

انقضاء دين الضريبة بالتقادم وفق التشريع السوري

د. منى إدلبي*

الملخص

تمثل الضريبة ديناً للدولة في ذمة المكلف ، كذلك قد يترتب للمكلفين ديناً بذمة الدولة، وهذه الديون كأى التزامات مالية يمكن أن تسقط بالتقادم حفاظاً على المراكز القانونية للأفراد ولخلق استقرار لها، لذلك كان لا بد من بحث موضوع تقادم هذا الالتزام ، من حيث البحث في مدد تقادم دين الضريبة وتحديد بدء سريانه بدقة ، حيث تختلف هذه الأحكام باختلاف وضع المكلف . كما يجب البحث في أسباب انقطاع التقادم الضريبي، لا سيما أن الضرائب من الموارد المهمة للدولة وتساهم إلى حد كبير في تغطية الانفاق العام وتسعى الدول قاطبة للحفاظ قدر الامكان على هذه الإيرادات ، فأصبح لزاماً علينا كباحثين توضيح كافة الأحكام الخاصة بهذا الموضوع لخلق التوازن بين هذا الهدف وبين ضرورة الحفاظ على استقرار المراكز القانونية للأفراد، لا سيما أن هذا الموضوع قد تشعب في قوانين عديدة فحاولنا من خلال هذا البحث الاحاطة بها جميعاً من خلال منظومة متكاملة عن التقادم الضريبي .

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التقادم الضريبي، العقوبات الاقتصادية

*الأستاذ المساعد في قسم القانون العام- كلية الحقوق / جامعة دمشق

Prescription of tax debt in Syrian legislation

Dr .Mona Edlbi*

Summary

The tax represents a state debt in the hands of the taxpayer, such as any financial obligations that may fall by statute of limitations in order to preserve the legal positions of individuals and to create stability for them, therefore it was necessary to discuss the issue of the obsolescence of this obligation, in terms of examining the duration of the statute of limitations of the tax debt and determining the start of its effectiveness, where these provisions vary according to the status of the taxpayer. It is also necessary to examine the reasons for the interruption of the tax statute of limitations, especially since taxes are important resources for the state and contribute to a large extent to the coverage of public spending and all countries seek to preserve as much as possible these revenues, so it is incumbent upon us as researchers to clarify all the provisions of this subject to create a balance between this goal and the need to maintain the stability of the legal centers of individuals, especially since this subject has branched out in many laws, we tried through this research to inform them all through an integrated system About the tax obsolescence.

* Assistant Professor public law department - faculty of law- Damascus university

يعرف التقادم بأنه أحد سبل انقضاء الالتزام ، ويراد به انقضاء مدة زمنية معينة يقررها القانون يسقط بعدها حق الدائن في المطالبة بحقه¹ ، وعرف وفق القانون المدني الفرنسي بأنه وسيلة للكسب أو للإبراء بمرور مدة معينة وبالشروط التي يعينها القانون² ، وينقسم التقادم وفق القانون المدني إلى تقادم مكسب ويندرج تحت أسباب كسب الحقوق العينية، وتقدم مسقط يندرج تحت أسباب انقضاء الالتزامات ، بخلاف التقادم في القانون الجزائي فهو دائماً تقدم مسقط ، ويرتكز التقادم المسقط على اعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة ، إذ أن استقرار التعامل يقوم إلى حد كبير على فكرة التقادم ، فالتقدم المسقط لا يقوم على قرينة الوفاء ، إنما يقوم على وجوب احترام الأوضاع المستقرة .

وبما أن الضريبة تمثل ديناً للدولة في ذمة المكلف ، كان لا بد من بحث موضوع تقدم هذا الالتزام ، من حيث البحث في مدد تقدم دين الضريبة وتحديد بدء سريانه بدقة من ناحية ، والبحث في أسباب انقطاع التقدم ، ولا سيما أن الضرائب من الإيرادات المهمة للدولة والتي تساهم إلى حد كبير في تمويل الانفاق العام وتسعى الدول قاطبة للحفاظ قدر الامكان على هذه الإيرادات ، فأصبح لزاماً توضيح كافة الأحكام الخاصة بهذا الموضوع لخلق التوازن بين هذا الهدف وبين ضرورة الحفاظ على استقرار المراكز القانونية للأفراد ، ولهذا كان بحثنا هذا.

¹ - د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي ، بيروت، لبنان، 2010 ، الطبعة الأولى ، ص 242.

² - د. عبد المنعم البدروي ، أثر مضي المدة في الالتزام ، مطبعة جامعة فؤاد الأول ، 1950 ، ص 13.

اشكالية البحث:

تكمن اشكالية البحث في خصوصية الدين الضريبي الذي يتجسد وفق علاقة تقوم بين المكلف من ناحية والدولة بوصفها صاحبة سيادة من ناحية أخرى ، فهل تخضع مثل هذه الديون لأحكام التقادم كما نص عليها في القانون المدني ، أم أن هناك قواعد خاصة تطبق على هذا التقادم تتلاءم مع طبيعة هذه الدين ، وهل هناك مدة يسقط فيها حق الدولة في فرض الضرائب بعد تحقق الحادثة المولدة لدين الضريبة في ذمة المكلف ، أم أن الأمر مفتوح إلى ما لا نهاية طالما لم يتم تكليف المكلف من قبل الإدارة الضريبية ولم تربط ضريبته ، متى تبدأ مدة التقادم ؟ أضف لنقطة في غاية الأهمية هل أسباب انقطاع هذا التقادم تندرج تحت الأسباب ذاتها وفق ما نص القانون المدني فحسب أم لها بعض الخصوصية؟ وخاصة أن هناك قواعد ناظمة لموضوع تبليغ الوثائق الضريبية .

خطة البحث:

سنتناول بحثنا من خلال تقسيمه لثلاث مطالب :

المطلب الأول : مدة التقادم الضريبي.

المطلب الثاني: إجراءات وأصول تبليغ الوثائق المالية

المطلب الثالث: انقطاع التقادم الضريبي

المطلب الأول

مدة التقادم الضريبي

تنص المادة 373 من القانون المدني السوري على " أنه يتقادم بالالتزام بانقضاء خمس عشرة سنة ، فيما عدا الحالات التي ورد عنها نص خاص في القانون وفيما عدا الاستثناءات الآتية " تسقط بالتقادم بانقضاء خمس سنوات كل حق دوري متجدد ولو أقر به المدين كأجرة المباني والأراضي الزراعية وبدل الحكر وكالفوائد والإيرادات المرتبة والرواتب والأجور والمعاشات ولا يسقط الريع المستحق في ذمة الحائز سيء النية ولا الريع الواجب على ناظر الوقف أداؤه للمستحقين إلا بانقضاء خمس عشرة سنة¹

فالقاعدة العامة في القانون المدني بشأن مدة التقادم هي خمس عشرة عاماً، والاستثناء ما ورد فيه نص خاص ، مع ملاحظة أنه إذا كان هناك حقوق تقادم بمدد خاصة بموجب القانون وجب تفسير هذا القانون تفسيراً ضيقاً، بحيث لا يسري إلا على الحالات التي تم النص عليها فقط، وما خرج عن تلك الحالات نرجع فيه للقاعدة العامة .

