مجلة الحقوق

فصلية علمية محكمة - تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

التقادم الضريبي - دراسة مقارنة في التشريعات السورية والمصرية والكويتية.

الدكتورة/ منى محمود إدلبي

جامعة الكويت
KUWAIT UNIVERSITY

P-ISSN: 1029 - 6069

E-ISSN: 2960 - 2742

العدد ٤ - السنة ٤٨

جمادى الأخرة ١٤٤٦ هـ - ديسمبر ٢٠٢٤

التقـــادم الضريبـــي- دراســة مقارنــة فـــي التشريعـــات الســوريـــة والمصرية والكويتية

الدكتورة/ منى محمود إدلبي*

ملخص

الأهداف: يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على موضوع التقادم الضريبي في كل من الكويت وسورية ومصر باعتباره أحد طرق انقضاء دين الضريبة وأكثرها إشكالاً، وأهمية دراسته تكمن في ضرورة الحفاظ على استقرار المعاملات من جهة بأن لا يستمر تكليف الأشخاص بالضريبة إلى ما لا نهاية وبقاؤهم تحت شبح المطالبة بدين الضريبة في أي وقت، والحفاظ على الضريبة بحسبانها أهم إيرادات الدولة من جهة أخرى، فلا نهدر هذا الحق وذلك ضمن الضوابط القانونية للتقادم الضريبي، فإشكالية البحث تدور حول التعريف بالتقادم الضريبي والأحكام القانونية الناظمة له في الدول محل المقارنة مسلطين الضوء على الثغرات القانونية في التشريعات لتلافيها والوصول إلى أحكام تحقق الهدفين السابقين. **المنهج:** اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي المقارن؛ فقد سلطنا الضوء على الواقع في الدول محل المقارنة وصفاً، وحللنا جميع النصوص القانونية الخاصة بهذا الموضوع وصولاً إلى النتائج والحلول. **النتائج:** يمكن تلخيص أهم نتائج البحث في أن كلاً من المشرع السوري والكويتي نصا على مدة تقادم الدولة في تحصيل الضريبة من دون ربطها، أما المشرع المصري فقد نص على مدة تقادم حق الدولة في ربط الضريبة وأغفل تقادم حقوق الدولة في التحصيل، كما توصلنا إلى أن مدة التقادم الضريبي في سورية هي الأطول؛ إذ تبلغ خمسة عشر عاماً مقارنة بمصر والكويت التي تبلغ خمس سنوات فقط، وأن الادعاء بالتقادم في سورية يعد من النظام العام على خلاف مصر والكويت، كما أن كلاً من المشرع الكويتي والمصري قد عدَّ الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بحد ذاته، أما المشرع السوري فلم يعده كذلك؛ مع ما يرتبه ذلك من نتائج مهمة على صعيد التقادم، وأخيراً اختلفت التشريعات المقارنة في بدء احتساب التقادم مما حمل أيضاً الكثير من الإشكاليات. **الخاتمة:** اختتم البحث بدعوة المشرع السوري إلى تقصير مدة التقادم أسوة بما جاء في التشريع

* الأستاذ المشارك - كلية القانون - جامعة الشارقة.
الإيميل: midelbi@sharjah.ac.ae

- تُسلّم البحث في: ٢٠٢٠/١١/٢٩، أُجيز للنشر في:٢٠٢١/٣/١٨.

حقوق الطبع والنشر محفوظة - مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

للاستشهاد بهذا البحث انظر ص٤١٣

المصري والكويتي، والتفريق بحساب مدة التقادم بين كل من المكلف الذي تقدم بإقراراته والمكلف المتهرب من الضريبة، وكذلك تعديل توجه المشرع السوري فيما يخص تحديد بدء مدة التقادم فيما يخص ضريبة الأرباح الحقيقية ليساير توجه المشرعين المصري والكويتي، واعتبار الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً، وطالب البحث بضرورة النص على أحكام التقادم الضريبي في تشريع واحد.

الكلمات المفتاحية: التقادم الضريبي، انقضاء الضريبة، دين الضريبة، سقوط الضريبة.

مقدمة

يعرف التقادم بأنه أحد سبل انقضاء الالتزام، ويراد به انقضاء مدة زمنية معينة يقررها القانون يسقط بعدها حق الدائن في المطالبة بحقه[1]، وينقسم التقادم وفق القانون المدني إلى تقادم مكسب ويندرج تحت أسباب كسب الحقوق العينية، وتقادم مسقط يندرج تحت أسباب انقضاء الالتزامات، بخلاف التقادم في القانون الجزائي فهو دائماً تقادم مسقط، ويرتكز التقادم المسقط على اعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة، إذ إن استقرار التعامل يقوم إلى حد كبير على فكرة التقادم، فالتقادم المسقط في معظمه 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 تقادم هذا الالتزام، من حيث البحث في مدد تقادم دين الضريبة وتحديد بدء سريانه بدقة من ناحية، والبحث في أسباب انقطاع التقادم من ناحية أخرى، ولا سيما أن الضرائب من الموارد المهمة للدولة وتسهم إلى حد كبير في تغطية الإنفاق العام وتسعى الدول قاطبة إلى الحفاظ قدر الإمكان على هذه الإيرادات، فصار لزاماً توضيح جميع الأحكام الخاصة بهذا الموضوع لخلق التوازن بين هذا الهدف وبين ضرورة الحفاظ على استقرار المراكز القانونية للأفراد، ولا سيما أن أغلب الدعاوى التي تهم التحصيل تتعلق بسقوط دين الضريبة بالتقادم وهي من المنازعات المحرجة لموظفي الإدارة المالية لما لها من عواقب وخيمة على الخزينة العامة، ولهذا كان بحثنا.

أهمية البحث:

يعتقد الكثيرون أن موضوع التقادم الضريبي بسيط للغاية وينصرف إلى معرفة مدة هذا التقادم فحسب، إلا أن الموضوع متشعب في حقيقته أكثر من ذلك،

(١) د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، ٢٠١٠، الطبعة الأولى، ص ٢٤٢.

فموضوع التقادم يثير عدة إشكاليات على أرض الواقع، وقد يؤدي جهل المكلفين بهذه المنظومة إلى هدم هذا النظام القانوني من جذوره، وهذا ما لاحظته جلياً في واقع الحال، فكثير من المكلفين الذين سقطت ديونهم الضريبية بالتقادم قاموا بدفعها بعد عشرات السنين بعد تقدمهم باعتراض أمام وزارة المالية بلجانها المالية ورفضت اعتراضاتهم لأسباب قد لا تكون محقة، ولم يكمل المكلف طريقه إلى القضاء لجهله بأحكام التقادم، لذا نجد أن الدعاوى من هذه الشاكلة قليلة جداً في سورية على سبيل الخصوص. أضف إلى ذلك ما وجدناه من غموض وتشرذم في بعض النصوص التي تخص موضوع التقادم وأحياناً قصور تشريعي، لذا كان لا بد من تقديم دراسة شاملة تتناوله ولا سيما في ظل غياب مثل هذه الدراسات، مسلطين الضوء على الوضع القانوني للتقادم في كل من سورية ومصر والكويت.

أهداف البحث:

تتعدد أهداف بحثنا والتي تصب في مجملها في توضيح منظومة تقادم الديون الضريبية والتي تبدو غامضة للكثيرين والتي تتمحور حول النقاط الآتية:

١ - توضيح مدد التقادم في التشريعات المقارنة لنصل بالنتيجة إلى المدد الأفضل حتى نحافظ على الهدف من وجود نظام التقادم في تشريعات العالم ككل كونها أداة للحفاظ على استقرار المعاملات والمراكز القانونية للأفراد.

٢ - توضيح بدء احتساب مدد التقادم لما في ذلك من أهمية كبيرة على الصعيد العملي.

٣ - توضيح اختلاف مدد التقادم باختلاف وضع المكلف بالضريبة، ووضع التكليف.

٤ - تسليط الضوء على أسباب انقطاع التقادم العامة وفق نصوص القانون المدني وكذلك الخاصة بالديون الضريبية بموجب القوانين المالية.

إشكالية البحث:

تكمن إشكالية البحث في خصوصية الدين الضريبي، بحسبانه أحد موارد الدولة المهمة، وكون أن الدين الضريبي يتجسد وفق علاقة تقوم بين المكلف من ناحية والدولة بوصفها صاحبة سيادة من ناحية أخرى، لذا موضوع تقادم الديون الضريبية يثير عدة إشكاليات منها:

- هل تخضع مثل هذه الديون لأحكام التقادم كما نص عليها القانون المدني، أو أن هناك قواعد خاصة تطبق أيضاً لتتلاءم مع طبيعة هذه الديون.
- هل مدد التقادم الطويلة أو القصيرة تنسجم أكثر مع دواعي وجود نظام التقادم.
- متى تبدأ مدة التقادم، هل من تاريخ تقديم الإقرارات الضريبية، أو من تاريخ تبليغ المكلف بالتكليف، أو من تاريخ تحقق الدخل، أو من تاريخ اكتشاف الدخل غير المعلن عنه.....الخ؟ وطبعاً يختلف هذا الموضوع من دولة لأخرى مع ما يخلقه من إشكاليات عملية على أرض الواقع.
- هل أسباب انقطاع التقادم الضريبي تندرج تحت الأسباب ذاتها وفق ما نص القانون المدني فحسب أو أن لها بعض الخصوصية وتستدعي وجود أسباب أخرى لا بد من إدراجها في التشريعات الضريبية .
- أضف إلى ذلك الإشكاليات التي يمكن أن تقع على أرض الواقع نتيجة عدم وضوح النصوص القانونية؛ فنجد أن المكلف يتمسك بحقه بسقوط الضريبة بالتقادم، والإدارة تحاول نفي ذلك، وقد يصل الأمر إلى القضاء الذي يكون له الكلمة الفصل في ذلك، والذي يجب أن يكون قضاء متخصصاً بالشؤون الضريبية وفاهماً لها حتماً.

