



الجمهورية العربية السورية

جامعة حلب_ كلية الحقوق

قسم القانون العام

أهمية وجود قضاء ضريبي في سورية

بحث علمي أعدّ لنيل درجة الماجستير في قسم القانون العام

إعداد الطالب

محمد أيمن الحمصي

١٤٣٥ هـ _ ٢٠١٤ م



الجمهورية العربية السورية

جامعة حلب

كلية الحقوق

أهمية وجود قضاء ضريبي في سورية

بحث علمي أعدّ لنيل درجة الماجستير في قسم القانون العام

إعداد الطالب

محمد أيمن الحمصي

إشراف الدكتور

مصطفى عثمان

١٤٣٥ هـ - ٢٠١٤ م

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٢٠١٤/٢/٥، وأجيزت.

أعضاء لجنة الحكم:

١_ أ. د. أحمد زهير شامية (رئيساً).

٢_ د. مصطفى عثمان (عضواً ومشرفاً).

٣_ د. محمد السيد (عضواً).

التوقيع

.....

.....

.....

تصريح

أصرّح بأنّ هذا البحث (أهمّية وجود قضاء ضريبي في سورّيّة) لم يسبق أن قُبِل للحصول على أيّة شهادة، ولا هو مقدّم حالياً للحصول على شهادة أخرى.

المرشّح

محمّد أيمن الحمصي

شهادة

أشهد، بأنّ العمل المقدم في هذه الرسالة، هو نتيجة بحث علمي قام به المرشّح محمّد أيمن الحمصي بإشراف الدكتور مصطفى عثمان المدرس في قسم القانون العام من كلية الحقوق جامعة حلب.

المُشرف

الدكتور مصطفى عثمان

المرشّح

محمّد أيمن الحمصي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقِيلَ اجْعَلُوا ذُرِّيَّتَكُمْ قَائِمًا وَارْتَبُوا ذُرِّيَّتَكُمْ فِي الصَّلَاةِ وَارْتَبُوا زَوْجَكُمْ فِي الْوَقْتِ الْمَعِينِ وَارْتَبُوا زَوْجَكُمْ فِي الْوَقْتِ الْمَعِينِ وَارْتَبُوا زَوْجَكُمْ فِي الْوَقْتِ الْمَعِينِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة التوبة الآية رقم (١٠٥)

الإهداء

إلى من أعجز عن أن أوفيهما حقهما، وألتمس من رضائهما رضا
الله.....

أبي و أمي الكريمين أمدّ الله في عمرهما.

إلى من تحمّلت معي كدّ العيش، وتحمّلت معي عناء السهر والوقوف بجانبني
طيلة فترة دراستي.....
زوجتي.

إلى فلذات كبدي، وزينة حياتي.....
ولديّ أيمن وتيم
الله.

إلى سند حياتي.....
إخوتي
وأخواتي.

إلى جامعتنا الحبيبة، قلعة الصمود.....
جامعة
حلب.

إلى جميع الأصدقاء والأحباب.....

إلى كل من يتسلح بالعلم.....

أهدي إليهم هذا العمل المتواضع.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إتمام هذا البحث، والصلاة والسلام على سيد المرسلين
محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.....

فلا يسعني وقد انتهيت من كتابة بحثي المتواضع هذا، إلا أن أتقدم بجزيل شكري وعظيم تقديري
إلى سعادة الدكتور مصطفى عثمان الذي تفضل بقبول الإشراف على رسالتي هذه، وأحاطني باهتمامه
ورعايته، وتشجيعه المتواصل طيلة مدة البحث، ومنحني الكثير من علمه ووقته رغم تعدد مسؤولياته،
فكانت الملاحظات والآراء السديدة التي أبدأها الدور الكبير في جعل الرسالة بالصورة التي بين
أيديكم.....

فأسأل الله العليّ القدير أن يمنّ على أستاذي الفاضل بالصحة والعافية والعمر المديد والرفعة
العلمية، إنه سميع عليم.....

المُلخَص

تشكّل الضرائب والرّسوم التي تقوم الدولة بجبايتها أهمّ الموارد الماليّة لموازنتها، حيث تساهم بشكلٍ فعّال في مدّ الخزّانة العامّة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامّة، من أجل القيام بوظائفها على أكمل وجه.

إلا أنّ الضرائب والرّسوم وباختلاف أنواعها تثير الكثير من المنازعات، وذلك لعدّة أسباب بعضها تشريعي والآخر إداري.