ومن الحالات التي ورد فيها نص خاص الديون الضريبية حيث نصت المادة 27 من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 على مايلي: " لا تسقط

¹ - أكدت محكمة النقض المصرية أن الرسوم القضائية هي نوع من الرسوم المستحقة للدولة ، فتدخل في مدلولها وعمومها ، واستناداً للقانون 646 لعام 1953 تقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام مالم ينص القانون مدة أطول " ، ويشترط ألا يكون قد صدر حكم بالرسوم من القضاء ، ففي هذه الحالة تتحول مدة التقادم إلى مدة تقادم أطول ، وهي تلك المتعلقة بتقادم الحقوق المستندة إلى الأحكام القضائية عموماً ، وهي مدة خمسة عشر عاماً من تاريخ صدور الحكم ، وهو ما استقرت عليه الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا ومحكمة النقض . راجع في ذلك : د. صبري محمد السنوسي مجد ، أحكام التقادم في مجال القانون العام ، دراسة مقارنة بين القانون المصري والقانون الكويتي في ضوء أحدث الأحكام الصادرة من محكمة النقض والمحكمة الإدارية العليا ومحكمة التمييز ، مجلس النشر العلمي لجنة التأليف والتعريب والنشر - جامعة الكويت ، الكويت ، عام 2005 ، ط1 ، ص 203.

انقضاء دين الضريبة بالتقادم وفق التشريع السوري
د. منى إدلبي
حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ
تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع " .

وتختلف مدة تقادم حقوق الدولة من الضرائب والرسوم بذمة المكلف عن تقادم حقوق
المكلفين التي بذمة الدولة وسنتناول ذلك تباعاً من خلال الفرعين الآتيين.

الفرع الأول : تقادم حقوق الدولة من الضرائب والرسوم بذمة المكلف

الفرع الثاني: تقادم ديون المكلفين في ذمة الدولة

الفرع الأول : تقادم حقوق الدولة من الضرائب والرسوم بذمة المكلف

رصدت هذه المدة وفق قوانين متعاقبة نوردها تباعاً لأهمية ذلك ، حيث استندت
إليها أغلب التعليمات التنفيذية والكثير منها ما زال سارياً حتى وقتنا الراهن ، وسنستعرضها
وفق تدرج صدورها ،

أولاً - وفق نظام المحاسبة العامة لعام 1923¹ : حددت مدة سقوط التكاليف
السنوية للضرائب الناجمة عن جداول تحقق بالتقادم، بحيث تتلاشى نهائياً لمصلحة
المكلفين في 31 كانون الأول من السنة الرابعة التي تلي وضع هذه الجداول في
التحصيل².

¹ - نظام المحاسبة العامة الصادر بالقرار 2231 المؤرخ في 16/10/1923.

² - وتقطع هذه المدة بمباشرة تتبعات التحصيل وفقاً للنصوص القانونية المرعية ، والتدبير القاطع للتقادم يمكن اتخاذه قبل
انقضاء خمس سنوات تبدأ من تاريخ اتخاذ التدبير السابق ، راجع المادة 18 من قانون المحاسبة العامة رقم 2231 لعام
1923.

يلاحظ هنا أن النص جاء خاص بالضرائب المباشرة الناجمة عن جداول تحقق ، أما الضرائب غير المباشرة والتكاليف العامة غير السنوية كضريبة التركات لا تسري عليها هذه المادة ، إنما تسري عليها مدة التقادم العامة وهي (15) سنة على استحقاقها .

كما يلاحظ قصر مدة تقادمها مقارنة بمدة التقادم العام .

وقد استقر اجتهاد القضاء على أن التكاليف السنوية للضرائب المباشرة تتقادم بانقضاء السنة الرابعة التالية لسنة التكاليف مالم يتخذ اجراء قاطع للتقادم ، أو مالم تسر على التكاليف أحكام المادة (61) من المرسوم التشريعي رقم (75) لعام 1947 .

ثانياً- المرسوم التشريعي رقم (75) لعام 1947:

تنص المادة (61) من المرسوم التشريعي رقم (75) لعام 1947 على مايلي:
"ب- يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكاليف بسند تحقق إضافي ، ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقيين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفى بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكاليف .
ج- إذا وقع خطأ في طرح الضريبة أو حسابها ، أو طرحت الضريبة على غير مكلف بها أو بصورة مكررة ، فيجوز الاعتراض عليها أمام المرجع المختص في غضون ثلاثين يوماً كاملاً من تاريخ تبليغ المكلف الإنذار الإجرائي بالدفع ."
فهنا النص جاء خاص بتدارك السهو أو النقص أو الخطأ المادي في التكاليف على يتم التدارك ذلك لغاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي يعود لها التكاليف .

وقد استقر اجتهاد القضاء على ان تكاليف الضريبة على الدخل بعد التكاليف الأولية تسري عليها أحكام المادة السابقة بفقرتها ب من حيث أنها تمثل نقص في التكاليف¹ . فإذا تقدم مكلف ببياناته ، فإن أي تكليف بعد ذلك إضافة إلى التكاليف الأولي هو تكليف متمم يتناول النقص في ذلك التكاليف الناجم عن بيان المكلف ، وعلى ذلك فإن المكلف الذي قدم بياناته عن أعمال عام (1958) مثلاً ضمن مهلته القانونية يمكن أن تتدارك الإدارة الضريبية تكليفه بما يزيد على التكاليف الأولي حتى نهاية عام (1964) ، وهنا يكفي إصدار تكليفه المؤقت وتبليغه للمكلف قبل انتهاء عام (1964) .

أما إذا لم يقدم المكلف بيانه عن أعمال عام 1958 فنحن هنا امام حالتين² :
- قدم المكلف بيانه بناء على إنذار من قبل الإدارة الضريبية وبلغ هذا الإنذار بعد عام

(1959) ، فإن للإدارة الضريبية إصدار التكاليف المؤقت وتبليغه إلى المكلف لغاية السنة الخامسة التي تلي السنة التي تم فيها تبليغ الإنذار بتقديم البيان .
- لم يقدم المكلف بيانه وتأخرت الإدارة في إنذاره إلى ما بعد مضي (4) سنوات التالية لسنة التكاليف ، فإن التكاليف في هذه الحالة قد سقط بالتقادم ولا مجال للعودة إليه .

وتحديد حق الدائرة المالية بتدارك نواقص التكاليف ضمن أربع سنوات تلي سنة التكاليف محصور بالتكاليف التي تتقادم بالأصل بخمس سنوات ، أي التكاليف السنوية للضرائب المباشرة الناجمة عن جداول تحقق ، أما التكاليف غير السنوية

¹ - التعليمات الصادرة من مديرية مالية دمشق تحت الرقم 23/1/3235 تاريخ 14/3/1970 .

² - راجع تعليمات مديرية مالية دمشق بتعميمها رقم 23/1/3235 تاريخ 14/3/1970 .

كضريبة التركات والضرائب غير المباشرة والرسوم فإن التكاليف الإضافية لها يظل بالإمكان تداركها حتى نهاية السنة الرابعة عشر التي تلي سنة التكاليف. وفي السياق نفسه نص قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 في المادة (111) منه على الحالة ذاتها مع اختلاف المدة حيث جاء فيها: "أ- تصدر سندات التحقق والترقين عن مدير المالية.