خطة البحث:

سنتناول بحثنا من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب:

- **المطلب الأول: مدة التقادم الضريبي:**
  - الفرع الأول: مدة التقادم الضريبي في سورية.
  - الفرع الثاني: مدة التقادم الضريبي في مصر.
  - الفرع الثالث: مدة التقادم الضريبي في الكويت.
- **المطلب الثاني: بدء سريان التقادم الضريبي:**
  - الفرع الأول: بدء سريان التقادم الضريبي في سورية.
  - الفرع الثاني: بدء سريان التقادم الضريبي في مصر.
  - الفرع الثالث: بدء سريان التقادم الضريبي في الكويت.

- **المطلب الثالث: انقطاع التقادم الضريبي:**
  - الفرع الأول: أسباب انقطاع التقادم الضريبي في سورية.
  - الفرع الثاني: أسباب انقطاع التقادم الضريبي في مصر.
  - الفرع الثالث: أسباب انقطاع التقادم الضريبي في الكويت.

المطلب الأول
مدة التقادم الضريبي

تمهيد وتقسيم

سنتناول هذه المدد في كل من التشريع السوري والتشريع الكويتي والتشريع المصري؛ إذ يختلف طول مدة التقادم بين الدول، فالتقادم الضريبي ما هو إلا عملية تنهي حقًا أو واجبًا بعد فترة زمنية معينة، فبموجب كثير من التشريعات الضريبية ومنها الفرنسي تختلف مدة التقادم الضريبي، فهناك تقادم حقوق الإدارة في ربط الضريبة والذي يعد أحد ضمانات المكلف بالضريبة، وتقادم يخص تحصيل الضريبة؛ إذ لا يسمح بتحصيل المتأخرات الضريبية إلا في حدود زمنية معينة. ومن طرف آخر يخضع المكلف بالضريبة لمدة تقادم أخرى تخص حقوقه المالية في ذمة الدولة(٢).

وسنتناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فروع كما الآتي:

- الفرع الأول: مدة التقادم الضريبي في سورية.
- الفرع الثاني: مدة التقادم الضريبي في مصر.
- الفرع الثالث: مدة التقادم الضريبي في الكويت.

الفرع الأول
مدة التقادم في التشريع السوري

تنص المادة (٣٧٢) من القانون المدني السوري على أنه: «يتقادم الالتزام بانقضاء خمس عشرة سنة فيما عدا الحالات التي ورد عنها نص خاص في القانون وفيما

(٢) Cabinet Stephane Haddad, Tax audit, the firm tax audit , faq , conception simpleway, 2006.

عدا الاستثناءات التالية»، وقد حددت هذه الاستثناءات بموجب المادة (٣٧٣) التي جاء فيها: «١ - يتقادم بخمس سنوات كل حق دوري متجدد، ولو أقر به المدين، كأجرة المباني والأراضي الزراعية وبدل الحكم، وكالفوائد والإيرادات المرتبة والرواتب والأجور والمعاشات. ٢ - ولا يسقط الريع المستحق في ذمة الحائز سيئ النية ولا الريع الواجب على ناظر الوقف أداؤه للمستحقين إلا بانقضاء خمس عشرة سنة».

فالقاعدة العامة في القانون المدني بشأن مدة التقادم هي خمسة عشر عاماً، والاستثناء ما ورد فيه نص خاص، مع ملاحظة أنه إذا كان هناك حقوق تتقادم 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 إلى القاعدة العامة.

ومن الحالات التي ورد فيها نص خاص الديون الضريبية؛ إذ تم النص على مدد تقادمها في عدة قوانين[٣] وسنورد بداية تقادم دين الضريبة في ذمة المكلف؛ ومن ثم تقادم ديون الأفراد في ذمة الدولة.

أولاً- مدة تقادم دين الضريبة في ذمة المكلف: وتتباين هذه المدة ما بين التكاليف الأساسية والتكاليف المتممة، وحالة افتراض التهرب الضريبي من قبل المكلف؛ وسنتناول هذه الحالات فيما يلي:

١- مدة التقادم بالنسبة إلى التكاليف الأساسية للمكلف:

نصت المادة ٢٧ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ 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".

وهذا ما أكدت عليه محكمة النقض السورية؛ ففي أحد أحكامها: "أن جميع الضرائب والرسوم تخضع للتقادم الطويل اعتباراً من تاريخ ترتيبها وتحديدها بصورة نهائية"[٤].

من خلال هذه المادة نتبين أن مدة التقادم التي نص عليها القانون المالي الأساسي السوري هي مدة تقادم تخص تحصيل الضريبة وليس تحققها وربطها.

(٣) د. برهان زريق، التقادم في القانون الإداري، بلا دار، الطبعة الأولى ٢٠١٦، ص ١١٢.

(٤) حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم ١٨٩٠ أساس ٣١٩٤/ ١٩٨٠، تاريخ ١٦ أكتوبر ١٩٨٢.

٢ - مدة التقادم بالنسبة إلى التكاليف المتممة:

نص قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في المادة (١١١) منه على أن:

"أ - تصدر سندات التحقق والترقين عن مدير المالية.

ب - مع الاحتفاظ بأحكام الفقرة (هـ) من المادة (٣١) من هذا القانون يحق للدوائر المالية تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكليف 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 التكليف".

ووفقاً لتعليمات وزارة المالية فإن نص المادة (١١١) لا يسري على التكاليف الأساسية التي تخضع لمدة التقادم التي نص القانون عليها (١٥ سنة)، أما التكاليف المتممة لوجود نقص فيها وهذا النقص ناجم عن بيان المكلف فممكنة حتى نهاية السنة الرابعة للسنة التي تلي سنة تحقق التكليف. لافتين إلى 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 عشرة التي تلي سنة التكليف(٥).

٣- حالة تأخر الإدارة عن مباشرة إجراءات التكليف بعد تقدم المكلف ببيانه:

نص قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في الفقرة (هـ) من المادة (٣١) على الآتي: "يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة (١٣) صفة التكليف القطعي في حال تأخرت الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان ومن دون فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن".

وبناءً على ذلك يكتسب البيان الضريبي صفة التكليف القطعي بعد خمس سنوات من تاريخ تقديمه من قبل المكلف في حال تأخرت الدوائر المالية عن تكليفه، أي لا يستطيع المكلف في هذه الحالة أن يتحجج بذريعة عدم تكليفه من قبل الإدارة الضريبية، ويتوجب عليه حينئذ التسديد استناداً إلى بيانه ولا يضاف أي غرامات أو

(٥) التعليمات الصادرة من مديرية مالية دمشق تحت الرقم ٢٣/١/٣٢٣٥ تاريخ ١٩٧٠/٣/١٤.

فوائد إذا التزم بالتسديد فوراً."ويعد هذا التاريخ بداية للتقادم الطويل إذا لم يقطعها إنذار طبعاً". وبرأيي أن نص هذه المادة أقفل الباب أمام حالة مهمة جداً "قد تحدث واقعياً ولم يكن المشرع ملتفتاً إليها سابقا".

٤- حالة عدم تقدم المكلف ببيانه الضريبي:

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

لم يبين المشرع السوري حكم هذا الأمر على خلاف المشرع المصري الذي كان موفقاً أكثر في ذلك؛ إذ استقر القضاء المصري على بدء التقادم الضريبي من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي.

ولكن قد ينطبق على هذه الحالة ما جاء في قانون العقوبات الاقتصادية السوري[٦]، وكذلك قانون منع التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ فيما يخص إخفاء المكلف أموالاً خاضعة للضريبة؛ فقد نصت المادة ٢٧[٧] من قانون العقوبات الاقتصادية رقم ٣ لعام ٢٠١٣ [٨] على ما يلي:

"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".

عد المشرع السوري التشريع الضريبي جزءاً من التشريعات التي تحفظ الأموال

(٦) القانون رقم ٣ لعام ٢٠١٣.

(٧) يقابلها المادة ٣٦ من قانون العقوبات الاقتصادي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣٧ لعام ١٩٦٦ 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 التكليف من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة".

(٨) صدر قانون العقوبات الاقتصادي رقم ٣ بتاريخ ٢٠١٣/٣/٢٠.

العامة والاقتصاد الوطني، ولذلك فإن الاعتداء على حق الدولة في اقتضاء الضرائب هو اعتداء على السياسة الاقتصادية للدولة ككل[٩]، ولذلك جاء متوافقاً مع القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بالتهرب الضريبي والذي عد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالثقة العامة؛ فقد 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" وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم كلياً" أو جزئياً" من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفائها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانونا" باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف من دون إعلام الدوائر المالية أو 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 التركات في حال عدم تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد إنذارهم بتطبيق أحكام هذا القانون".

ومن الأفعال المخالفة لأحكام قوانين الضرائب عدم الامتثال للواجبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل ونذكر منها الآتي:

- **واجبات المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية:** يتوجب على المكلفين تقديم بيان خطي بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة بآجال حددها القانون[١٠] ويرفق هذا البيان مع صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة إلى المنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

(٩) نور صلاح، الجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص ٣٣.

(١٠) راجع المادة ١٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

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 التنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة، ويكتفى من أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعه(١١).

وإذا لم يقدم المكلف هذا البيان خلال الآجال القانونية فيبلغ إنذاراً للامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠ بالمئة منها لعدم تقديم البيان وتخفض لِـ١٠ بالمئة إذا امتثل للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية المحددة قانوناً لتقديمها وقبل تبليغه الإنذار(١٢). ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به(١٣).

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 جميع المكلفين حفاظاً على مصلحة الخزينة العامة.

- **واجبات المكلفين بضريبة الدخل المقطوع:** حدد قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ واجبات المكلف بتقديم بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:(١٤)

- خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

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.

