الحالات الواردة بحسب مصدرها وبحسب طبيعة الجرم.

**ثانياً- جهود الجمهورية العربية السورية في مكافحة جريمة غسل الأموال على المستوى الدولي:**

قامت الجمهورية العربية السورية بالعديد من الجهود والنشاطات لتطوير منظومتها القانونية بشقيها الموضوعي والإجرائي في صدد مكافحتها لجريمة غسل الأموال، ولا سيما انضمامها للاتفاقيات الدولية والإقليمية ذات الصلة ودخولها واستضافتها لمؤتمرات دولية وإقليمية.

واستناداً لما سبق يمكن أن نستعرض هذه الجهود في طائفتين، الأولى: هي الاتفاقيات الدولية التي انضمت إليها سورية، والثانية: هي التعاون على الصعيد الإقليمي.

## 1- المصادقة على الاتفاقيات الدولية المعنية بمكافحة جريمة غسيل الأموال:

في إطار سعي المجتمع الدولي إلى مكافحة جريمة غسيل الأموال نظراً لخطورتها على الأنظمة السياسية والاقتصادية في العالم، وكونها تشكل تحدياً خطيراً للأمن والسلم الدوليين من جهة ولارتباطها بجريمة الإرهاب من جهة أخرى، يأتي تعاون الجمهورية العربية السورية ليشكل تجسيدا لهذه المكافحة من خلال الانضمام والمصادقة على هذه الاتفاقيات ومنها:

أ- مصادقة الجمهورية العربية السورية على الانضمام لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية (اتفاقية فيينا 1988) بتاريخ 1992/9/3.

ب- صدور القانون رقم 5 لعام 2005 المتعلق بانضمام الجمهورية العربية السورية إلى الاتفاقية الدولية لقمع تمويل الإرهاب المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة في نيويورك Newyork تاريخ 1999/12/9.<sup>57</sup>

ج- مصادقة الجمهورية العربية السورية على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية الصادرة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة بقرارها رقم 25/55 المؤرخ في 15 تشرين الثاني 2000، وعلى الملحق الأول للاتفاقية المتعلقة بموضوع منع ومعاينة الاتجار بالأشخاص وخاصة النساء والأطفال الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة، و البروتوكول الثاني للاتفاقية والمتعلق بمكافحة تهريب المهاجرين عن طريق البر والبحر والجو الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> - يشار في هذا الصدد إلى أن الجمهورية العربية السورية قد تحفظت على أحكام الفقرة (ب) من البند (1) من المادة الثانية منها، حيث نصت أن الجمهورية العربية السورية تعتبر أن أعمال مقاومة الاحتلال الأجنبي لا تندرج في عداد الأعمال الإرهابية.

- القانون رقم 5 لعام 2005، المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2005/5/1.

حيث تعتبر المصادقة على هذه الاتفاقيات بمثابة إقرار بالالتزام بمضمون هذه الاتفاقيات وتطويع التشريعات الداخلية بما يتلاءم مع أحكام هذه الاتفاقيات وإصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تتلاءم مع الهدف المنشود من وراء هذه الاتفاقيات، وهذا ما وجده الباحث من خلال الجهود المحلية للجمهورية العربية السورية.

#### د- الانضمام إلى مجموعة الإيغمونت Egmont Group:

تشكل هذه العضوية إنجازاً مهماً للجمهورية العربية السورية نتيجة الجهود المبذولة لمكافحة هذه الجريمة، حيث تمت هذه العملية بناء على قرار من المجموعة المنعقد في 25 أيار 2007، بعد أن أنشئت الجمهورية العربية السورية وحدة تحريات مالية فعالة، وتأكيداً على أنها قد انضمت بفعاليتها إلى الجهود الدولية لمكافحة جريمة غسل الأموال.<sup>59</sup>

#### هـ- التعاون مع الوحدات النظرية:

لوحظ التنامي المستمر للاهتمام من قبل الهيئة بالعلاقات الدولية من خلال تمتين العلاقات مع العديد من الوحدات النظرية ، حيث تم توقيع مذكرات تفاهم مع العديد من البلدان ومنها قبرص ولبنان، ونتيجة لهذا الانفتاح فقد ساهم في زيادة عدد القضايا التي تمت معالجتها على الصعيد الدولي، حيث يتم تلقي البلاغات المشبوهة للتحقيق فيها

---

59- مجموعة الإيغمونت: هي جماعة دولية أنشئت عام 1995 في بروكسل وهي اتحاد دولي غير رسمي يضم تحت مظلته وحدات تحريات مالية لـ 106 دولة وتعرف اختصاراً تلك الوحدات (Financial Intellegence Units) Plus ويقع على عاتق تلك الوحدات تلقي ومعالجة البلاغات المشبوهة المتعلقة بالعمليات المالية التي يشتبها فيها على أنها عمليات غسل أموال أو تمويل إرهاب.  
- انظر: هاني السبكي، عمليات غسل الأموال، مرجع سابق، ص/413.