ب- مع الاحتفاظ بأحكام الفقرة (هـ) من المادة (31) من هذا القانون يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكاليف بسند تحقق إضافي ويجوز لها تصحيح كل خطأ مادي في طرح الضريبة أو حسابها أو ترقين كل تكليف مكرر أو مطروح على شخص معفي منه بسند تنزيل وذلك لغاية السنة الرابعة التي تلي سنة تحقق التكاليف ج- إذا وقع خطأ في طرح الضريبة أو حسابها أو طرحت الضريبة على غير مكلف بها أو بصورة مكررة فيجوز الاعتراض عليها أمام المرجع المختص خلال ثلاثين يوماً" كاملاً" من تاريخ تبليغ المكلف الإنذار الإجرائي بالدفع.

ووفق تعليمات وزارة المالية السابقة فإن نص المادة (111) لا يسري على التكاليف الأساسية التي تخضع لمدة التقادم التي نص القانون عليها (15 سنة) . أما التكاليف المتممة لوجود نقص في التكاليف الناجم عن بيان المكلف فممكنة حتى نهاية السنة الرابعة للسنة التي تلي سنة تحقق التكاليف.

أضف حالة مهمة نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 في مادته 31 وهي حالة تأخر الإدارة عن مباشرة اجراءات التكاليف بعد تقدم المكلف ببيانه ، ففي هذه الحالة متى يبدأ حساب التقادم ؟

حيث نصت الفقرة (هـ) من المادة (31) على الآتي : " يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة (13) صفة

التكليف القطعي في حال تأخرت الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن".¹ حسب نص هذه المادة يكتسب التكليف هذا صفة التكليف القطعي بعد خمس سنوات من تاريخ البيان المقدم من قبل المكلف ويتوجب على المكلف التسديد ولا يضاف أي غرامات أو فوائد إذا التزم بالتسديد فوراً. ويعد هذا التاريخ بداية للتقادم الطويل إذا لم يقطعها إنذار طبعاً. ويرأي أن نص هذه المادة قفل الباب أمام حالة مهمة جداً" قد تحدث واقعياً وإن كانت نادرة الحدوث، ولم يكن المشرع ملتقياً إليها سابقاً".

لافتين أن هذه الأحكام خاصة بالتكاليف السنوية للضرائب المباشرة الناجمة عن جداول التحقق، أما التكاليف غير السنوية كضريبة التركات والضرائب غير المباشرة والرسوم فإن التكاليف الإضافية لها يظل بالإمكان تداركها حتى نهاية السنة الرابعة عشر التي تلي سنة التكليف¹.

ولكن ماذا لو لم يتقدم المكلف ببيانه؟ ولم تنذره الإدارة لتقديمه كما نص القانون ولم تقم بتقدير أرباحه كعقوبة له لعدم تقديم الأقرار، في مثل هذه الحالة متى يبدأ التقادم؟

لم يبين المشرع السوري حكم هذا الأمر على خلاف المشرع المصري الذي كان موفقاً أكثر في ذلك حيث استقر القضاء المصري استناداً للقانون على بدء التقادم الضريبي من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم الأقرار الضريبي، حيث نصت المادة 91 من قانون ضريبة الدخل المصرية لعام 2005 على أنه : (.... في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل

¹ - التعليمات الصادرة من مديرية مالية دمشق تحت الرقم 23/1/3235 تاريخ 23/3/14/1970.

الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار¹ عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة) ..

ولكن قد ينطبق على هذه الحالة ما جاء في قانون العقوبات الاقتصادية السوري ، وكذلك قانون منع التهرب الضريبي رقم (25) لعام 2003 فيما يخص إخفاء المكلف أموال خاضعة للضريبة والتي سنتناول أحكامها في فقرتنا الآتية .

ثالثاً - قانون العقوبات الاقتصادية:

صدر هذا القانون بالمرسوم التشريعي رقم (37) لعام 1966 وتم إنهاء العمل به بموجب قانون العقوبات الاقتصادية رقم (3) لعام 2013² وتم تعديل مدة تقادم حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها لتصبح مدة التقادم العام (أي 15 سنة) . حيث نصت المادة 27³ من القانون 3 لعام 2013 على مايلي:

¹ - ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في

المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (والمحددة بالشريحة الأولى حتى 8000 جنيه .راجع المادة رقم 82 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لعام 2005.

² - صدر قانون العقوبات الاقتصادي رقم 3 بتاريخ 20/3/2013.

³ يقابلها المادة 36 من قانون العقوبات الاقتصادي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 37 لعام 1966 التي نصت على ما يلي " أ- لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بالتقادم العام.

ب- تبدأ مرحلة التقادم إذا أخفى المكلف نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسم أو غيره من التكاليف كلها أو بعضها ، وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو الرسم أو التكاليف من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة".

" أ- لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بالتقادم الطويل.

ب- تبدأ مدة التقادم إذا أخفى المكلف أو حاول إخفاء مبالغ مالية تسري عليها ضريبة أو رسم أو تكليف أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسم أو غيرهما من التكاليف كلها أو بعضها من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة".

الملاحظ هنا أن هذا القانون نص على شمول التقادم العام لكافة أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة وكذلك الرسوم وكافة الأموال العامة، ولكنه لم يحدد بدء احتساب مدة التقادم. كما شمل حالات إخفاء المطارح الضريبية من قبل المكلف وجعل مدة التقادم فيها تبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة .

والمشرع السوري عد التشريع الضريبي جزءاً من التشريعات التي تحفظ الأموال العامة والاقتصاد الوطني ، والاعتداء على حق الدولة في اقتضاء الضرائب هو اعتداء على السياسة الاقتصادية للدولة ككل¹ ، ولذلك جاء متوافقاً مع القانون 25 لعام 2003 المتعلق بالتهرب الضريبي والذي عد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالثقة العامة وقد نص في المادة الثانية منه على تعريف التهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون بأنه : أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً" ويقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم كلياً" أو جزئياً" من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود او بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفائها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً" باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام

¹- نور صلاح ، الجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة دمشق، 2014، ص 33.

الدوائر المالية او إخفاء نشاط يجب إظهاره ب -لا يدخل في شمول الفقرة (أ) من هذه المادة المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلون في الدوائر المالية أو المكلفون برسوم التراكات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون .

وطبعاً" من أحكام قوانين الضرائب والتي يعد الفعل المخالف لها تهريباً" ضريبياً" الالتزام بواجبات نص عليها قانون ضريبة الدخل لا بد أن يلتزم به المكلف بكل نوع من أنواع الضرائب:

1- في ضريبة الأرباح الحقيقية يتوجب على المكلفين تقديم بيان خطي بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة بأجال حددها القانون¹ ويرفق هذا البيان مع صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

كما يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية - في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم - أن يقدموا إثباتاً لبياناتهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والأعباء القابلة للتزليل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة ويكتفي من أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ فبضها ودفعه².