(١١) راجع المادة ١٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(١٢) راجع المادة ١٨ من قانون ضريبة الادخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(١٣) راجع المادة السادسة من المرسوم التشريعي رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ الخاص بقانون جباية الأموال العامة.

(١٤) راجع المادة رقم ٥١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

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

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

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

ونشير هنا إلى نقطة في غاية الأهمية وهي اختلاف التقادم الضريبي عن التقادم الجزائي، فالتقادم الضريبي طويل (١٥ سنة) يبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة، أما التقادم بشأن الدعوى الجزائية والعقوبة فيختلف باختلاف توصيف الجرم هل هو جناية أو جنحة أو مخالفة وهي خارج نطاق دراستنا.

ثانياً- تقادم ديون الأفراد في ذمة الدولة:

نصت المادة ٢٤ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ 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.

نلاحظ من خلال هذه المادة أن:

- جعل المشرع السوري مدة تقادم حقوق الأفراد بذمة الدولة أقصر من مدة تقادم ديون الدولة في ذمة الأفراد، فالأولى أربع سنوات تالية للسنة العائدة لها هذه الديون مقابل خمسة عشر عاماً بالنسبة إلى ديون الدولة من الضرائب والرسوم في ذمة الأفراد.
- عد المشرع مدة تقادم حقوق الأفراد مدة سقوط، تسقط فيها حقوق الأفراد بمرور الأربع سنوات التالية للسنة العائدة لها تلك الديون.
- إيقاف هذا التقادم يتطلب تقدم الفرد بطلب لتسديد قيمة هذا الدين.
- لا يسري التقادم بشأن الديون التي لم تسدد بسبب من الإدارة، أو لوجود دعاوى مرفوعة أمام المحاكم.

الفرع الثاني
مدة التقادم الضريبي [١٥] في مصر

تنص المادة ٩١ من قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٥ على أنه:.... في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار[١٦] عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

.....وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

ويعدُّ تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط، وعلى ذلك فنحن أمام نوعين من التقادم، تقادم ديون الدولة من الضرائب بذمة المكلف، وتقادم ديون الأفراد في ذمة الدولة.

أولاً- تقادم ديون الدولة من الضرائب بذمة المكلفين، وتتجسد في مدتين [١٧]:

١ - **مدة التقادم خمس سنوات** تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم

(١٥) أكدت محكمة النقض المصرية أن الرسوم القضائية هي نوع من الرسوم المستحقة للدولة، فتدخل في مدلولها وعمومها، واستناداً للقانون ٦٤٦ لعام ١٩٥٣ تتقادم بخمس سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأي شخص اعتباري عام ما لم 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 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 ٢٠٠٥، ط١، ص ٢٠٣.

(١٦) 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 ٨٠٠٠ جنيه). راجع المادة رقم ٨٢ من قانون ضريبة الدخل رقم٩١ لعام ٢٠٠٥.

(١٧) د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دار النهضة العربية، جمهورية مصر العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص٢٦٩.

الإقرار[١٨] عن الفترة الضريبية ومدد تقديم الإقرارات حددت بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ بالآتي[١٩]:

- قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.
- قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.
- وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.
- على الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.
- على الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

يلاحظ هنا أن المشرع وفق القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ نص على تقادم حق الدولة في ربط أو تعديل ربط الضريبة، ولم يذكر تقادم حقها في التحصيل كما كانت الحال في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١[٢٠] الذي جاء فيه أنه يتعين على كل ممول يزاول نشاطًا تجاريًا أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إخطارًا بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاولته للنشاط.

ويسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها من الضرائب بمقتضى القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار

---

(١٨) 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 (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (والمحددة بالشريحة الأولى حتى ٨٠٠٠ جنيه). راجع المادة رقم ٨٢ من قانون ضريبة الدخل رقم٩١ لعام ٢٠٠٥.

(١٩) المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

(٢٠) راجع المواد رقم ١٣٣، ١٧٤، ١٧٦ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

إلا بالنسبة إلى مَنْ لم يقدمه فتبدأ المدة من تاريخ إخطاره المصلحة بمزاولة النشاط. وبرأينا يعد هذا نقصاً في التشريع المصري لا بد من تداركه.

٢ - **مدة التقادم ست سنوات** إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة، ويعد الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:[٢١]

- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة، فهذا الإتلاف يعد عائقاً يحول دون إعمال رقابة الإدارة الضريبية وسبباً مانعاً من ممارسة سلطتها في الاطلاع عليها في سبيل ربط الضريبة، مما ينعكس سلباً على مصلحة الخزينة العامة [٢٢].

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة، ويقصد به ستر معلومات أو وقائع أو حجبها وعلة العقاب هنا الحفاظ على حقوق الخزينة العامة طبعاً[٢٣]. وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة[٢٤].

---

(٢١) المادة ١٣٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وتعديله بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣.

(٢٢) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص٧٢.

(٢٣) حسني جنيدي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص٩٩.

(٢٤) وتعد بذلك جنحة لذلك تنقضي الدعوى الجنائية فيها بمرور ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ ارتكابها أو اكتشافها دون أن تتخذ فيها مصلحة الضرائب أي إجراء من إجراءاتها. راجع د. ياسر حسين بهنسي، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، مصر، الجيزة، ٢٠١٨، ص ١٨٧.

ثانياً- مدة تقادم ديون الأفراد في ذمة الدولة:

للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد، فالأمر مرهون إذن بتقديم طلب من قبل الممول بالاسترداد قبل انتهاء هذه المدة.

وأشير فيما يلي إلى حكم لمحكمة النقض المصرية[٢٥] عام ١٩٩٧ وقبل صدور قانون ضريبة الدخل السابق والذي يمكن تطبيقه أيضاً في ظل قانون ضريبة الدخل مع اختلاف المدد وحسب.

فقد جاء في حكمها أنه: "وفق نص المادة (٣٧٧ /٢) من القانون المدني المصري يتقادم بثلاث سنوات الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها على أنه يشترط لتطبيق حكم هذه الفقرة أن يكون المبلغ الذي حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق، أما إن كان تحصيله بحق ثم صدر قرار لاحق بالإعفاء من هذه الضريبة أو ذلك الرسم، أو بإلغاء التعليمات الخاصة بتحصيله، فلا يصح أن يواجه الممول بحكم المادة ٣٧٧/ ٢ سالفة الذكر حتى تاريخ صدور القرار لأن ما حصل حتى هذا التاريخ إنما حصل بحق ولكن بقاءه تحت يد الدولة بعد صدور القرار المذكور يكون بغير سند ولذلك يصبح ديناً عادياً يسقط الحق في اقتضائه بمدة التقادم المقررة في القانون المدني وهي خمسة عشر عاماً ولا يجوز قياس حالة ما تحصله المصلحة بغير حق وقت تحصيله، بما يصبح بمقتضى قرار لاحق واجب الرد - ذلك أن نص المادة ٣٧٧/ ٢ من القانون المدني هو نص استثنائي فلا يجوز التوسع فيه بطريق القياس".

الفرع الثالث
مدة التقادم في التشريع الكويتي

نص القانون المدني الكويتي في المادة ٤٤١ على ما يلي:

"-لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات، ويبدأ سريان هذه المدة في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق فيها وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة

(٢٥) محكمة النقض المصرية، الحكم رقم ٧٣٦ لسنة ٥٩ ق لعام ١٩٩٧.

في الدعوى التي حررت في شأنها هذه الأوراق أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة. - وكذلك يكون الحكم اذا كانت الدعوى بالمطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان المدة في هذه الحالة من يوم إخطار الممول بالتسوية النهائية لتلك الضرائب والرسوم.

- لا تخل الأحكام السابقة بما تقضي به القوانين الخاصة".

ومن المقرر في قضاء محكمة التمييز الكويتية أن:"المادة ٤٤١ من القانون المدني وضعت قاعدة عامة في بدء سريان التقادم في الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، بالنص على أنه: "لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات، ويبدأ سريان هذه المدة في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق فيها"، مما مفاده احتساب بدء سريان تقادم الضريبة من تاريخ الواقعة المنشئة لها وهي وضع الإيراد الخاضع لها تحت تصرف الممول، باعتبار أن وضع الربح المحمل بالضريبة هو وحده الذي يجعل الدين واجباً في ذمته ومستحق الأداء"[٢٦].

ومن القوانين الخاصة في هذا المضمار قانون ضريبة الدخل الكويتية بموجب المرسوم رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ والذي يعد من أبرز عيوبه عدم وجود نص خاص بالتقادم؛ إذ بقي القانون المدني هو الناظم لموضوع تقادم الديون الضريبية، والذي لم يراع حين صدوره المشكلات الخاصة بتلك الديون.

إلى أن صدر قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ [٢٧] ونص على هذا التقادم في مادته (١٣ مكرراً) والتي جاء فيها:

"لا يسقط حق الحكومة في المطالبة بالضرائب المستحقة لها بموجب هذا القانون إلا بمضي خمس سنوات من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي أو علم المدير[٢٨] بعناصر الأنشطة التي لم تبينها الهيئة المؤسسة، أو علمه بالبيانات التي أخفتها والمتعلقة بالتزاماتها الضريبية".

---

(٢٦) الطعن بالتمييز رقم ٧٥٥ لسنة ٢٠٠٤ تجاري – جلسة ٢٠٠٥/١٢/١٤م.

(٢٧) المعدل لبعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥.

(٢٨) يقصد بالمدير مدير ضرائب الدخل الذي يعينه الحاكم، راجع المادة ٢ /ج من القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٨ الخاص بضريبة الدخل الكويتية.

أما عن سقوط حق الأفراد في ذمة الدولة فلم يشر إليها هذا القانون، فنعود بشأنها إلى أحكام القانون المدني، ولذلك سنتناول بداية تقادم الديون الضريبية في ذمة المكلف، ومن ثم تقادم حقوق الأفراد المالية في ذمة الدولة.