وتعتبر الآليّة المتّبعة لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية، غير كافية في الوقت الحالي للقيام بالمهام الموكّلة إليها على أحسن وجه، بما يكفل حماية حقوق المكّفين ويحفظ حقّ الخزّانة العامّة، فكان لا بدّ من حلّ لهذه المشكلة.

وقد تعدّدت الحلول المقترحة من قبل الفقهاء أو التي اتّبعت من تشريعات الدّول المختلفة، ولعلّ أبرزها وجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في هذه المنازعات.

ويستند وجود قضاء ضريبي في سورية إلى عدّة مبرّرات، أبرزها:

الطّبيعة القانونية المميّزة لكلّ من المنازعات الضريبيّة، ولدين الضريبة في سورية، والتي تميّزها عن غيرها من المنازعات والديون الأخرى.

مقدمة:

تعدّ الضرائب (Tax) والرسوم (fees) التي تقوم الدولة بجبايتها من أهمّ الموارد الماليّة لموازنتها، حيث تساهم في مدّ الخزنة العامّة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامّة، من أجل القيام بوظائفها على أكمل وجه.

كما تعدّ الضرائب أداة مهمة من أدوات السياسة الماليّة؛ فهي تلعب دوراً هاماً في تحقيق أغراض السياسة الماليّة العامّة في الدولة، وعن طريقها تحقّق الدولة بعض الأهداف الاجتماعيّة والاقتصاديّة؛ كإعادة توزيع الدّخل وتقليل التفاوت بين الثروات وتشجيع بعض أوجه النشاط الاقتصادي.

ولقد عهد المشرّع الضريبي للإدارة الضريبيّة (Administration Tax) أمر ربط وتحصيل الضريبة، وزودها بالضمانات القانونيّة التي تكفل أداء وظيفتها تلك على أكمل وجه، ومن أهمّ هذه الضمانات، امتياز دين الضريبة والحجز الإداري، إلّا أنّ الإدارة الضريبيّة قد تتعسّف في استعمال حقّها أو تقع في الأخطاء أثناء قيامها بوظائفها، الأمر الذي ينجم عنه منازعات بين أطرافها.

والواقع يؤكّد أنّ المنازعات الضريبيّة، تعدّ كثيرة جداً ومتزايدة باستمرار، وينجم عنها مبالغ ماليّة باهظة تقدّر بمئات الملايين، وإنّ فضّ تلك المنازعات إنّما يساير مبدأي الاقتصاد في نفقات الجباية والعدالة الضريبيّة، إذ إنّ إنهاء المنازعات الضريبيّة يؤدّي من ناحية أولى إلى معرفة الإدارة الضريبيّة لحجم الإيرادات الضريبيّة المتوفّرة لديها، كما يؤدّي من ناحية أخرى إلى اطمئنان المكلف بصحة المبالغ المترتّبة عليه.

وإذا كان لهذه المنازعات أسباباً تشريعيّة وإداريّة، فمن غير المقبول البقاء على هذه الحال؛ ذلك أنّ استمرار هذه المنازعات من شأنه يؤثّر على المتحصلات الضريبيّة، وما ينجم عنه توتر في العلاقة بين الإدارة الضريبيّة والمكلفين.

وعلى الرغم من أنّ المشرّع السوري قد أفسح المجال لحلّ منازعات الضرائب والرسوم بالطرق الإداريّة والقضائيّة، أو عن طريق التّحكيم في بعضها، فإنّ أغلبها يبيء بالإخفاق بسبب وجود العديد من المعوّقات التي جعلت من الآليّة المتبّعة لحلّ هذه المنازعات، غير كافية في الوقت الحالي للقيام بهذه المهمّة على أحسن وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السلطات الممنوحة للإدارة الضريبيّة، فكان لا بدّ من حلّ لهذه المشكلة القانونيّة بما يتناسب مع مبدأي الاقتصاد في نفقات الجباية والعدالة الضريبيّة.

تعددت الحلول التي اتبعت من قبل تشريعات الدول المختلفة، أو التي اقترحت من قبل الفقهاء، ومن أبرزها وجود قضاء ضريبي متخصص للنظر في منازعات الضرائب والرسوم؛ فلدين الضريبة وللمنازعات الضريبية، بخلاف الديون والمنازعات الأخرى، خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي، يؤثر بصورة سلبية في المتحصلات الضريبية، مما يفضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، تلك العلاقة التي يجب أن تكون مستمرة باستمرار النشاط الضريبي، وتواتر الوقائع المنشئة لدين الضريبة في ذمة المكلف.