¹- راجع المادة 13 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 والمادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

²- راجع المادة 14 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

وإذا لم يقدم المكلف هذا البيان خلال الأجل القانونية يبلغ إنذاراً للامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20 بالمئة منها لعدم تقديم البيان وتخفيض ل10 بالمئة إذا امتثل للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية المحددة قانوناً لتقديمها وقبل تبليغه الإنذار¹.

ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به².

وبموجب المادة/16/ من المرسوم التشريعي رقم /146/ لعام 1964: تلزم وزارة المالية المكلفين بالضرائب أو الرسوم بأن يحددوا عناوين مختارة لهم يجري تبليغهم فيها للضرائب والأوراق الضريبية، ويجب على المكلف أيضاً أن يبين عنوانه المختار ومحل ممارسته العمل ومحل سكنه على أية ورقة يتقدم بها من الدوائر المالية وإذا لم يحدد المكلف عنوانه المختار بناء على طلب وزارة المالية المشار إليه أو لدى تقديم أية ورقة إلى الدوائر المالية جاز للدوائر المذكورة تبليغ مختار محل ممارسته العمل أو محل سكنه أو محل العقار العائد له - وفق مقتضيات الحال - الأوراق الضريبية ويقوم تبليغ المختار في هذه الحال مقام تبليغ المكلف.

نلاحظ هنا أن القانون لم يقيد الإدارة الضريبية بمدة محددة لتوجيه الإنذار بوجوب تقديم هذا البيان ، لذلك يفهم منها أن المدة مفتوحة أمامها ، وإن كان الواقع العملي يوجب على الإدارة ملاحقة كل المكلفين حفاظاً على مصلحة الخزينة العامة .

2- من واجبات مكلفي ضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية¹:

¹ - راجع المادة 18 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

² - راجع المادة السادسة من المرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956 الخاص بقانون جباية الأموال العامة.

1- خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية.

أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

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

ج- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

هـ- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

2- بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف

وأشير هنا إلى مسلك القضاء المصري في هذا الخصوص حيث استقر على بدء التقادم

الضريبي من اليوم التالي لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبي².

رابعاً- القانون المالي الأساسي:

صدر بالمرسوم التشريعي رقم (92) لعام (1967)³ ونص هذا القانون على

أنه " لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد

خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع"⁴.

وبناء عليه فهذا القانون شمل بالتقادم العام كافة أنواع الضرائب وكذلك الرسوم

والأموال العامة⁵.

¹- راجع المادة رقم 51 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

²الطعن 8505 لسنة 65ق- تاريخ 2008/2/26.

³- والذي حدد نفاذه بتاريخ 1970/1/1 بموجب المرسوم التشريعي رقم 1780 بتاريخ 1969/8/24.

⁴- راجع المادة 28 من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 بتاريخ 1967/7/19.

⁵- مفهوم الأموال العامة مفهوم واسع ويتناول كافة الحقوق والأموال العائدة للادارات والمؤسسات العامة من جهة ولأي من جهات القطاع العام التي صدر نص تشريعي يعتبر أموالها أموالاً عامة. راجع تعليمات مديرية مالية دمشق رقم 3235 المشار لها سابقاً.

كما حدد بدء سريان التقادم بتاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع ، وهذه الوثائق تشمل أي وثيقة تبلغ للمكلف ويكون من شأن تبليغها إليه دعوته للدفع ضمن مهلة زمنية معينة . كما أن هذا القانون لم ينص على مفعوله الرجعي . وبحسبان أن هذا القانون جاء معدلاً لأحكام التقادم التي جاءت في قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (37) لعام (1966) السابق ذكره بما فيها الأحكام الخاصة بالمطرح الضريبية المخفأة ، فتستطيع الإدارة الضريبية منذ عام 1971 (تاريخ سريان القانون المالي الأساسي) أن تتدارك التكاليف الضريبية بشأن المطرح المكتومة إذا لم تكن قد سقطت بالتقادم بمقتضى قانون العقوبات الاقتصادي .

وتم تعديل هذا القانون بموجب القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 ونصت المادة (27) منه على ما يلي: " لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع ". من خلال هذا النص يتوجب علينا الإشارة لأربع نقاط مهمة وهي :

النقطة الأولى :

أن التقادم لا يسري إلا بشأن المكلف الذي تم تكليفه وبلغ وثيقة مشعرة بوجوب الدفع ، مع ملاحظة ما أشرنا إليه بخصوص المكلف الذي تأخرت الإدارة الضريبية عن مباشرة إجراءات تكليفه بعد تقديمه البيان الضريبي ، بأن أعطت هذا البيان صفة التكاليف القطعي بعد خمس سنوات من تاريخ البيان و بدون فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن¹ .

¹ - راجع المادة 31 الفقرة هـ من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

وهذا التبليغ له أصوله وضوابطه القانونية من حيث الجهات التي يحق لها التبليغ ، ومن يجري التبليغ إليه ، وأين يجري هذا التبليغ ، واجراءاته ، ولا بد من الاشارة لها جميعاً ، لأن سريان التقادم يتأثر بها وجوداً وعدمياً ، وتعد إشكالية مهمة جداً في هذا الخصوص ، ولا سيما أن الادارة الضريبية قد تتحجج أحياناً بإجرائها التبليغ عبر نشر جداول التكليف في بهو مديريات المالية ، وسنناقش هذا الموضوع في مطلبنا الثاني .

النقطة الثانية:

تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع، فالمشرع السوري لم يعتبر الاقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بحد ذاته ، وهذا يعني أن المشرع قد تبنى التقادم الطويل في هذا المجال، وذلك بالنسبة لكل الحقوق المترتبة للدولة في ذمة الأفراد ولاسيما تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم. وتبدأ مدة التقادم بالسريان من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع، وينجم عن ذلك أن الإدارة إذا لم تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع تظل بمنأى عن بدء سريان مدة التقادم ، فالمشرع السوري قد تناول مدة التقادم الضريبي المتعلق بتحصيل الضريبة دون ربطها ، بخلاف المشرع الفرنسي الذي ميز بين تقادم حقوق الادارة في ربط الضريبة والذي يعد أحد ضمانات المكلف بالضريبة ، وتقدم يخص تحصيل الضريبة حيث لا يسمح بتحصيل المتأخرات الضريبية إلا في حدود زمنية معينة¹ مع كل ما يحمله ذلك من خروج عن الحكمة من التقادم ذاته، والمتمثل أساساً في استقرار المراكز القانونية للأفراد .