أولاً- تقادم الديون الضريبية في ذمة المكلف:

نص قانون ضريبة الدخل رقم ٢ لعام ٢٠٠٨ على حالتين:

١ - **حالة تقديم الإقرار الضريبي:** مدة التقادم هنا خمس سنوات من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي؛ فقد أشارت التعليمات التنفيذية إلى أنه على كل هيئة مؤسسة خاضعة للضريبة أن تقدم إقراراً ضريبياً محرراً باللغة العربية وفقاً للنموذج المعد لذلك، ويتم تقديمه في موعد أقصاه يوم الخامس عشر من الشهر الرابع الذي يلي نهاية الفترة الخاضعة للضريبة المقدم عنها الإقرار، ويجوز التمديد بناء على أسباب ضرورية ومقبولة لمدة لا تتجاوز ستين يوماً من اليوم التالي لنهاية الميعاد الأصلي لتقديم الإقرار الضريبي[٢٩].

٢ - **حالة عدم تبيان أو إخفاء أنشطة أو بيانات المكلف:** مدة التقادم هنا خمس سنوات تبدأ من تاريخ علم المدير بعناصر هذه الأنشطة التي لم تبينها الهيئة المؤسسة أو البيانات التي أخفتها الهيئة المؤسسة.

ثانياً- مدة تقادم ديون الأفراد في ذمة الدولة:

نعود بشأنها إلى قواعد القانون المدني الذي نص على أنه: "لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات..... وكذلك يكون الحكم إذا كانت الدعوى بالمطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، ويبدأ سريان المدة في هذه الحالة من يوم إخطار الممول بالتسوية النهائية لتلك الضرائب والرسوم"[٣٠]. فمدة التقادم هنا خمس سنوات وتخص فقط الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق، أما ما دفع بحق فيسري بشأنها مدة التقادم وفق النص العام وهو نص المادة (٤٣٨) التي نصت على أنه: "لا تسمع عند الإنكار الدعوى بحق من الحقوق الشخصية بمضي خمس عشرة سنة...."

(٢٩) راجع القاعدة التنفيذية رقم ٨ و٩ بشأن تقديم الإقرار الضريبي من التعليمات التنفيذية لمرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ والمعدل بالقانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٩ لعام ٢٠٠٨.

(٣٠) المادة ٤٤١ من القانون المدني الكويتي رقم ٦٧ لعام ١٩٨٠.

نكون بذلك قد أنهينا المطلب الأول الخاص بمدة التقادم الضريبي ولاحظنا أن أطول مدة هي في سورية؛ فقد بلغت خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع، أما في مصر فهي خمس سنوات تبدأ من انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبي، وفي الكويت أيضاً خمس سنوات من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي. ولاحظنا أن كلاً من المشرع السوري والكويتي نصا على مدة تقادم حقوق الدولة في تحصيل الضريبة، أما فيما يخص مدة تقادم حق الدولة في ربط الضريبة فإن المشرع السوري نص على هذه الحالة ولكن لم يخضعها للتقادم، بأن ترك للإدارة مهلة خمس سنوات لتربط الضريبة بعد تقديم المكلف بيانه الضريبي، وفي حال مرت الخمس سنوات لا يسقط حقها في الربط بالتقادم وإنما يعتد وقتئذ بإقرار المكلف كما جاء من دون تعديل، أما المشرع الكويتي فلم ينص على هذه الحالة مطلقاً.

أما في مصر فقد نص المشرع على مدة تقادم حق الدولة في ربط الضريبة، وأغفل حالة تقادم حقوق الدولة في التحصيل؛ لذلك يفترض العودة إلى قواعد القانون المدني في هذا الخصوص.

المطلب الثاني
بدء سريان مدة التقادم

تمهيد وتقسيم:

يختلف تحديد بدء التقادم ما بين الدول محل المقارنة فبعضها يبدأ تقادمها من تاريخ تبليغ الوثيقة المشعرة بالدفع، وبعضها من تاريخ انتهاء تقديم الإقرار الضريبي ولعل السبب في الاختلاف هو النظر إلى الإقرار، فالدول التي ترى في الإقرار سنداً تنفيذياً بحد ذاته جعلت من انتهاء أجل تقديمه بداية للتقادم، باعتبار أن المكلف يتوجب عليه دفع الضريبة بمجرد تقديمه للإقرار الضريبي، أما الدول التي لم تجعل الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بحد ذاته فبدأ تقادمها الضريبي من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع، وسنناقش ذلك تباعاً ووفقاً للفروع الآتية:

الفرع الأول: بدء سريان التقادم الضريبي في سورية.

الفرع الثاني: بدء سريان التقادم الضريبي في مصر.

الفرع الثالث: بدء سريان التقادم الضريبي في الكويت.

الفرع الأول
بدء سريان التقادم الضريبي في سورية

نصت المادة ٢٧ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي: "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة [٣١] وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع". ومن خلال هذا النص يتوجب علينا الإشارة إلى أربع نقاط مهمة وهي:

النقطة الأولى:

إن التقادم لا يسري إلا بشأن المكلف الذي تم تكليفه وبلغ وثيقة مشعرة بوجوب الدفع، وهذا التبليغ له أصوله وضوابطه القانونية والتي سنتناولها تباعاً فيما يلي:

أولاً - الجهات التي يتم تبليغها: يجري تبليغ الورقة إلى إحدى الجهات الآتية:

أ - المكلف نفسه أنّى وُجد.

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

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

د - من لا يقل ظاهر سنه عن /١٥/ 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 التكليف.

هـ- مدير المؤسسة أو الشركة أو أحد الشركاء فيها أو رئيس محاسبتها أو رئيس الديوان الإداري فيها بالنسبة إلى الأشخاص 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 المحلة، ويُشْتَرطُ لِلجوء إلى هذا لتبليغ تعذر التبليغ إلى أي من الأشخاص المنصوص عليهم في الفقرات (أ إلى هـ) السابقة وتثبيت أسباب التعذر بمحضر ينظمه المبلغ ويصادق عليه المختار.

(٣١) مفهوم الأموال العامة مفهوم واسع ويتناول كافة الحقوق والأموال العائدة للإدارات والمؤسسات العامة من جهة ولأي من جهات القطاع العام التي صدر نص تشريعي يعتبر أموالها أموالاً عامة. راجع تعليمات مديرية مالية دمشق رقم ٣٢٣٥ المشار لها سابقاً.

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 خطياً يجري تبليغه إلى أي من الجهات المذكورة سابقاً من دون مراعاة الترتيب الوارد سابقاً، وقد يكون ذلك بمثابة عقوبة للشخص غير الملتزم بأحكام المادة الثالثة سابقة الذكر.

ثانياً: الجهات التي تقوم بالتبليغ:

أ – الموظف المختص بمعالجة التكليف 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 مؤسسات القطاع العام سواء أكان مدنياً أم عسكرياً.

د – الموظف المختص في السجن بالنسبة إلى المكلف المسجون وربان السفينة بالنسبة إلى بحارة السفينة.

هـ – ساع مختص من الإدارة أو الجابي.

و – موظف البريد أو ساعيه.

ز – أفراد القوى العامة عند الاقتضاء.

ثالثاً– كيفية إجراء التبليغ:

- يتم التبليغ بالبريد المضمون بوساطة ساعي البريد مع علم بالوصول، وعلى الساعي أن يعيد علم الوصول إلى الإدارة؛ ويُعدُّ علم الوصول حجة فيما اشتمل عليه ما لم يثبت تزويره.
- في الأحوال التي يجري 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 والسنة التي حصل فيها التبليغ واسم الشخص المبلغ وكنيته وطبيعة صلته بالمكلف إذا لم يكن المكلف بالذات وأن يثبت بالمحضر أن الورقة سُلِّمت إليه وأن يوقع إشعاراً بالتبليغ أو أن يثبت امتناعه وسببه، وفي حال رفضه ذلك على المبلغ أن يثبت واقعة الامتناع وأن يوقع إشعاراً بإجراء التبليغ من قبله.

- يمكن أن يقوم مقام المحضر المشار إليه آنفاً دفتر تسليم (ذمة) بشرط أن يشتمل على البيانات المذكورة في المادة المشار إليها.
- يعتبر الدفتر المستعمل لتسليم البريد المضمون لدى دوائر البريد قائماً مقام المحضر المنوه به.
- إذا تعذر التبليغ لمن ورد ذكرهم سابقاً أو كان المكلف غير مقيم في سورية ولم يحدد محلاً لتبليغه فيجري التبليغ بإحدى الطرق الآتية:

أ - إيداع الورقة في صندوق البريد الخاص بالمكلف -إذا وجد- ويتم ذلك بأن يسطر المبلغ بالحبر محضراً يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر الذي حصل فيه 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 الإعلان في الجريدة الرسمية في الحالات التي تقدرها وزارة المالية بدلاً من الإعلان في إحدى الصحف اليومية.

د - يجرى الإعلان في المحلة على المحل أو العقار بإلصاق الورقة بالنسبة إلى المكلف المنوه به سابقاً والذي يتعلق بتكليفه بعقار أو نشاط في محل كائن في المحلة؛ وإذا كان التكليف يتناول عدة عقارات أو محلات معاً فيجري الإعلان بالإلصاق عليها.

هـ- يلجأ في الإعلان في إحدى الصحف اليومية مع الإعلان في لوحة الإعلانات في الإدارة بالنسبة إلى سائر المكلفين الآخرين الغائبين أو غير المقيمين في سورية والذين لم يحددوا محلاً لتبليغهم الأوراق؛ إذ يجب أن يتضمن الإعلان في الصحيفة أو الجريدة الرسمية وفي لوحة الإعلانات خلاصة الورقة المراد تبليغها، وتقع نفقات الإعلان في الصحيفة على عاتق المكلف وتحصَّل 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 الإعلان.