وتبادل المعلومات بخصوصها، كما لعب التعاون الدولي دوراً فعالاً في مجال التدريب وتبادل الخبرات في تطوير أداء الهيئة والاستفادة من التجارب الفريدة والمشابهة.<sup>60</sup>

## 2- تعاون الجمهورية العربية السورية في مكافحة جريمة غسل الأموال على الصعيد الإقليمي:

يتجلى تعاون الجمهورية العربية السورية في مجال مكافحة جريمة غسل الأموال على الصعيد الإقليمي بشكل رئيسي في مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، حيث تعتبر الجمهورية العربية السورية عضواً مؤسساً في هذه المجموعة التي تهدف إلى تبني وتنفيذ التوصيات الصادرة عن مجموعة العمل المالي الخاصة بغسل الأموال (الفاتف)، وتنفيذ معاهدات الأمم المتحدة ذات الصلة.<sup>61</sup>

وقد وقعت سورية مع ثلاثة عشر بلداً عربياً مذكرة التفاهم الخاصة بمجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا في 29 تشرين الثاني 2004 أثناء انعقاد الاجتماع التأسيسي لمجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وقد التزم موقعي هذه المذكرة بتطبيق المعايير الدولية لمكافحة جريمة غسل الأموال المحددة في توصيات مجموعة العمل المالي الدولية وبمعاهدات الأمم المتحدة وقرارات مجلس الأمن المعنية بمكافحة جريمتي غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

وتم انتخاب سورية كعضو في فريق عمل التقييم المشترك المنبثق عن المجموعة خلال انعقاد الاجتماع الأول للمجموعة في 11 نيسان 2005 في البحرين وضم الفريق ست دول عربية هي (المملكة العربية السعودية، دولة الكويت، مصر، تونس، الجزائر، سورية) إضافة إلى صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومجموعة العمل المالي الدولية.

<sup>60</sup> - د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، مرجع سابق، ص/604.

<sup>61</sup> - د. محمد عبد الله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الحدود، مرجع سابق، ص/616.



وعقد مصرف سورية المركزي وهيئة مكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب بالتعاون مع مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا مؤتمراً دولياً في دمشق يومي 14 و 15 كانون الأول 2005 تحت عنوان استراتيجية تطوير مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب" بمشاركة ممثلين عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والمنظمات الدولية الإقليمية والعربية.

حيث قامت هذه المجموعة بزيارة ميدانية إلى الجمهورية العربية السورية في شهر أيار عام 2006، وقامت مجموعة من الخبراء بدراسة القوانين السورية والأنظمة المعمول بها في سورية وتم مناقشة التقرير الذي أعدته هذه المجموعة في مدينة العين بدولة الإمارات العربية المتحدة في شهر تشرين الثاني عام 2006، حيث أظهر التقرير النتائج الإيجابية لجهود سورية المتعلقة في مجال مكافحة جريمة غسيل الأموال، وأشاد التقرير بالمرونة التي تتمتع بها القوانين السورية في هذا المجال، ولا سيما مذكرات التفاهم الموقعة بين الهيئة وكل من (وحدة التحريات المالية القبرصية وهيئة التحقيق الخاصة في لبنان)، وأشاد التقرير بشكل واضح إلى الشفافية التي تعاملت بها حكومة الجمهورية العربية السورية وجميع الجهات الرسمية والقطاع الخاص مع فريق التقييم وعمليات التقييم، وانهقد الاجتماع الثاني لفريق العمل المشترك التابع للمجموعة في دمشق في شهر نيسان 2010 بدعوة من مصرف سورية المركزي وهيئة مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

#### الخاتمة :

تناولنا في هذا البحث جريمة غسيل الأموال التي تعد من الجرائم الحديثة والتي يصعب التحقق منها، وذلك كون الجريمة عالمية عابرة للحدود تمارسها عصابات منظمة بوسائل وطرق متطورة يصعب تتبعها، وقد اظهرنا من خلال هذا البحث كافة اشكال التعاون على المستوى الدولي والإقليمي والعربي فيما يتعلق بغسيل الأموال فالمجتمع الدولي يواجه ظهورا متزايدا للأنشطة الاجرامية المحكمة بالتنظيم والتي تتجاوز الحدود الوطنية، ونظرا لخطورة هذه الجريمة بما لها من تهديد على النظام المالي العالمي نتيجة قيام العصابات

باخفاء مبالغ مالية ناجمة عن عائدات إجرامية واضفاء الصفة الشرعية عليها وكثيرا ما تتجاوز هذه المبالغ مجمل الناتج القومي لعدد كبير من الدول في العالم .