¹ _Cabinet Stephane Haddad, Tax audit, the firm tax audit , faq , conception simpleway, 2006_

النقطة الثالثة :

المكلف الذي لم يتقدم ببيانه الضريبي أبداً نكون بشأنه أمام حالتين :

- الحالة الأولى : نطبق عليه نص المادة (27) من قانون العقوبات الاقتصادية رقم (3) لعام (2013) ، والقانون (25) لعام (2003) في حال كشفت أجهزة الاستعلام الضريبي عناصره المخفأة ، حيث تبدأ مدة التقادم الطويل من تاريخ العلم بالعناصر المخفأة إذا أخفى المكلف أو حاول إخفاء مبالغ مالية تسري عليها ضريبة أو رسم أو تكليف أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسم أو غيرها من التكاليف /كلها أو بعضها .
- الحالة الثانية : نطبق بشأنه التقادم الخمسي، أي التقادم بخمس سنوات وفق ما جاء في القانون المدني باعتباره المرجعية في كل ما سكت عنه القانون المالي ، فقد أخضع المشرع المدني لهذا النوع من التقادم الحقوق الدورية المتجددة، فكل حق دوري متجدد، ، يتقادم بخمس سنوات من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء (المادة 373 مدني). هذا مع ملاحظة أن الربيع المستحق في ذمة الحائز سيئ النية لا يسقط إلا بانقضاء خمس عشرة سنة. وبرأيي أن قصور التشريع المالي في هذا الخصوص جعل مركز المكلف الذي لم يتقدم ببيانه الضريبي أفضل من حيث استفادته من التقادم من ذلك المكلف الذي تقدم ببيانه الضريبي ، فالأول سقطت ضريبته بالتقادم بمرور خمس سنوات من تاريخ تحقق الواقعة المولدة للضريبة في ذمته ، أما الثاني فبمرور خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغه الوثيقة المشعرة بالدفع .

النقطة الرابعة :

أن مدة التقادم هذه تسري بشأن المكلفين بالضرائب أياً كان نوعها مباشرة أو غير مباشرة وكذلك الرسوم .

الفرع الثاني: تقادم ديون المكلفين في ذمة الدولة

نصت المادة (24) من القانون المالي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام (2006) على ما يلي:

أ- تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون.

ب- لا يجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة من هذه المادة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عن عدم توفره .

ج- لا تسري أحكام الفقرة أ من هذه المادة على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم".

وهذا يعني من حيث النتيجة أن الدفع بالتقادم المنصوص عليه في المادة (24) من القانون المالي الأساسي رهين بتوافر أمرين:

الأول منهما نشوء حق مالي في ذمة الإدارة .

والثاني تخلف المطالبة بهذا الحق قضائياً أو إدارياً .

و نلاحظ هنا محاباة المشرع للخزانة العامة على حساب المكلفين ، بأن جعل حقوق الخزانة بذمة المكلف تتقادم بمرور 15 عاماً، بينما حقوق المكلف تسقط بمرور أربع سنوات تلي سنة استحقاقها .

ويلاحظ هنا أن المشرع عد هذه المدة مدة سقوط وليست مدة تقادم كما في حال حقوق الدولة في ذمة المكلف، وهذا يعني أن هذه المدة لا تنقطع أو تتوقف كما هو حال مدة التقادم. والسبب في ذلك عائدٌ طبعاً لأهمية ديون الخزانة كونها تصب في النهاية في مصلحة الدولة ككل ومن الخطر التفریط فيها .

وقد ميز المشرع العراقي بين حالة دفع المكلف بنفسه ما هو أكثر من الضريبة المستحقة عليه، وحالة الضريبة المستوفاة بطرق الاستقطاع المباشر¹ ، حيث يتوجب على السلطة المالية أن ترد للمكلف ما كان قد دفعه إليها من ضريبة أكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط أن يقدم طلباً بذلك خلال خمس سنوات اعتباراً من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة أما الضريبة المستوفاة بطريق الاستقطاع المباشر فتزد دون حاجة إلى طلب من المكلف ، وحبذا لو نص مشرعنا السوري على ذلك أيضاً.

¹ - د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2010، ص248.

المطلب الثاني

إجراءات وأصول تبليغ التكاليف المالية العامة

سنناقش هذه الاجراءات والأصول من خلال تناول الجهات التي يتم تبليغها هذه التكاليف ، والجهات التي تقوم بالتبليغ قانوناً، وكيفية إجراء هذا التبليغ وذلك استناداً لقانون جباية الأموال العامة وتعليماته التنفيذية من وارة المالية ، من خلال الفروع الآتية :

الفرع الأول: الجهات التي تبلغ التكاليف المالية العامة

الفرع الثاني : الجهات التي تقوم بالتبليغ

الفرع الثالث: أصول التبليغ .

الفرع الأول- الجهات التي تبلغ التكاليف المالية العامة

نص قانون جباية الأموال العامة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 341) لعا (1956) بموجب المادة السابعة منه على أصول تبليغ انذار المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه ، وبموجب المادة (13) منه نص على أن تضع وزارة المالية التعليمات التنفيذية لتطبيق هذا القانون ، وبالفعل صدرت هذه التعليمات ، حيث نصت المادة الثامنة من القرار رقم (126) لعام (1966) والمعدل بالقرار رقم (1593/و) تاريخ (1969/12/22) على أنه يجري تبليغ الورقة إلى إحدى الجهات التالية:

آ - المكلف نفسه أنى وجد.

ب- وكيله أو من ينوب عنه شرعاً (الولي أو الوصي أو القيم أو الوكيل القضائي) أنى وجد.

ج- من اعتبرت قوانين التكاليف العامة تبليغه قائماً مقام تبليغ المكلف أو اعتبرته مسؤولاً عن التكاليف بالتضامن مع المكلف.

د - من لا يقل ظاهر سنه عن /15/ من الأشخاص الذين يوجدون في محل ممارسته العمل أو في محل سكنه أو بصورة عامة في عنوانه المختار ويكون له بالمكلف صلة قرابة أو علاقة تبعية أو يكون له شراكة بالمؤسسة موضوع التكاليف.

هـ- مدير المؤسسة أو الشركة أو احد الشركاء فيها أو رئيس محاسبتها أو رئيس الديوان الإداري فيها بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ويجري ذلك في مركز المؤسسة أو الشركة أو فروعها أو في محل سكنهم الخاص إذا لم يكن بالإمكان إجراء التبليغ في محل المؤسسة أو الشركة بسبب زوال المحل.

و - مختار المحطة ، ويشترط للجوء للتبليغ هذا تعذر التبليغ الى أي من الأشخاص المنصوص عليهم في الفقرات (أ إلى هـ) السابقة وتثبيت أسباب التعذر بمحضر ينظمه المبلغ ويصادق عليه المختار.

ويجري التبليغ في عنوان المكلف المختار أو محل ممارسته العمل- إن وجد المحل- أو في محل سكنه إذا كان قد تقيد بالمادة الثالثة من هذا القرار (والتي تنص على أنه يتوجب على المكلف أن يحدد للإدارة عنواناً مختاراً له يجري تبليغه فيه الأوراق وعليه أيضاً أن يبين على أية ورقة يتقدم بها إلى الإدارة عنوانه المختار ومحل ممارسة العمل في حال وجوده ومحل سكنه) ، وإذا لم يكن المكلف قد حدد ذلك خطأً يجري تبليغه إلى أي من الجهات المذكورة

سابقاً دون مراعاة الترتيب الوارد سابقاً ، وقد يكون ذلك بمثابة عقوبة للشخص غير الملتزم بأحكام المادة الثالثة سابقة الذكر .