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

رابعاً- بدء سريان المهل:

أ - تسري المهل المحددة في القوانين والأنظمة المتعلقة بالتكاليف المالية بالنسبة إلى التبليغ الجاري بموجب أحكام هذا القرار إلى المكلف بدءاً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ الورقة وذلك مع مراعاة حكم الفقرة (ب) من هذه المادة.

ب - يضاف إلى المهل المنوه بها في الفقرة (أ) السابقة بالنسبة إلى المكلف غير المقيم في سورية مواعيد المسافة التالية قياساً على مبادئ الأصول العامة:

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

٢ - ستون يوماً للبلاد الأخرى.

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

د - (بموجب المادة الأولى من القرار ١٠٦٤/ وتاريخ ١٩٧٠/٨/٤) تتوقف المهل القانونية المذكورة في الفقرة (أ) أعلاه في حال وفاة المكلف ولا يزول هذا الوقف إلا بعد تبليغ ورقة التكليف أو الإجراء المالي إلى أحد الورثة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادتين ٨ و ٩ من هذا القرار. وإذا صادف آخر المهلة المشار إليها في الفقرة (أ) من المادة (١٦) عطلة رسمية امتدت إلى يوم عمل بعدها.

النقطة الثانية:

وتبدأ مدة التقادم بالسريان من تاريخ تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع، وينجم عن ذلك أن الإدارة إذا لم تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع تظل بمنأى عن بدء سريان مدة التقادم، مع كل ما يحمله ذلك من خروج عن الحكمة من التقادم ذاته، والمتمثل أساساً في استقرار المراكز القانونية.

مع ملاحظة أن المشرع السوري لم ينص صراحة على تحول الإقرار الضريبي إلى سند للتنفيذ، وإنما نص على إلقاء الحجز التنفيذي على المتخلفين عن الدفع بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم إنذار الدفع من قبل الدوائر المالية وذلك بقرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة، وإذا ما قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع فيها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها يمكن إلقاء الحجز من دون ذلك الإنذار[٣٢].

(٣٢) راجع المادة ٨ من قانون جباية الأموال العامة السوري رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦
وراجع: سهيل محمد صقور، الإقرار الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٦، ص ٢١٨-٢١٩،

النقطة الثالثة:

المكلف الذي لم يتقدم إطلاقاً ببيانه الضريبي نطبق عليه نص المادة ٢٧ من قانون العقوبات الاقتصادية رقم ٣ لعام ٢٠١٣، والقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣؛ إذ تبدأ مدة التقادم الطويل 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/ جميعها أو بعضها/ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة.

وبهذا لم يفرق المشرع السوري بين حالة شخص تقدم بإقراراته وشخص حاول التهرب من دفع الضريبة فكلاهما مدة تقادمه ١٥ عاماً، والاختلاف كَمَن فقط في بدء احتساب هذه المدة، وكان الأولى بالمشرع زيادتها في حالة التهرب من الضريبة.

الفرع الثاني
بدء مدة التقادم الضريبي وفق التشريع المصري

وفق قانون ضريبة الدخل المصري لعام ٢٠٠٥ لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

ونورد بشأن هذه المادة الملاحظات الآتية:

أولاً: جاء نص المادة منصباً على حق الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تعديل ربطها خلال المدة التي حددها القانون وهي خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة. وأشير هنا إلى توجه محكمة النقض المصرية التي أشارت في هذا الخصوص إلى أن: "المشرع لم ينص صراحة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على قاعدة التقادم الخمسي كما القانون الملغي رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ [٣٣]"، وإنما نص على سقوط حق الإدارة الضريبية في تعديل ربط الضريبة، وهنا لا يجب إعمال قواعد الاجتهاد لعدم وجود النص وطالما شاب القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من قصور يتم إعمال قواعد القانون

(٣٣) مادة ١٧٤ (مستبدلة بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٥٢ مكرر فى ١٩٩٣/١٢/٣١) وتنص "يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه في المواد ٩١، ١٢١، ١٢٢ من هذا القانون".

المدني بشأن تقادم الضرائب والرسوم المستحقة للدولة، حيث تقضي المادة ٣٧٧ مدني بأن: "تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ويبدأ سريان هذا التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها".

ووفق هذا الاجتهاد يعد ذلك نقصاً واضحاً في القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥[٣٤].

ثانياً: يعد التزام تقديم الإقرار مستمراً على الرغم من انقضاء ميعاده من دون تقديمه من قبل الممول، ويستمر ما قام حق مصلحة الضرائب في تقدير أرباحه، ويظل هذا الحق قائماً إلى حين انقضاء الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم ما لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول على الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائياً [٣٥]. ويحق للإدارة الضريبية أن تقوم بربط تقديري للضريبة إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي[٣٦].

ثالثاً: عدَّ المشرع المصري الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بحد ذاته؛ فقد نص قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ على حق الإدارة الضريبية في توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من ضرائب من واقع إقرارات المكلف إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية[٣٧] من دون حاجة إلى إصدار تنبيه من قبل الإدارة الضريبية، وهذا ما يبرر جعل بدء التقادم الضريبي من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار [٣٨] عن الفترة الضريبية.

ثالثاً- بدء مدة التقادم الضريبي وفق التشريع الكويتي

وفقاً لقانون ضريبة الدخل الكويتي رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ [٣٩] يبدأ سريان التقادم وفق ثلاثة تواريخ:

---

(٣٤) الفقرة رقم ٥ من الطعن رقم ٣٤٧٦ سنة قضائية ٦٢ مكتب فني ٤٥ تاريخ الجلسة ١٠ / ١ / ١٩٩٤ صفحة رقم ١٢٠.

(٣٥) محكمة النقض المصرية، الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣١ ق جلسة ١٠/٤/١٩٦٢.

(٣٦) د. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص١٦.

(٣٧) راجع المادة ١٠٤ من قانون ضريبة الدخل المصرية رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

(٣٨) يختلف الإقرار عن الإخطار بأن الإقرار يصدر من المكلف أساساً، في حين يصدر الإخطار من المكلف أو غيره، كما أن الإقرار يشتمل على البيانات التي يتحدد على ضوئها مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه، أما الإخطار فلا يتعلق سوى بواقعة معينة يلزم القانون إحاطة الإدارات الضريبية بها في حينه.
See: Juli: La charge de la prevue des actes anormaux de gestion, Diplome d etudes approfondies, Droit des affaires. Annee 2003.

(٣٩) المعدل لبعض أحكام مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥.

١ - تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.
٢ - تاريخ علم المدير بعناصر الأنشطة التي لم تبينها الهيئة المؤسسة.
٣ - تاريخ علم المدير بالبيانات التي أخفتها الهيئة المؤسسة.

وقد سار القضاء الكويتي على أن من المقرر أن النصوص التي تقرر تقادم بعض الحقوق بمدد خاصة يجب تفسيرها تفسيراً ضيقاً بحيث لا تسري إلا على الحالات التي تضمنتها بالذات، وما خرج عنها فإنه يرجع إلى القاعدة العامة المقررة بالمادة ٤٣٨ من القانون المدني فتكون مدة تقادمه خمس عشرة سنة، وهذه المدة تسري بالنسبة إلى كل التزام لم ينص القانون في خصوصه على مدة أخرى(٤٠).

المطلب الثالث
انقطاع التقادم

تمهيد وتقسيم:

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 أو 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.(٤١)

ويترتب على وقف التقادم إسقاط كامل المدة التي وقف التقادم خلالها من حساب مدة التقادم، سواء أطرأ سبب الوقف في بدء مدة التقادم، أم في أثناء سريانها، أم في نهايتها.(٤٢)

---

(٤٠) محكمة التمييز الكويتية، الطعنان ١٢، ١٣ / ٢٠٠١ تجاري، جلسة ٢٠٠٢/٤/٨.

(٤١) المادة ٣٧٩ من القانون المدني.

(٤٢) 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 جناية 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، ص٢٢٨.

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(٤٣)، وسنتناول تباعاً أسباب انقطاع التقادم وفق التشريع السوري والمصري، ومن ثم وفق التشريع الكويتي وفق الفروع الآتية:

- الفرع الأول: انقطاع التقادم الضريبي وفق التشريع السوري.
- الفرع الثاني: انقطاع التقادم الضريبي وفق التشريع المصري.
- الفرع الثالث: انقطاع التقادم الضريبي وفق التشريع الكويتي.

الفرع الأول
انقطاع التقادم وفق التشريع السوري

ينقطع التقادم وفق المادة ٣٨٠و٣٨١ من القانون المدني بالأسباب الآتية:

١ – 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 ينقطع التقادم بالدعوى الأصلية، وبالطلبات العارضة كالادعاء بالتقابل وبالطلبات التبعية كطلب إدخال ضامن وبطلبات التدخل. وفي هذا المضمار هناك عدة مبادئ تم العمل وفقها منها:

- المطالبة القضائية تقطع التقادم ولو شطبت الدعوى.(٤٤)
- ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية حتى لو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة، وحتى لو كان رفع الدعوى أمام محكمة لا ولاية لها بالنظر بالنزاع.

٢ – بالتنبيه.

٣ – بالحجز.

(٤٣) Por Sanz Gonzalez, Maria ,Tax prescription , ilp Abogados , 11/6/2020.
See; www.ilpaboga.com

(٤٤) نقض سوري/الغرفة المدنية /قرار ٢٤٦٠ أساس ٤٢٢ تاريخ ١٩٦٩/١٢/٢١/مجلة المحامون ص٣٠ لعام ١٩٧٠.

٤ - الطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع أو بأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في إحدى الدعاوى.

٥ - بإقرار المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً، فاعتراف الإدارة بالحق يقطع التقادم، وذلك بأن يصدر عن الإدارة وثيقة خطية تدل على وجود حق للدائن لديها خلال سريان مدة التقادم [٤٥].