إشكالية البحث:

يمكن بلورة إشكالية البحث بالتساؤلين التاليين:

١. هل الآلية المتبعة لحل منازعات الضرائب^١ والرسوم^٢ في سورية كافية في الوقت الحالي للقيام بالمهمة الموكلة إليها على أحسن وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية؟

٢. هل يستند القضاء الضريبي إلى مبررات تستدعي وجوده في سورية؟

أهمية البحث:

يمكن أن تحدد أهمية البحث في النقاط الثلاث التالية:

١. تعدد الضرائب من أهم الموارد السيادية التي تعتمد عليها مختلف الدول في تمويل موازاناتها^٣، وتستخدمها لتحقيق أهدافها التدخلية^٤، الأمر الذي ينجم عنه زيادة في احتكاك الإدارة الضريبية بالأفراد وتضارب المصالح بينهما بشأن الضريبة، وإثارة المزيد من المنازعات.

^١ - انظر في التعاريف المختلفة للفقهاء في مفهوم الضريبة: د. علاء الدين جبل و محسن المهر: دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٧) العدد (٢) لعام ٢٠٠٥م، ص ١٨٨ وما بعدها.

^٢ - انظر في تعريف الرسم: د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، طبعة ٢٠٠٠ _ ٢٠٠١، منشورات جامعة حلب _ كلية العلوم الاقتصادية، ص ١٤٠.

^٣ - د. إبراهيم عبد العزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، طبعة عام ٢٠٠٨م، الدار الجامعية _ الإسكندرية، ص ١٦.

^٤ - للتوسع في أهداف الضريبة، انظر:

- هشام راضي هاشم النايه: النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، طبعة عام ٢٠٠٤م، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص ٢٩ وما بعدها.

٢. تعدّ المنازعات الضريبية الوسيلة الوحيدة بيد المكلفين لمواجهة امتيازات الإدارة الضريبية، فمن خلالها يمكن إعادة التوازن المفقود بين حقوقهم وامتيازاتها^١.

٣. وجود العديد من المنازعات الضريبية التي لازالت عالقة منذ سنوات طويلة، الأمر الذي يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة، بالإضافة إلى عدم استقرار المراكز المالية للمكلفين.

٤. تلبي هذه الدراسة حاجة ملحة في ميدان الضرائب، سواء للعاملين في الإدارة الضريبية، أو في مجال القضاء من محامين وقضاة، أو في مجال البحث العلمي، ذلك أنّ المؤلفات العربية في هذا الموضوع قليلة جداً، ولا يولي الباحثون لهذا الموضوع اهتماماً لما فيه من المشقة والصعاب.

وبناء على ما سبق، فإنّ هذه الدراسة ضرورية من الناحية العلمية والعملية باعتبارها دراسة جديدة من نوعها في سورية، وتشكّل لبنة تتوضع عليها البحوث اللاحقة في هذا المجال، ولا غنى عنها لكلّ مشتغل في حقل الضرائب والقانون.

أهداف البحث:

يمكن أن تحدّد أهداف البحث في النقاط الثلاث التالية:

١. دراسة كفاية طرق حلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية في تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك من خلال النّقصي عن الآلية المتّبعة لحلّ هذه المنازعات ووصفها، وتفسير أسبابها، وأخيراً تحديد القاعدة العامة التي تحكمها في كفاية هذه الطّرق من عدمها.

٢. دراسة الحاجة إلى قضاء ضريبي متخصصّ، وذلك من خلال النّقصي عن الموقف التشريعي والفقهي والمبررات التي يستند إليها، ووصفها وتفسيرها، وأخيراً تحديد القاعدة العامة التي تحكمها في الحاجة إلى هذا القضاء الضريبي من عدمه.

تقريب المراكز القانونية المتفاوتة بين المكلف والسلطة المالية أثناء المنازعات الضريبية حفاظاً على حقّ المكلف أمام الإدارة الضريبية، وتوفير حماية كافية لمركزه القانوني وحقوقه المادية التي يقف

^١ - انظر:

- د. يحيى مصطفى المبشر: المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، طبعة عام ١٩٩٤م، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع_ بيروت، ص ٨.

- د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب، طبعة عام ١٩٧٤م، دار الاتحاد العربي للطباعة_ الخرطوم، ص ٤.

٣. عاجزاً في أغلب المنازعات عن حمايتها، أو إثباتها، مع السعي للحفاظ على حصيلة الضريبة أمام الإدارة الضريبية.