الفرع الثاني - الجهات التي تقوم بالتبليغ¹ :

يقوم بالتبليغ أحد الأشخاص التالية:

- أ- الموظف المختص بمعالجة التكاليف في الإدارة.
- ب- الموظف المختص في ديوان الإدارة.
- ج- رئيس المكلف المباشر إذا كان موظفاً أو مستخدماً أو عاملاً في دائرة رسمية أو مؤسسة من المؤسسات القطاع العام أكان مدنياً أو عسكرياً.
- د- الموظف المختص في السجن بالنسبة للمكلف المسجون وريان السفينة بالنسبة لبحارة السفينة.
- هـ- ساع مختص من الإدارة أو الجابي.
- و- موظف البريد أو ساعيه.
- ز- أفراد القوى العامة عند الاقتضاء² .

¹ - راجع المادة العاشرة من قرار وزارة المالية رقم 126/و تاريخ 15/1/1966 والمعدل بالقرار رقم 1593/و تاريخ

1969/12/22.

² - المرجع السابق .

الفرع الثالث - أصول التبليغ¹

- 1- يتم التبليغ بالبريد المضمون بواسطة ساعي البريد مع علم بالوصول وعلى الساعي أن يعيد علم الوصول إلى الإدارة ويعتبر علم الوصول حجة فيما اشتمل عليه مالم يثبت تزويره
- 2 - في الأحوال التي يجرى فيها التبليغ إلى سائر الجهات الأخرى الواردة سابقاً يجب أن يسطر الشخص المناط به إجراء التبليغ بالحبر محضراً أو حاشية يذكر بها تاريخ اليوم والشهر و السنة التي حصل فيها التبليغ واسم الشخص المبلغ وكنيته وطبيعة صلته بالمكلف إذا لم يكن المكلف بالذات وأن يثبت بالمحضر أن الورقة سلمت إليه وأن يوقع إشعاراً بالتبليغ أو أن يثبت امتناعه وسببه وفي حال رفضه ذلك على المبلغ أن ثبت واقعة الامتناع وأن يوقع إشعاراً بإجراء التبليغ من قبله.
- 3- يمكن أن يقوم مقام المحضر المشار إليه آنفاً دفتر تسليم (ذمة) بشرط أن يشتمل على البيانات المذكورة في المادة المشار إليها.
- 4- يعتبر الدفتر المستعمل لتسليم البريد المضمون لدى دوائر البريد قائماً مقام المحضر المنوه به.
- 5- إذا تعذر التبليغ لمن ورد ذكرهم سابقاً أو كان المكلف غير مقيم في سورية ولم يحدد محلاً لتبليغه فيجرى التبليغ بإحدى الطرق التالية :

¹ - راجع المادة الحادية عشرة من قرار وزارة المالية رقم 126/و تاريخ 1966/1/15 والمعدل بالقرار رقم 1593/و تاريخ 1969/12/22.

أ- إيداع الورقة في صندوق البريد الخاص بالمكلف - إذا وجد- ويتم ذلك بأن يسطر المبلغ بالحبر محضراً يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر التي حصل فيها إيداع الورقة في الصندوق ويوقع المبلغ المحضر مع موظف من البريد.

ب- الإعلان في المحلة على المحل أو العقار.

ج- الإعلان في إحدى الصحف اليومية مع الإعلان في لوحة الإعلانات في الإدارة ، ويمكن الاعلان في الجريدة الرسمية في الحالات التي تقدرها وزارة المالية بدلاً من الاعلان في إحدى الصحف اليومية¹ .

د- يجرى الإعلان في المحلة على المحل أو العقار بإلصاق الورقة بالنسبة للمكلف المنوه به سابقاً والذي يتعلق بتكليفه بعقار أو نشاط في محل كائن في المحلة و إذا كان التكليف يتناول عدة عقارات أو محلات معا فيجرى الإعلان بالإلصاق عليها.

هـ- يلجأ في الإعلان في إحدى الصحف اليومية مع الإعلان في لوحة الإعلانات في الإدارة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين الغائبين أو غير المقيمين في سورية و الذين لم يحددوا محلاً لتبليغهم الأوراق² ، بحيث يجب أن يتضمن الإعلان في الصحيفة أو الجريدة الرسمية و في لوحة الإعلانات خلاصة الورقة المراد تبليغها، وتقع نفقات الإعلان في الصحيفة على عاتق المكلف و تحصل منه وفقاً لقانون جباية الأموال العامة.

مع ملاحظة أنه يثبت إجراء الإعلان في المحلة وفي لوحة الإعلانات في الإدارة بمحضر يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر والسنة التي حصل فيها الاعلان .

¹- بموجب أحكام المادة 2 من القرار رقم 1593 / وتاريخ 1969/12/22).

²- المادة (3) من القرار رقم 1593/ و تاريخ 1969/12/22.

أما الإعلان في إحدى الصحف اليومية فيثبت بإبراز نسخة من الصحيفة التي جرى فيها الإعلان.

أما بالنسبة لبدء سريان المهل فتسرى المهل المحددة في القوانين والأنظمة المتعلقة بالتكاليف المالية بالنسبة للتبليغ الجاري بموجب أحكام هذا القرار إلى المكلف بدءاً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ الورقة وذلك مع مراعاة حكم الفقرة (ب) من هذه المادة ، و يضاف إلى هذه المهل بالنسبة للمكلف غير المقيم في سورية مواعيد المسافة التالية قياساً على مبادئ الأصول العامة :

1- ثلاثون يوماً للبلاد العربية والبلاد المطلة على البحر الأبيض المتوسط .

2- ستون يوماً للبلاد الأخرى

ولا يعمل بمواعيد المسافة في حق المكلف غير المقيم الذي يتبلغ في سورية بشخصه أثناء وجوده فيها .

و (بموجب المادة الأولى من القرار 1064 / و تاريخ 4/8/1970) تتوقف المهل القانونية المذكورة سابقاً حال وفاة المكلف ، ولا يزول هذا الوقف إلا بعد تبليغ ورقة التكليف أو الإجراء المالي إلى أحد الورثة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادتين 8 و 9 من هذا القرار .

وإذا صادف آخر المهلة المشار إليها في الفقرة (أ) من المادة (16) عطلة رسمية امتدت إلى يوم عمل بعدها .

أما بالنسبة لمن يجري التبليغ إليهم ويمتنعون عن التبليغ فتسرى المهل بالنسبة لهم بدءاً من اليوم التالي لتاريخ الامتناع المثبت من قبل الذي قام بالبليغ .

المطلب الثالث : انقطاع التقادم

يسري على التقادم الضريبي ما يسري على التقادم في ظل نصوص القانون المدني من حيث أسباب انقطاع التقادم ، ولكن قبل أن نورد هذه الأسباب علينا أن نناقش هل هي أسباب انقطاع أم وقف للتقادم .