كما أن الإخطار التنفيذي يقطع مدة التقادم بالنسبة إلى الأحكام موضوع التنفيذ.

وإذا نظرنا إلى التقادم الضريبي نجد أن هناك أسباباً لانقطاعه من دون وقفه؛ فقد نص القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ على أنه: "يعتبر تبليغ التكاليف المؤقتة أو الإنذار بالدفع أو الإخبار بتقديم البيانات التي أوجبتها القوانين والأنظمة من جملة الإجراءات القاطعة للتقادم"[٤٦]، وقد أقر مجلس شورى الدولة في لبنان فيما يتعلق بالملاحقات الفردية التي تُقطع التقادم أنّه يجب أن يكون فعل الملاحقات القاطعة للتقادم قد أصبح اتجاه هدفه مباشرة من دون فاصل، فالإنذار وقرار الحجز كي يؤلفا شروعاً بالملاحقة، يجب أن يخرجا عن حيّز الدائرة التي نظّمتهما، وأن يُصبحا باتجاه الشخص المرسل إليه التبليغ أو الشخص الذي حُجز ما بين يديه، أو الشيء الملقى الحجز عليه، وجميع الأعمال السابقة تُعدّ أعمالاً تحضيرية لا شروعاً في الحجز[٤٧].

وأثني على ذلك فاعتماد 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 من دون أن يتمكن من تلافي الضرر في الوقت المناسب فيما لو اتبع الأصول المفروضة، ونحن نشاطره رأيه هذا.

أما عن الدفع بالتقادم فعلى خلاف ما قضى به القانون المدني الذي نص 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 المدين أو بناء على طلب دائنيه أو أي شخص له مصلحة فيه ولو لم يتمسك به المدين ويجوز التمسك بالتقادم في أية حالة

(٤٥) حكم المحكمة الإدارية العليا رقم ١٠٦ في الطعن ٢٥٦ لسنة ١٩٧٢، مجموعة المبادئ لسنة ١٩٧٢، ص٩٥.

(٤٦) القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦، المادة الثانية منه.

(٤٧) راجع د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ١٩٨٨، ص٣٩٥.

كانت عليها الدعوى ولو أمام المحكمة الاستئنافية"[٤٨]، 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 ذاتها وفق ما استقر عليه القضاء الإداري السوري[٤٩].

الفرع الثاني
انقطاع التقادم الضريبي وفق التشريع المصري

يضاف إلى أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني أسباب أخرى نصت عليها المادة ٩١ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، وسنورد تلك الأسباب تباعاً.

أولاً- أسباب انقطاع التقادم في القانون المدني:

نصت المادة ٣٨٣ من القانون المدني على أنه: (ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه وبالحجز وبالطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوي).

كما نصت المادة ٣٨٤ من ذات القانون على أن: (ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً).

ثانياً- أسباب انقطاع التقادم في قانون ضريبة الدخل:

وفق قانون ضريبة الدخل المصري: (تنقطع مدة التقادم بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن)، ونقدم فيما يلي بعض الضوابط لإعمال هذه الأسباب وفق ما رأيناه في أحكام محكمة النقض المصرية:

١ – بالنسبة إلى الإجراء القاطع لتقادم الضريبة لا بد من علم الممول به سواء بتسليمه إليه هو أو لمن ينوب عنه أو بإعلانه إليه: "فإرفاق التنبيه بملف الممول وتأشير الموظف عليها بإرسالها إليه لا يصلح كإجراء قاطع للتقادم، وعلى ذلك

(٤٨) المادة ٣٨٤ من القانون المدني السوري.

(٤٩) حكم المحكمة الإدارية العليا رقم ١٠٦ في الطعن ٢٥٦ لسنة ١٩٧٢، مجموعة المبادئ لسنة ١٩٧٢، ص٩٥.

فإن توقيع مصلحة الضرائب حجزاً على أموال الممول بعد اكتمال مدة تقادم الضريبة؛ لا أثر له، كذلك فإن استدعاء الممول أو وكيله للمناقشة لا يعد إجراء قاطعاً لتقادم دين الضريبة (٥٠)، كذلك الإحالة إلى لجنة الطعن يجب أن تصل إلى علم الممول سواء بتسليمه إليه أو إلى من تصح إنابته عنه أو بإعلانه حتى تعتبر إجراءً قاطعاً للتقادم(٥١).

٢ - إقرار أحد الشركاء فى شركات التضامن أو التوصية بدين مصلحة الضرائب أو بتنازله عن التقادم لا أثر له بالنسبة إلى سائر الشركاء وإن كان التقادم ينقطع طبقاً لنص المادة ٣٨٤ من القانون المدني بإقرار المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمناً إلا أنه من المقرر أن الإقرار حجة مقصورة على المقر وحده ولا يؤخذ بها بالنسبة إلى غيره(٥٢).

٣ - إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن من شأنه قطع التقادم ويظل التقادم موقوفاً ولا يبدأ بالسريان إلا من تاريخ صدور قرار اللجنة وإعلانه لمصلحة الضرائب (٥٣).

٤ - قرار لجنة الطعن بإعادة الملف إلى المأمورية لإعادة تقدير الضريبة لا يزيل أثر الإجراءات السابقة القاطعة للتقادم (٥٤).

٥ - قرار لجنة الطعن وإن حاز قوة الأمر المقضي لا يعتبر في مقام الحكم بالدين الذي يغير مدة التقادم كما جاء في مفهوم المادة ٣٨٥ مدني(٥٥) وعلة ذلك - أن مرحلة لجنة الطعن لا تُعدُّ مرحلة تقاضٍ وإنما هي مرحلة إعادة النظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء(٥٦).

---

(٥٠) محكمة النقض المصرية، الجلسة رقم ١١٢ لسنة ٣٩ ق، جلسة ١٢ مارس ١٩٧٥.

(٥١) محكمة النقض المصرية، الطعن رقم ١٧٤ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٠٠٤/٢/٢٤.

(٥٢) محكمة النقض المصرية، الطعن رقم ٧١١ لسنة ٤٥ ق، جلسة ٧/ ٣/ ١٩٧٨.

(٥٣) محكمة النقض المصرية، الطعن ١٠٧٣ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٠٠٥/١/٢٧، ٨١٠ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٠٠٥/١/٢٧.

(٥٤) محكمة النقض المصرية، الطعن رقم ٣٦٦ لسنة ٣٨ ق، جلسة ١٩٧٤/١٢/١١.

(٥٥) تنص المادة ٣٨٥ من القانون المدني المصري على أن " إذا انقطع التقادم بدأ تقادم جديد يسري من وقت إنهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع، وتكون مدته هي مدة التقادم الأول، على أنه إذا حكم بالدين وحاز الحكم قوة الأمر المقضي أو إذا كان الدين مما يتقادم بسنة واحدة وانقطع تقادمه بإقرار المدين، كانت مدة التقادم الجديد خمس عشرة سنة.....".

(٥٦) محكمة النقض المصرية، الطعن ٦١٦ سنة ٥١ ق، جلسة ١٩٨٥/١٢/٣٠ والطعن ٧١١ سنة ٤٥ ق، جلسة ١٩٧٨/٧/٧ والطعن٢٩٢ سنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٧٨/١١/٣٠.

٦ – الادعاء بالتقادم لا يعد من النظام العام في مصر، فلا يجوز أن تحكم به المحكمة من تلقاء ذاتها، فقد جاء في أحد أحكام محكمة النقض المصرية أن: "القضاء بسقوط دين الضريبة بالتقادم رغم عدم دفع الممول بذلك أمام المحكمة خطأ في القانون، لا يغير من ذلك سبق التمسك بالتقادم أمام لجنة الطعن"[٥٧].

الفرع الثالث
انقطاع التقادم وفق التشريع الكويتي

نص القانون المدني الكويتي على حالات انقطاع التقادم بالحالات الآتية[٥٨]:

١ – المطالبة القضائية ولو رفعت إلى محكمة غير مختصة.

٢ – بإعلان السند التنفيذي.

٣ – بالحجز الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع.

٤ – وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في أثناء السير في إحدى الدعاوى.

٥ – إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً[٥٩].

وعلى ذلك فأسباب قطع التقادم المشار إليها في المادتين ٤٤٨، ٤٤٩ من القانون المدني واردة على سبيل الحصر؛ فلا يجوز الاستناد إلى غيرها في القول بانقطاع التقادم ما لم ينص القانون على أسباب أخرى لقطع التقادم.

واستناداً إلى ذلك صدرت عدة اجتهادات قضائية في هذا الخصوص؛ فقد رفضت محكمة التمييز الكويتية اعتبار كتاب "المطالبة" بالضريبة قاطعاً لمدة التقادم كون أن المشرع لم يعتبر الإخطار بربط الضريبة، ولا كتاب المطالبة بها بعد ربطها، من الإجراءات القاطعة للتقادم في ظل القانون المدني.

لقد زعمت إدارة الضرائب أنها أرسلت كتاباً إلى المدعى عليها لإخطارها بربط الضريبة، وهذا الزعم على فرض حدوثه – وهو لم يحدث، وإذا حدث فقد يكون قد تم

(٥٧) محكمة النقض المصرية، الحكم رقم ١٣٥٣ لسنة ٤٨ ق، جلسة ١٩ يونية ١٩٧٩.

(٥٨) المادة ٤٤٨ من القانون المدني الكويتي الصادر بالقانون رقم ٦٧ لعام ١٩٨٠. والمعدل بموجب القانون رقم ١٥ لعام ١٩٩٦.

(٥٩) المادة ٤٤٩ من القانون المدني الكويتي.

توجيه الكتاب إلى مكتب المراجعة أو التدقيق وليس إلى مركز إدارة الشركة المدعى عليها، وبالتالي فهو لا ينتج أي أثر في مواجهتها؛ إذ إنه من المقرر قانوناً أن الإجراء القاطع للتقادم يتعين حتى ينتج أثره أن يصل إلى علم الممول المسؤول عن الضريبة بالطريقة التي رسمها القانون.