وبرزت أهمية هذا الموضوع باعتباره احد المحاور الأساسية للتعاون الدولي العربي وبات ضروريا لايجاد الصبغة المشتركة التي تضمن المواجهة الحقيقية لهذه الجريمة الخطيرة فيمكن القول ان جميع وسائل التعاون الدولي اتاحت للدول من إمكانية تبادل المعلومات حول هذه الجريمة عبر الوطنية ومرتكبيها وقد طورت الاتفاقيات الدولية هذه الاليات وهذا ما انعكس على النصوص القانونية والتشريعات الداخلية ومنها التشريع السوري ومما سبق توصلنا الى عدد من النتائج والتوصيات

#### النتائج:

- 1- تطلع الهيئات الإقليمية والدولية بدور كبير وفعال في دعم وتعزيز التعاون الدولي في مجال مكافحة ظاهرة غسيل الأموال، ويتجلى ذلك من خلال جهودها في وضع أسس ومعايير لمكافحة هذه الظاهرة بما من شأنه أن يخلق بيئة عالمية غير مواتية لمرتكبي عمليات غسيل الأموال.
- 2- إن الجهود المحلية لن تجدي وحدها في مواجهة ظاهرة عابرة للحدود كظاهرة غسيل الأموال، بل لا بد من أن تتكامل هذه الجهود مع جهود أخرى لاتقل عنها شأنًا على المستوى الخارجي إقليميا كان ام دوليا وذلك من خلال علاقات التعاون والتنسيق بين وحدات التحريات المالية المحلية من جهة ونظيراتها الأجنبية والمنظمات الإقليمية والدولية من جهة أخرى، فالتبادل السريع للمعلومات والتعاون الدولي الفعال من اهم الشرو لتحقيق نتائج إيجابية في مكافحة هذه الجريمة.
- 3- غياب الإحصاءات المتعلقة بالتعاون الدولي لسورية مع الأطراف النظرية أو غير النظرية
- 4- لم يتبين التزام السلطات والجهات والاشرفية والسلطات الأخرى بتقديم المساعدة المتبادلة بالشكل المطلوب, وما يتم تبادله من المعلومات ليتم بطرق سريعة .

### التوصيات:

- 1- تفعيل التعاون الدولي فيما يتعلق بمكافحة غسل الأموال، ذلك أن غياب التعاون الدولي يؤدي الى اضعاف درجة الفعالية في الإجراءات المتعلقة بتعقب عمليات غسل الأموال والقضاء عليها في الوقت المناسب، خاصة بعد أن أصبحت هذه الظاهرة ذات طابع عالمي، ويتم هذا التفعيل عبر اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف تحت مظلة الأمم المتحدة، او سائر المنظمات الاقليمية والدولية ذات الصلة.
- 2- وضع برامج معلوماتية، وتطوير الاتصالات بين المصارف محليا وعربيا من جهة والمصارف وفروعها من جهة ثانية، للكشف عن أية إجراءات مخالفة في الية الإيداع والسحب أو اية عملية مصرفية أخرى من شأنها مساعدة غاسلي الأموال على القيام بعملياتهم.
- 3- يجب وضع سياسات وطنية لمكافحة غسل الأموال تأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي يتم تحديدها، ويتم مراجعتها بانتظام
- 4- ضرورة وجود اليات مكتوبة تمكن الجهات ذات العلاقة من التعاون والتنسيق وتبادل المعلومات محليا مع بعضها البعض فيما يتعلق بتطوير وتنفيذ سياسات وانشطة من اجل مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب .

المصادر والمراجع:

- 1- د. أحمد أسعد عمر، المسؤولية الدولية المترتبة على جريمة غسيل الأموال والتعاون الدولي في مكافحتها، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2014
- 2- د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، الطبعة الرابعة دار النهضة، القاهرة، 1982
- 3- د. حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، الطبعة الأولى، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، 1997
- 4- د. سامح محمدي، أحكام الدعوى الجنائية في جريمة غسل الأموال، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2011
- 5- د. سناء خليل، الجريمة المنظمة عبر الوطنية والجهود الدولية ومشكلات الملاحقة القضائية، بحث منشور في المجلة الجنائية الحقوقية، المجلد 34، العددان الأول والثاني، 2000
- 6- د. عادل السيوي، التعاون الدولي في مكافحة جرمي غسيل الأموال وتمويل الإرهاب، ط1، القاهرة، دار النهضة، 2008
- 7- د. عبد الفتاح سليمان، مكافحة غسل الأموال "أهمية مكافحة غسل الأموال دولياً ومحلياً"، د/ط، المحلة الكبرى، دار الكتب القانونية، 2006
- 8- د. عزت العمري، جريمة غسل الأموال "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2005
- 9- د. علاء الدين شحاتة، التعاون الدولي، لمكافحة الجريمة "دراسة للاستراتيجية الوطنية للتعاون الدولي لمكافحة المخدرات، القاهرة، 2000
- 10- د. عمار بجبوح، التعاون الدولي في مكافحة جرائم الإرهاب، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2011
- 11- د. علي علي، التعاون الدولي في مكافحة غسل الأموال المتحصلة في الجريمة المنظمة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2010
- 12- د. ماجد إبراهيم علي، التنظيم الدولي الأمني "دراسة في اطار النظرية العامة للتنظيم الدولي والمنظمات الدولية الأمنية" بحث مقدم لمؤتمر خبراء وعلماء الشرطة، مكتبة