يقصد بوقف التقادم: وجود مانع يتعذر معه على صاحب الحق أن يطالب بحقه. وقد يكون المانع مادياً، كالحرب أو الأسر أو انقطاع المواصلات... كما قد يكون المانع أدبياً كقيام حالة الزوجية أو القرابة بدرجة معينة بين الحائز وصاحب الحق. وكذلك لا يسري التقادم فيما بين الأصيل والنائب.¹

ويترتب على وقف التقادم إسقاط كامل المدة التي وقف التقادم خلالها من حساب مدة التقادم، سواء طرأ سبب الوقف في بدء مدة التقادم، أم أثناء سريانها، أم في نهايتها.²

أما انقطاع التقادم : فيترتب عليه محو أو سقوط ما تم من مدته قبل حصول سبب الانقطاع، ومن ثم يبدأ تقادم جديد يسري من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع. وتكون مدته من حيث المبدأ هي مدة التقادم الأول ذاتها.³

و ينقطع التقادم بوفق المادة 380 و381 من القانون المدني بالأسباب الآتية:

¹ - المادة 379 من القانون المدني.

² - وإذا كانت مدة التقادم تزيد على خمس سنوات فلا يسري هذا التقادم في حق من لا تتوافر فيه الأهلية، أو في حق الغائب، أو في حق المحكوم عليه بعقوبة جنائية إذا لم يكن له نائب يمثله قانوناً. أما في حال وجود نائب قانوني فلا يقف التقادم، فالنائب كالأصيل ويتعين عليه المطالبة بحقوق من يمثله وإلا كان مسؤولاً عن إهماله.

راجع د.محمد سامر القطان ، التقادم في القانون الخاص ، بحث منشور في الموسوعة العربية ، المجلد الثاني ، ص228.

³ - المادة 382 من القانون المدني.

1- بالمطالبة القضائية . ولو رفعت أمام محكمة غير مختصة ، ويقصد بالمطالبة القضائية كل طلب يقدمه صاحب الحق [المكلف أو الدوائر المالية] إلى القضاء يظهر فيه نيته في التمسك بحقه قبل سقوطه بالتقادم ، وعليه في التقادم ينقطع بالدعوى الأصلية ، وبالطلبات العارضة كالادعاء بالتقابل وبالطلبات التبعية كطلب إدخال ضامن وبالطلبات التدخل وفي هذا المضمار هناك عدة مبادئ تم العمل وفقها منها:

- المطالبة القضائية تقطع التقادم ولو شطبت الدعوى¹
- ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية حتى لو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة ، حتى لو كانت رفع الدعوى أمام محكمة لا ولاية لها بالنظر بالنزاع²
- 2- بالتبنيه.
- 3- بالحجز .
- 4- الطلب الذي يتقدم به الدائم لقبول حقه في تقليص أو في توزيع أو بأي عمل يقوم به الدائم للتمسك بحقه في إحدى الدعوى.
- 5- بإقرار المدين بحق الدائم إقرار صريحاً أو ضمناً، فاعتراف الإدارة بالحق يقطع التقادم ، وذلك بأن يصدر عن الإدارة وثيقة خطية تدل على وجود حق للدائن لديها خلال سريان مدة التقادم³.

كما أن الإخطار التنفيذي يقطع مدة التقادم على الأحكام موضوع التنفيذ.

¹-نقض سوري/الغرفة المدنية /قرار 2460أساس 422 تاريخ 1969/12/21/مجلة المحامون ص30 لعام 1970.

² - وسار على ذلك أيضاً الفقه و القضاء المقارن ، د.محمد عبد اللطيف التقادم المكسب و المسقط ،

³ - حكم المحكمة الإدارية العليا رقم 106 في الطعن 256 لسنة 1972 ، مجموعة المبادئ لسنة 1972 ، ص95

وإذا نظرنا إلى التقادم الضريبي نجد ان هناك أسباباً لانقطاعه دون وقفه ، حيث نص القانون على أنه يعتبر تبليغ التكاليف المؤقتة أو الإنذار بالدفع أو الاخبار بتقديم البيانات التي أوجبتها القوانين والأنظمة من جملة الاجراءات القاطعة للتقادم¹ ، وقد أقر مجلس شوري الدولة في لبنان فيما يتعلق بالملاحقات الفردية التي تُقطع التقادم أنه يجب أن يكون فعل الملاحقات القاطعة للتقادم قد أصبح اتجاه هدفه مباشرة دون فاصل، فالإنذار وقرار الحجز كي يؤلغا شروعاً بالملاحقة، يجب أن يخرجاً عن حيز الدائرة التي نظمتها، وأن يُصبغا باتجاه الشخص المرسل إليه التبليغ أو الشخص الذي حُجز ما بين يديه، أو الشيء الملقى الحجز عليه، وكلّ الأعمال السابقة تُعدّ أعمالاً تحضيرية لا شروعاً في الحجز².

وقد عدّ مجلس شوري الدولة أنّ اعتماد ما يخالف هذا الرأي يؤدي إلى إفساح المجال أمام الموظفين للعبث، واستدراك السهو والغلط بشكل مخالف للأصول، ووضع تواريخ كيفية، وإظهار إجراءات غير واقعية يتعلق بها حقّ الغير الذي يتضرر دون أن يتمكن من تلافي الضرر في الوقت المناسب فيما لو اتبع الأصول المفروضة .

كما نص قانون جباية الأموال العامة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (341) لعام (1956) في المادة (6) منه على أن:

1- لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

أ. الإنذار ويقوم مقام الإنذار ببيان التكاليف أو الإخبار به.

ب. الحجز وبيع العين المحجوزة.

2- يجوز لمديري المالية بقرار منهم وقف التدابير الإجرائية بحق المكلفين المدينين بمختلف

¹ - القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 ، المادة الثانية منه.

² - راجع د. مصطفى رشدي شبيحة ،التشريع الضريبي ، ضرائب الدخل ، الدار الجامعية ، 1988الاسكندرية ،مصر ، ص395.

أنواع الضرائب والرسوم والذمم وسائر مطالبات الخزينة التي لا يتجاوز مقدارها للمكلف الواحد (300) ليرة سورية وذلك لمدة مؤقتة خلال السنة الميلادية الجارية ، ويحدد القرار المشار إليه مدة التوقيف وشروط الدفع ويتخذ بناء على موافقة لجنة تتألف من مدير المالية ورئيس الواردات ورئيس الجباية عندما تتجاوز سائر المطالبات المبلغ المذكور ، كما يجوز لوزير المالية بصورة استثنائية وبقرار منه أن يوقف التدابير الإجرائية لمدة مؤقتة بناء على اقتراح لجنة شؤون الضرائب والإيرادات و تعتبر قرارات التوقيف لهذه التدابير الإجرائية قاطعة للتقادم بمجرد دورها.

أما عن الدفع بالتقادم فعلى خلاف ما قضى به القانون المدني¹، فإن التقادم في القانون الإداري يعد من متعلقات النظام العام، لذلك يجوز إثارته في أي درجة من درجات التقاضي، كما يسوغ للمحكمة إثارته تلقائياً من ذاتها².

الخاتمة

أنهينا بحثنا الموسوم بعنوان انقضاء دين الضريبة بالتقادم وفق التشريع السوري وأشارنا أن مدة تقادم حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بذمة المكلف هي خمسة عشر عاماً ، وهذا المدة يختلف حساب بدايتها حسب وضع المكلف ، فمن حيث المبدأ تبدأ هذه المدة من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع في حال تقدم المكلف ببيانه الضريبي وكلفته الإدارة الضريبية بناء على هذا البيان ، أما المكلف الذي تأخرت الإدارة

¹ - نصت المادة 384 من القانون المدني على أن لا يبدأ سريان التقادم إلا من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء ، ولا يجوز للمحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها بل يجب أن يكون بناء على طلب المدعى أو بناء على طلب دائنيه أو أي شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدعى ويجوز التمسك بالتقادم في أية حالة كانت عليها الدعوى ولو أمام المحكمة الاستئنافية.