وإذ كان ما تقدم جميعه، فإنه وعلى فرض قيام المدعي بصفته بإرسال ذلك الكتاب – سواء كتاب الربط أو كتاب المطالبة – (لأي جهة كانت) فإن هذا الكتاب ليس من بين الإجراءات التي اعتبرها المشرع قاطعة للتقادم، وبالتالي لا يجدي المدعي بصفته التمسك بهذا الإجراء ولا يحول دون تمسك الشركة المدعى عليها بالدفع بعدم سماع الدعوى لمضي زمن التقادم الخمسي[٦٠].

وقد تواتر قضاء محكمة التمييز على أنه: "إذ خلا التشريع الضريبي من تنظيم خاص لأحكام التقادم الضريبي وحالات انقطاعه، يتعين الرجوع بشأنه إلى القانون المدني بوصفه القانون العام لكل ما غاب النص عليه في أي قانون آخر، وكان النص في المادة ٤٤١ من القانون المدني على أن: "لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات ..."، والنص في المادة ٤٤٥ منه على أن: "لا يبدأ سريان المدة المقررة لعدم سماع الدعوى إلا من اليوم الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء ..."، يدل على أنه لا تسمع دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات من تاريخ استحقاقها"[٦١].

وعندما صدر قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم ٢ لعام ٢٠٠٨ نجد أنه نص على أسباب أخرى لقطع التقادم تتلاءم مع طبيعة هذه الديون، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (١٣ مكرر) على انقطاع التقادم بإخطار الهيئة المؤسسة بموجب كتاب مسجل بالربط الضريبي أو بالتنبيه عليها بأداء الضرائب أو بقرار من لجنة طعون ضريبية.

وطبعاً إذا انقطعت المدة المقررة لعدم سماع الدعوى بدأت مدة جديدة من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع وتكون المدة الجديدة مماثلة للمدة الأولى[٦٢]... كذلك فإنه لا محل للتمسك بانقطاع التقادم بعد اكتمال مدته[٦٣].

---

(٦٠) الطعن بالتمييز رقم ٧٥٥ لسنة ٢٠٠٤ تجاري – جلسة ٢٠٠٥/١٢/١٤م.

(٦١) الطعنان بالتمييز رقما ٣٤٢ و ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٤ تجاري/٣ – جلسة ٢٠٠٥/٦/٢٥م.

(٦٢) عملًا بالمادة ٤٥٠ من القانون المدني الكويتي.

(٦٣) الطعنان ٥٨٩، ٢٠٠٠/٦٤٤ إداري، جلسة ٢٠٠٢/٤/٨.

أما عن توقيت إثارة الدفع بالتقادم فقد ذهب الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد في بحثه حول حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت[٦٤] إلى أن "الدفع بمرور الزمن المانع من سماع الدعوى الضريبية لا يتعلق بالنظام العام وينبغي التمسك به أمام محكمة الموضوع بصيغة واضحة لا تحتمل التأويل".

ونعتقد أن الدكتور عبد الحفيظ أشار إلى ذلك كون أن المرسوم رقم ٣ لعام ١٩٥٥ الخاص بقانون ضريبة الدخل الكويتية لم يجسد أحكام التقادم، لذلك يتم الرجوع للقانون العام في ذلك وهو القانون المدني الذي نص على أن: "لا يجوز للمحكمة أن تقضي بعدم سماع الدعوى بمرور الزمان من تلقاء نفسها، إنما يجب أن يكون ذلك بناء على طلب المدين أو دائنيه أو أي شخص له مصلحة فيه ولو لم يكن يتمسك فيه المدين ويجوز التمسك بهذا الدفع في أية حالة كانت عليها الدعوى ولو أول مرة أمام المحكمة الاستئنافية[٦٥]"، لذلك فهو ليس من النظام العام وليس لمحكمة الموضوع أن تقضي به من ذاتها [٦٦] لكن متى ما كان القانون الضريبي ينص على أحكام خاصة بهذا التقادم فتعمل هذه النصوص طبعاً، لذا نرى أن في هذا قصوراً وكان الأحرى بالمشرع استدراك هذا النقص بموجب قانون ضريبة الدخل الكويتية بأن ينص على اعتبار الدفع بهذا التقادم الضريبي من النظام العام، وتستطيع المحكمة إثارته من تلقاء نفسها.

الخاتمة

أنهينا بحثنا الموسوم بعنوان التقادم الضريبي (دراسة مقارنة في التشريعات السورية والمصرية والكويتية) وتناولنا في المطلب الأول مدة التقادم في تلك التشريعات سواء على صعيد ديون الدولة من الضرائب في ذمة الأفراد أو ديون الأفراد في ذمة الدولة، فعلى صعيد ديون الدولة من الضرائب فتتقادم في سورية كمبدأ بالتقادم الطويل لمدة خمسة عشر عاماً، ويختلف الأمر وأشرنا إلى أن مدة تقادم حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بذمة المكلف هي خمسة عشر عاماً،

(٦٤) د. عبد الحفيظ عيد، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم ٣ لسنة ١٩٥٥، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، السنة ١٨، العدد ١ لعام ١٩٩٤، ص٢٢٣-٢٨٥.
ود. رمضان صديق، الضريبة على دخل الشركات العامة في دولة الكويت، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٢٣٣.

(٦٥) المادة ٤٥٢ من القانون المدني الكويتي.

(٦٦) الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٨٥ ق جلسة ١٩٩٥/٣/٢٠ س ٤٦ ص ٥٠٦ ج ١.

وهذه المدة يختلف حساب بدايتها حسب وضع المكلف، فمن حيث المبدأ تبدأ هذه المدة من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع، 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 بذمة الدولة فهي أربع سنوات تلي سنة الاستحقاق. أما في مصر فهي خمس سنوات تبدأ من انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبي، وفي حالة التهرب ست سنوات تبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة. أما في الكويت فمدة التقادم الضريبي خمس سنوات من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي، وست سنوات في حالة التهرب تبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة أيضاً.

كما تناولنا أيضاً انقطاع التقادم الضريبي وأسبابه في التشريعات المقارنة فبينا أن هناك أسباباً تم النص عليها في القانون المدني ولكنها لا تلبي لوحدها خصوصية الديون الضريبية؛ لذلك تم النص على أسباب أخرى في ظل القوانين الضريبية.

ومن خلال بحثنا في هذا الموضوع في ظل التشريعات المتعاقبة في الدول محل المقارنة توصلنا إلى عدة نتائج مهمة نجملها بالآتي:

- مدة التقادم الضريبي في سورية هي الأطول في الدول محل المقارنة فهي ١٥ عاماً تبدأ من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع أو من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة في حالة التهرب، وفي مصر والكويت تبلغ خمس سنوات ما لم يكن المكلف متهرباً من الضريبة فتصبح المدة ست سنوات من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة. أما تقادم حقوق الأفراد بذمة الدولة فقد بلغت في سورية أربع سنوات تالية للسنة المالية العائد لها هذه الديون، وفي مصر خمس سنوات من تاريخ نشوء حق المكلف في الاسترداد. وفي الكويت أيضاً خمس سنوات تبدأ من يوم إخطار المكلف بالتسوية النهائية لتلك الضرائب في حال لم تدفع الضريبة بحق، أما إن دفعت بحق فمدة تقادمها ١٥ عاماً.
- لاحظنا أن كلاً من المشرع السوري والكويتي نصا على مدة تقادم حقوق الدولة في تحصيل الضريبة، إلا أنه لم ينص على مدة تقادم حق الدولة في ربط الضريبة. ولكن المشرع السوري نص على هذه الحالة ولكن لم يخضعها للتقادم، بأن ترك

للإدارة مهلة خمس سنوات لتربط الضريبة بعد تقديم المكلف بيانه الضريبي، وفي حال مرت الخمس سنوات فلا يسقط حقها في الربط بالتقادم وإنما يعتد وقتئذ بإقرار المكلف كما جاء من دون تعديل. أما المشرع الكويتي فلم ينص على هذه الحالة مطلقاً. أما في مصر فقد نص المشرع على مدة تقادم حق الدولة في ربط الضريبة، وأغفل حالة تقادم حقوق الدولة في التحصيل، فلم ينص عليه القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ لذلك يفترض العودة لقواعد القانون المدني في هذا الخصوص.

- يختلف بدء احتساب مدة التقادم مابين الدول محل المقارنة، ففي سورية تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع، وينجم عن ذلك أن الإدارة إذا لم تبلغ المكلف الوثيقة المشعرة بالدفع تظل بمنأى عن بدء سريان مدة التقادم، مع كل ما يحمله ذلك من خروج عن الحكمة من التقادم ذاته، والمتمثل أساساً في استقرار المراكز القانونية؛ على خلاف المشرع المصري الذي كان موفقاً أكثر في ذلك؛ فقد استقر القضاء المصري على بدء التقادم الضريبي من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، وكذلك الكويتي الذي جعل بدء سريان التقادم من تاريخ تقديم الهيئة المؤسسة للإقرار الضريبي أو علم المدير بعناصر الأنشطة المخفاة.
- إن التبليغ المتعلق بالوثائق المشعرة للدفع في سورية له أصوله وضوابطه القانونية من حيث الجهات التي يحق لها التبليغ، ومن يجري التبليغ إليه، وأين يجري هذا التبليغ، وإجراءاته، والتي لا بد من التقيد بها من قبل الإدارة، لأن سريان التقادم يتأثر بها وجوداً وعدماً.
- الادعاء بالتقادم لا يعد من النظام العام في مصر والكويت، فلا يجوز أن تحكم به المحكمة من تلقاء ذاتها، أما في سورية فيعد من النظام العام ويجوز للمحكمة أن تثيره من تلقاء ذاتها.
- يحسب للمشرع المصري والكويتي بأنهما عدا الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً بحد ذاته، من دون حاجة إلى إصدار تنبيه من قبل الإدارة الضريبية، بخلاف المشرع السوري الذي لم ينص صراحة بتحول الإقرار الضريبي إلى سند تنفيذ، وإنما نص على إلغاء الحجز التنفيذي على المتخلفين عن الدفع بعد مضي عشرة أيام على تبلغهم إنذار الدفع وذلك بقرار من رئيس الدوائر المالية في المحافظة أو المنطقة، وإذا ما قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع فيها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها فهنا يمكن إلقاء الحجز من دون ذلك الإنذار.