نطاق البحث:

إنّ الإحاطة التامة بموضوع البحث في (أهمية وجود قضاء ضريبي في سورية)، تدفع إلى حصر البحث في:

١. الجوانب القانونية والإدارية للاعتراض على منازعات الضرائب والرّسوم في سورية، والطّعن القضائي فيها، دون الخوض في الجوانب الفنيّة، كتفاصيل قرارات التقدير وأنواعها، وكيفية احتساب الضرائب والرّسوم، فهذه الأمور تخرج عن نطاق البحث، ومجال بحثها ليس هنا على الرّغم من ارتباطها بموضوع البحث.

٢. نطاق الجمهوريّة العربيّة السوريّة، مع التعرّض لموقف التشريع والفقّه المقارن من هذه الإشكاليّة، ويمتدّ إلى ما قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م، وحتى تاريخ إقرار هذه الرّسالة من قبل مجلس قسم القانون العام في كليّة الحقوق بجامعة حلب.

منهج البحث:

تعتمد منهجية هذا البحث على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال استقراء النصوص القانونيّة ذات الصلة بموضوع البحث، وتمحيصها وتدقيقها واستعراض موقف الفقّه منها، للوصول إلى تحديد أوجه القصور والغموض فيها، واقتراح الحلول المناسبة لها، وحصر الاجتهادات القضائيّة بخصوص الموضوع، والتعليق عليها، ويكتمل هذا المنهج بمنهج تاريخي، ليساعد على فهم مشكلة البحث.

مخطّط البحث:

مقدمة.

مبحث تمهيدي_ النزاع الضريبي.

الفصل الأول - طرق حلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية.

المبحث الأول - آليّة حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة في سورية.

المطلب الأول - الطّريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة في سورية.

المطلب الثّاني - الطّريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة في سورية.

المبحث الثّاني - آليّة حلّ منازعات الضرائب الجمركيّة في سورية.

المطلب الأول - التّحكيم الجمركي.

المطلب الثّاني - الطّريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب الجمركيّة في سورية.

الفصل الثّاني - الحاجة إلى قضاء ضريبي متخصص.

المبحث الأول - موقف التشريع والفقهاء من القضاء الضريبي المتخصص.

المطلب الأول - الاتّجاه المؤيّد للقضاء الضريبي المتخصص.

المطلب الثّاني - الاتّجاه المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.

المبحث الثّاني - مبررات وجود قضاء ضريبي متخصص في سورية.

المطلب الأول - الطّبيعة القانونيّة المميّزة للمنازعات الضريبية في سورية.

المطلب الثّاني - الطّبيعة القانونيّة المميّزة لدين الضريبة في سورية.

خاتمة.

قائمة بمراجع البحث.

الفهرس.

بحث تمهيدي

النزاع الضريبي

تكتسب النزاعات الضريبية (tax dispute) أهميتها الكبرى من كون الإدارة الضريبية (tax administration)، تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة حقوق المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، وليس له سوى الاعتراض أمام لجان إدارية أوجدها المشرع بهدف حسم النزاع في مهده وفي أقصر وقت ممكن، ويبقى من حق المكلف أو الغير صاحب المصلحة الطعن في قرارات تلك اللجان أمام القضاء للتأكد من سلامتها ومطابقتها للقانون.

وسنتناول هذا المطلب في مطلبين :

- المطلب الأول: طبيعة النزاع الضريبي.
- المطلب الثاني: أسباب النزاع الضريبي.

المطلب الأول

طبيعة النزاع الضريبي

تعددت الآراء حول مفهوم المنازعة الضريبية^١، ولكن على الرغم من تشعبها، إلا أنها تتركز في رأيين، أحدهما يضيّق من مفهوم عمل الإدارة الضريبية بحيث يحصره في ربط وتحصيل الضريبة فقط، وآخر يوسّع من مفهوم عمل هذه الإدارة ليشمل جميع الإجراءات والتصرفات اللازمة لتطبيق نصوص القانون الضريبي.

وإذا كان ذلك موقف الفقه، فقد انحاز القضاء في سوريّة إلى الرأي الثاني، حيث قضت محكمة النقض السوريّة^٢: ((أن جميع المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم يخرج أمر النظر فيها عن القضاء العادي، ويعود إلى مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري حسبما تقضي بذلك أحكام القانون العام، مما يجعل دعوى استرداد غير المستحق مندرجة تحت أحكام القانون المذكور))، كما قضت المحكمة الإدارية العليا^٣: ((أن الطعن الموجه لإلغاء قرار رئيس البلدية بتعيين ممثلين عن البلدية ومقرّر في اللجنة لرسم الشرفيّة_ النظر فيه يخرج عن اختصاص مجلس الدولة لأنه من المنازعات التي مسّ في نتائجها الضرائب والرسوم أو تؤثر فيها، والتي لا يختصّ مجلس الدولة بالنظر فيها مادام قانون الإجراءات الخاص بالقسم القضائي لما يصدر بعد)).