² - (حكم المحكمة الإدارية العليا رقم 106 في الطعن 256 لسنة 1972، مجموعة المبادئ لسنة 1972، ص95).

الضريبية عن مباشرة إجراءات تكليفه بعد تقديمه البيان الضريبي ، فقد أعطي بيانه هذا صفة التكاليف القطعي بعد خمس سنوات من تاريخ تقديم البيان ، أما إذا أخفى المكلف أو حاول إخفاء مبالغ مالية تسري عليها ضريبة أو رسم أو تكليف أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو الرسم أو غيرهما من التكاليف /كلها أو بعضها / فيسري التقادم بشأنها من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة ، أما مدة تقادم حقوق المكلفين التي بزمة الدولة فهي أربع سنوات تلي سنة الاستحقاق . ومن خلال بحثنا في هذا الموضوع من خلال التشريعات المتعاقبة حول هذا الموضوع توصلنا لعدة نقاط مهمة نجملها بالآتي:

- تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع، فالإقرار الضريبي وفق التشريع السوري لا يعد بحد ذاته سنداً تنفيذياً ، لذلك تطلب مثل هذا الأنداز ، وحيداً لو عده كذلك .

-لم يبين المشرع المالي السوري حالة سريان التقادم في حال لم يتقدم المكلف ببيانه ولم تنذر الإدارة لتقديمه كما نص القانون، ولم تقم بتقدير أرباحه كعقوبة له لعدم تقديم الإقرار، لذا يطبق هنا نصوص القانون المدني باعتباره القانون العام ويخضع المكلف هنا للتقادم الخمسي، أي التقادم بخمس سنوات اعتباراً من تحقق الواقعة المولدة للضريبة ، باعتبار الضريبة من الحقوق الدورية المتجددة وفق ما جاء في المادة (373) ، هذا مع ملاحظة أن الربيع المستحق في ذمة الحائز سيئ النية لا يسقط إلا بانقضاء خمس عشرة سنة، وبهذا النقص في التشريع المالي نجد أن معاملة المكلف الذي لم يتقدم ببيانه الضريبي أفضل من المكلف الذي تقدم ببيانه الضريبي ، فالأول تسقط ضريبته بالتقادم بمرور خمس سنوات من تحقق الواقعة المولدة للدين الضريبة ، وفي الثانية بمرور خمسة عشر عاماً من تاريخ تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع ، مما يستوجب نصاً تشريعياً يخص هذه الحالة .

- تناول المشرع السوري التقادم بشأن تحصيل الضريبة دون ربطها ، على خلاف المشرع المصري الذي كان موقفاً أكثر في ذلك ، حيث استقر القضاء المصري على بدء التقادم الضريبي من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار الضريبي . وحبذا لو سلك المشرع السوري مسلك المشرع المصري باعتبار الاقرار الضريبي بحد ذاته سنداً تنفيذياً لسرعة التحصيل والحفاظ على حقوق الخزينة العامة.

- أن التقادم لا يسري إلا بشأن المكلف الذي تم تكليفه وبلغ وثيقة مشعرة بوجوب الدفع ، مع ملاحظة ما أشرنا إليه بخصوص المكلف الذي تأخرت الادارة الضريبية عن مباشرة إجراءات تكليفه بعد تقديمه البيان الضريبي ، بأن أعطت هذا البيان صفة التكاليف القطعي بعد خمس سنوات من تاريخ البيان و بدون فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن .ويعد هذا النص جيد لأنه أغلق باباً يمكن أن تنفذ منه بعض الأموال بحجة عدم التكاليف .

- إن التبليغ المتعلق بالوثائق المشعرة للدفع له أصوله وضوابطه القانونية من حيث الجهات التي يحق لها التبليغ ، ومن يجري التبليغ إليه ، وأين يجري هذا التبليغ ، واجراءاته، والتي لا بد من التقيد بها من قبل الادارة ، لأن سريان التقادم يتأثر بها وجوداً وعمماً .

- لم يوضح المشرع السوري حالة حقوق المكلف بذمة الدولة كما يجب ، فقد اعتبر أن مرور الزمن عليها هي مدة سقوط وكان من المفترض توضيح واجبات المكلف حتى يتلافى هذا السقوط كما أشار المشرع العراقي من حيث التفرقة ما بين حالة دفع المكلف بنفسه ما هو أكثر من الضريبة المستحقة عليه ، وحالة الضريبة المستوفاة بطرق الاستقطاع المباشر ، حيث يتوجب على السلطة المالية أن ترد للمكلف ما كان قد دفعه إليها من ضريبة أكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط أن يقدم طلباً بذلك أما الضريبة المستوفاة بطريق الاستقطاع المباشر فتزد دون حاجة إلى طلب من المكلف.

وبالختام نؤكد على أن الغاية الأساسية من فكرة التقادم الحفاظ على استقرار المراكز القانونية للأفراد وعلى ذلك يتوجب أن تتجسد كل أحكام التقادم تحت هذا الهدف ، بحيث لا نترك أي ثغرة تجعل الأمر تحكيمي من قبل الإدارة الضريبية .

قائمة المراجع

الكتب العربية:

- د. عبد المنعم البدرابي ، أثر مضي المدة في الالتزام ، مطبعة جامعة فؤاد الأول ، 1950.
- د. صبري محمد السنوسي محمد ، أحكام التقادم في مجال القانون العام ، دراسة مقارنة بين القانون المصري والقانون الكويتي في ضوء أحدث الأحكام الصادرة من محكمة النقض والمحكمة الإدارية العليا ومحكمة التمييز ، مجلس النشر العلمي لجنة التأليف والتعريب والنشر - جامعة الكويت ، الكويت ، عام 2005 ، ط1.
- د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي ، بيروت، لبنان، 2010 ، الطبعة الأولى .
- د. مصطفى رشدي شيحة ، التشريع الضريبي ، ضرائب الدخل ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 1988.

الرسائل الجامعية:

- نور صلاح ، الجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة دمشق، 2014.

الدوريات :

- د. محمد سامر القطان ، التقادم في القانون الخاص ، بحث منشور في الموسوعة العربية ، المجلد الثاني ، 2017.

المراجع الأجنبية :

القوانين والأنظمة:

- نظام المحاسبة العامة الصادر بالقرار 2231 المؤرخ في 16/10/1923.
- التعليمات الصادرة من مديرية مالية دمشق تحت الرقم 23/1/3235 تاريخ 14/3/1970.
- قانون العقوبات الاقتصادي رقم 3 بتاريخ 20/3/2013.
- قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 والمادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
- المرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956 الخاص بقانون جباية الأموال العامة.
- المرسوم التشريعي رقم 1780 بتاريخ 24/8/1969.
- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 بتاريخ 19/7/1967.
- القانون المدني السوري.