- مركز بحوث الشرطة العددان الأول والثاني، القاهرة، 1991
- 13- د. محمد عبدالله حسين العاقل، النظام القانوني الدولي للجريمة المنظمة عبر الدول، دار النهضة، القاهرة، 2011
- 14- د. محمد عبداللطيف فرج، مكافحة غسل الأموال دولياً وإقليمياً ومحلياً، مجلة كلية الدراسات العليا، أكاديمية الشرطة، العدد 18، القاهرة، 2008
- 15- د. محمد عبد اللطيف فرج، نحو استراتيجية وطنية للسيطرة على غسل الأموال، محور التعاون الدولي، مجلة كلية التدريب والتنمية، القاهرة، العدد الرابع 2001
- 16- د. محمود شريف بسيوني، المدخل لدراسة القانون الجنائي الدولي، مكتبة المعهد الدولي للدراسات الجنائية، سيراكوزا، إيطاليا، ص 1
- 17- د. محمود شريف بسيوني، غسل الأموال "الاستجابات الدولية وجهود مكافحة الإقليمية والوطنية، ط 1، دار الشروق، القاهرة، 2002
- 18- مصطفى عبد الرحمن، مكافحة الجريمة المنظمة في ضوء المعاهدات الدولية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، 2010
- 19- د. مصطفى طاهر، المواجهة التشريعية لظاهرة غسل الأموال المتحصلة من جرائم المخدرات، القاهرة، 2001
- 20- د. نبيل عوادة، المسؤولية الدولية المترتبة على جرائم غسل الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008
- 21- هاني السبكي، عمليات غسل الأموال "دراسة موجزة وفقاً للمنظور الإسلامي وللبيض التشريعات الدولية والوطنية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009
- 22- د. هدى قشقوش، جريمة غسل الأموال في نطاق القانون الدولي، د/ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003
- 23- هشام نور، مجالات التعاون الدولي في الرقابة على المخدرات والمؤثرات العقلية، بحث في مركز الدراسات والبحوث، أكاديمية نايف للعلوم العربية الأمنية، المجلد 314، الرياض، 2003



## 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. ويقترَب 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.<sup>1</sup> 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 خاصة<sup>2</sup> 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.<sup>1</sup> 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 .<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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

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

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

<sup>3</sup> - 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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).<sup>3</sup>

**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.<sup>4</sup> والتزام الإدارة بعدم تعسفها

<sup>1</sup> - منشورات جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، نابلس 1998، ص 317.

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

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

<sup>4</sup> - 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.<sup>1</sup>

**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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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

<sup>1</sup> - د. محيي سعد محمد ، مرجع سابق، ص222.

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

<sup>3</sup> - 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 التكليف بالضريبة :** ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه سابقاً.<sup>1</sup> 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 الضريبة<sup>1</sup>، 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، وعُدّ هذا الالتزام من المهام الرئيسية لمديريات الاستعلام الضريبي فيها أيضاً.<sup>2</sup> 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

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

<sup>2</sup> - 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 تتبّهِ 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.<sup>1</sup>

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،<sup>1</sup> 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 الاستعلاء 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.<sup>2</sup>

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

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

<sup>2</sup>- 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 )<sup>1</sup>.

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.<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> - 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.

<sup>2</sup> - التعليمات التنفيذية للقانون رقم /24/ لعام 2003.

<sup>3</sup> - 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 يوماً<sup>1</sup>.

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

<sup>1</sup> - 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.<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup>، و(المادة 77) هي التي حددت المدة التي يجب توريد الضريبة خلالها.<sup>3</sup> 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

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

<sup>2</sup>الأصل 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 .

<sup>3</sup>تنص 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 الامتثال). 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)<sup>1</sup>.

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)<sup>2</sup> , 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

<sup>1</sup>- 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.

<sup>2</sup>- 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 ودفن 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،<sup>1</sup> إن التكاليف المطروحة ضمن الشروط المعينة في هذه المادة تحصل فوراً بكاملها.<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> - 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.

<sup>2</sup> - 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.