^١ - يأخذ الاتجاه الغالب في الفقه الفرنسي بالمعنى الضيق للمنازعات الضريبية، بحيث يقصره على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، أي المنازعات التي تتعلّق بالالتزام الضريبي والوفاء به، وهناك رأي مرجوح يقصره على المنازعات المتعلقة بالربط دون التحصيل. ويتبنى غالبية الفقه الضريبي في مصر هذا الاتجاه، حيث إنه يقصر المنازعات الضريبية على تلك المتعلقة بربط الضريبة وتسويتها وتحصيلها؛ باعتبارها تتضمن المنازعات في صحّة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمسّ موضوع الضريبة بصفة مباشرة. وهناك اتجاه في الفقه الفرنسي والمصري يأخذ بالمعنى الواسع للمنازعة الضريبية بحيث يشمل بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، دعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة الصادرة عن الإدارة الضريبية، ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، والدعاوى والطعون المتعلقة بتطبيق الجزاءات الضريبية التي يفرضها القانون، وللتنوع في آراء الفقهاء، انظر في ذلك:

- محمد حامد عطا: المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، طبعة عام ٢٠٠٥م، الدار الجامعية_ الإسكندرية، ص ٣٤.

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى عام ١٩٩٨م، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق بجامعة عين شمس، دار النهضة العربية_ القاهرة، ص ٢٣ و ٢٤.

- د. حمدي سليمان القبيلات: الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م وتعديلاته (دراسة تحليلية وتطبيقية)، بحث منشور في مجلة الحقوق- جامعة الكويت، العدد الأول، السنة الثانية والثلاثون، مارس ٢٠٠٨م، ص ٤٤٠.

- MEHL Lucien & BELTRAME Pierre: science et technique fiscal, Partner University Fund, paris, 1984, p.685.

^٢ - قرار رقم ١٧٧٥ لعام ١٩٩٦م، منشور في: مجلة المحامون لعام ٢٠٠٠م، ص ٩٠١.

^٣ - قرار رقم ١٥ لعام ١٩٦٦م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٦٦م، ص ١٧.

ومن ثمّ فإنّ القضاء في سورية قد وسّع من مفهوم المنازعات الضريبية، ولم يأخذ بالمفهوم الضيق لها، أي لم يحصرها بمجرد ربط وتحصيل الضريبة.

وبناء على ما تقدّم، فإنّه يتعيّن لوصف المنازعة في سورية بأنّها ضريبية، توافر الشّروط الآتية:

أولاً- أن يكون أحد طرفيها الإدارة الضريبية (ممثلة بإدارة قضايا الدولة)^١: فالمنازعة التي تكون بين طرفين ليس أحدهما الإدارة الضريبية لا تعدّ منازعة ضريبية، حتى ولو تعلّقت بضرعية، كالمنازعة بين المتنازل والمتنازل إليه حول الرجوع على المتنازل بمبلغ الضريبة الذي أداه المتنازل إليه عنه بصفته مسؤولاً بالتضامن، أو المنازعة بين شريكين على براءة ذمّة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما، أو المنازعة بين الزوج والزوجة لإثبات جديّة الشركة أو عدم جديتها بالرغم من تأثير هذا الحكم ضريبياً على أحدهما أو كليهما.

وتأسيساً على ذلك قضت محكمة القضاء الإداري^٢: ((أنّ المنازعات التي تقوم بين الأفراد ممن يتحمّل منهم عبء الضريبة المقرّر فرضها، هي مجرد منازعات خاصة يعود أمر النّظر فيها إلى القضاء العادي وليس إلى القضاء الإداري)).

ثانياً- أن يكون مرجع النزاع قانوناً ضريبياً^٣: أي أنّ يكون الخلاف بين طرفي النزاع حول تفسير قانون الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح.