التوصيات:

- حبذا لو كانت مدة التقادم الضريبي في سورية أقصر مما هي عليه ولا سيما هناك تفاوت شاسع بين مدة تقادم حقوق الدولة بذمة الفرد وحقوق الفرد في ذمة الدولة من ناحية، وبين مدد التقادم بين سورية وغيرها من الدول كمصر والكويت.
- لم يفرق المشرع السوري بين حالة شخص تقدم بإقراراته وشخص حاول التهرب من دفع الضريبة فكلاهما مدة تقادمه خمسة عشر عاماً، والاختلاف يكمن فقط في بدء احتساب هذه المدة، وكان الأولى بالمشرع زيادتها في حالة التهرب من الضريبة كما فعل المشرعان المصري والكويتي.
- حبذا لو سار المشرع السوري على نهج المشرع المصري والكويتي فيما يخص ضريبة الأرباح الحقيقية بأن يسري التقادم من اليوم التالي لتاريخ انتهاء تقديم الإقرار الضريبي بشرط تقديم هذا الإقرار كما جاء في توجه القضاء المصري، أما بخصوص ضريبة الدخل المقطوع فمن اليوم التالي لتاريخ تبليغ الوثيقة المشعرة بالدفع.
- حبذا لو تنبه المشرع الكويتي إلى النقص الوارد بخصوص الدفع بالتقادم في المرسوم رقم ٣ لعام ١٩٥٥ الخاص بقانون ضريبة الدخل الكويتية، وكذلك المشرع المصري بأن ينص على اعتبار الدفع بهذا التقادم الضريبي من النظام العام وتستطيع المحكمة إثارته من تلقاء نفسها، فنص القانون المدني غير ملائم للتطبيق بخصوص الدين الضريبي.
- حبذا لو سلك المشرع السوري مسلك المشرعين المصري والكويتي باعتبار الإقرار الضريبي بحد ذاته سنداً تنفيذياً لسرعة التحصيل والحفاظ على حقوق الخزينة العامة.
- حبذا لو تم النص على جميع القواعد الناظمة للتقادم في تشريع واحد بعيداً عن بعثرة تلك الأحكام في قوانين شتى، مما لا يعطي صورة واضحة لمنظومة التقادم، وتطبيقها وقتئذ بأسلوب خاطئ.

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

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- د. برهان زريق، التقادم في القانون الإداري، بلا دار، الطبعة الأولى، ٢٠١٦.
- د. حسني جنيدي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، ٢٠٠٥.
- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- د. عبد المنعم البدراوي، أثر مضي المدة في الالتزام، مطبعة جامعة فؤاد الأول، ١٩٥٠.
- د. رمضان صديق، الضريبة على دخل الشركات العامة في دولة الكويت، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، ٢٠٠٣.
- 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 ٢٠٠٥، ط١.
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
- د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، ١٩٨٨.
- د. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، ٢٠١٠، الطبعة الأولى.
- د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دار النهضة العربية، جمهورية مصر العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
- ياسر حسين بهنسي، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، جمهورية مصر العربية، الجيزة، ٢٠١٥.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Cabinet Stephane Haddad, Tax audit, the firm tax audit , faq , conception simpleway, 2006.
- Juli: La charge de la prevue des actes anormaux de gestion, Diplome d etudes approfondies, Droit des affaires. Annee 2003.
- Por Sanz Gonzalez, Maria, Tax prescription, ilp Abogados, 11/6/2020. See; www.ilpaboga.com.

ثالثاً: الرسائل العلمية

- سهيل محمد صقور، الإقرار الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٦.
- نور صلاح، الجريمة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٤.

رابعاً: الدوريات

- د. عبد الحفيظ عيد، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم ٣ لسنة ١٩٥٥، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، السنة ١٨، العدد ١ لعام ١٩٩٤.
- د. محمد سامر القطان، التقادم في القانون الخاص، بحث منشور في الموسوعة العربية، المجلد الثاني، ٢٠١٧.

خامساً: القوانين والبلاغات

- نظام المحاسبة العامة الصادر بالقرار ٢٢٣١ المؤرخ في ١٦/١٠/١٩٢٣.
- قانون العقوبات الاقتصادي رقم ٣ بتاريخ ٢٠/٣/٢٠١٣.
- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ الخاص بقانون جباية الأموال العامة.
- المرسوم التشريعي رقم ١٧٨٠ بتاريخ ٢٤/٨/١٩٦٩.

- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ بتاريخ ١٩٦٧/٧/١٩.
- القانون المدني السوري.
- القانون المدني الكويتي.
- التعليمات الصادرة من مديرية مالية دمشق تحت الرقم ٢٣/١/٣٢٣٥، تاريخ ١٩٧٠/٣/١٤.

سادساً: الاجتهادات القضائية

- أحكام محكمة التمييز الكويتية.
- أحكام محكمة النقض المصرية.
- أحكام محكمة النقض السورية.
- أحكام المحكمة الإدارية العليا في سورية.

Tax Limitation (A comparative study in Syrian, Egyptian and Kuwaiti Legislation)

Dr. Mona Mahmoud Idelbi*

Abstract:

Objectives: The research aims to discuss the issue of tax limitations in Kuwait, Syria, and Egypt, because it is one of the most problematic ways of extinguishing the tax debt. The importance of studying it lies in the necessity of maintaining the stability of transactions on the one hand, that people mustn't continue to be charged with tax indefinitely and remain under the specter of claiming a debt of Tax at any time. and on the other hand to maintaining the tax as it is the most important revenue of the state. That we must protect this right within the legal controls. The problem of the research revolves around the method of calculating the statute of limitations periods and knowing the reasons for its interruption to overcome the disputes that occur between taxpayers and the tax administration. **Methodology:** The research relied on the descriptive analytical comparative method, where we shed light on the reality in the countries under comparison, and analyzed all the legal texts related to this topic to reach the results and solutions. **Results:** The most important results of the research can be summarized that both the Syrian and Kuwaiti legislators stipulated a statute of limitations about the state ability to collect the tax without assessing it, while the Egyptian legislator stipulated a statute of limitations for the state's right to assess the tax and ignored the statute of limitations for the state's rights to collect. We also concluded that the tax statute of limitations period in Syria is the longest (fifteen years) compared to Egypt and Kuwait, where it is only five years, and that the claim of statute of limitations in Syria is considered as a part of the public order, unlike Egypt and Kuwait, also the Kuwaiti and Egyptian legislators consider that the tax declaration is an executive instrument In itself, while the Syrian legislator did not consider it as such, with the important consequences that this entails in terms of the statute of limitations, finally, comparative legislation differed in starting the calculation of the limitations. **Conclusion:** The re-

* Associate Professor - College of Law - University of Sharjah.
Email: midelbi@sharjah.ac.ae

- Submitted: 29/11/2020, Accepted: 18/3/2021.

All Rights Reserved-Academic Publication Council-Kuwait University.

To Cite P. 413

search concluded by calling on the Syrian legislator to shorten the statute of limitations similar to what was stated in Egyptian and Kuwaiti legislation, and must to distinguish between the taxpayer who submitted his returns and the taxpayer who evaded the tax, as well as amending the approach of the Syrian legislator with regard to determining the start of the statute of limitations regarding the real profits tax to keep in line with the approach of the legislators. Egyptian and Kuwaiti, and considering the tax declaration as an executive document, and the research demanded the necessity of stipulating the provisions of the tax statute of limitations in one piece of legislation.

Keywords: tax limitations, tax expiration, tax debt, tax abatement.

د. منى محمود إدلبي، أستاذ مشارك في كلية القانون في جامعة الشارقة، وأستاذة القانون العام في جامعة دمشق سابقاً، حاصلة على الدكتوراه في المالية العامة من جامعة القاهرة في جمهورية مصر العربية، وماجستير في القانون العام من كلية الحقوق في جامعة دمشق، لديها العديد من المؤلفات والأبحاث المنشورة في مجال القانون العام، أشرفت على الكثير من رسائل الماجستير والدكتوراه في كل من جامعة دمشق والشارقة، وشاركت في تحكيم الكثير من الأعمال العلمية، ولديها اهتمام بكل ما يخص مواضيع المالية العامة والقانون الإداري والقضاء الإداري.

الإيميل: midelbi@sharjah.ac.ae

للاستشهاد:

إدلبي، مني. (٢٠٢٤). التقادم الضريبي- دراسة مقارنة في التشريعات السورية والمصرية والكويتية. *مجلة الحقوق*، جامعة الكويت، *٤٨* (٤)، ٣٧٣-٤١٣.

To Cite:

Idelbi, Mona. (2024). Tax Limitation (A comparative study in Syrian, Egyptian and Kuwaiti Legislation). *Journal of Law*, Kuwait University, *48*(4), 373-413.

JOURNAL OF LAW

A Refereed Academic Quarterly, Published by the Academic Publication Council - University of Kuwait

Tax Limitation (A comparative study in Syrian, Egyptian and Kuwaiti Legislation).

Dr. Mona Mahmoud Idelbi

جامعة الكويت
KUWAIT UNIVERSITY

P-ISSN: 1029 - 6069

E-ISSN: 2960 - 2742

No. 4 - Vol. 48

Jamada II 1446 - December 2024