ومن ثمّ لا تعدّ منازعة ضريبية تلك التي تتعلّق بتفسير قوانين أخرى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختصّ بها الإدارة الضريبية، كالمنازعة بين الإدارة والمكفّل على إصداره شيك لصالحها بدون رصيد، أو المنازعة بينهما على إصدار قرار إداري معيب يؤثر على المركز الضريبي للمكفّل كقرار تعيين موقع المديرية المختصة بحسابته، أو تكليف موظّف معين لفحص ملفّه الضريبي، أو قرار نقل المديرية من المقرّ القريب من سكنه إلى مكان آخر، أو تعديل اختصاصها.

كما يجب أن نتوسع في مفهوم قانون الضريبة، فليس المقصود به قانون ضريبة محدّد، كالضريبة العقارية أو الضريبة على الدّخل أو الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية، وإنّما يشمل كلّ قانون

^١- د. إبراهيم عبد العزيز النجار، مرجع سابق، ص ١٠ وما بعدها.

^٢- قرار رقم ١/١٠٧٠ لعام ٢٠٠٣م أساس ١/١٢٢٣ تاريخ ١٤/١٠/٢٠٠٣م، مشار إليه في: أ. محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدّخل بين النص والتطبيق، الطبعة الأولى، عام ٢٠٠٥م، مؤسسة حسين عدي للنشر والتوزيع، دمشق، ص ١٥٠.

^٣- د. إبراهيم عبد العزيز النجار، المرجع السابق نفسه.

يتضمّن نصوصاً ضريبية^١، ومن ذلك النصوص التي تتعلّق بإعفاء المنشآت الاستثمارية من الضريبة في قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩٠م المعدّل وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم (٧) لعام ٢٠٠٠م. إذ تعدّ منازعة ضريبية أوجه الخلاف التي تثور بشأن مدى أحقية المستثمرين وغيرهم ممن يسري بشأنهم القانون المذكور أعلاه، في الإعفاء من الضريبة وفق الضوابط التي يقرّها هذا القانون.

^١ - د. رمضان صديق: أصول المنازعة الضريبية، مقالة منشورة بتاريخ ١٤/٠٢/٢٠٠٩م، الساعة ١٠:٠٦ على موقع: http://knol.google.com/k/ramadan-algammal/-/1y4unrk07rf2s/2#_ftn2.

المطلب الثاني

أسباب النزاعات الضريبية

تثير الضرائب وباختلاف أنواعها الكثير من المنازعات بين المكلفين (taxpayers) والإدارة الضريبية، نتيجة التدخّل المستمر لتلك الإدارة في شؤون المكلفين وإحساسهم بها^١، حيث يرون فيها اقتطاعاً من ثمار جهودهم.

ويرجع الكثير من الفقهاء^٢ أسباب النزاع الضريبي إلى نوعين من الأسباب : أسباب تشريعية أو قانونية، وأسباب إدارية.

أولاً _ الأسباب التشريعية، من أهمّها:

أ. التعقيدات الضريبية:

أنّ التفرقة بين الضريبة وما يشابهها من التزامات أخرى تجد صعوبة في بعض الأحيان ، كما هو الحال في التمييز بين الضريبة والرّسم، فقد ينصّ المشرّع على ضريبة معينة ويكون المقصود منها أحد الرّسوم، أو ينصّ على رسم معين مع أنّه في حقيقته هو ضريبة وليس رسماً، كما هو الحال في الرّسوم الجمركية^٣، ورسم الانتقال على التركات والهبات والوصايا^٤، فهي تعدّ ضرائب بالمعنى الفني لهذه الكلمة، وليست رسماً.

ويبدو أنّ الخلط بين الضريبة والرّسم الذي وقع فيه المشرّع نفسه عندما نصّ على الرّسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية، هو أبرز دليل على عدم التفرقة الدقيقة بين الضريبة وما يشابهها.

^١ - محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، طبعة عام ١٩٩٨م ، مكتبة الإشعاع القانونية، القاهرة، ص ١٣.

^٢ - انظر:

- د. محمّد خير العكّام: تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، الطبعة الأولى عام ٢٠١٠م، بحث منشور في الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الرضاع - الضمان المصرفي، رئاسة الجمهورية - هيئة الموسوعة العربية، ص ٥٠١.

- د. إبراهيم عبد العزيز النّجار، مرجع سابق، ص ١٠.

^٣ - د. محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة)، بحث منشور في مجلة المحامي الكويتي، السنة ٢٤، عدد ابريل ومايو ويوليو ٢٠٠٠م، ص ٦٤١.

^٤ - د. عصام الشهابي: أملية التشريع الضريبي السوري، طبعة عام ٢٠١٠م، الفصل الدراسي الثاني، لطلاب كلية الحقوق (السنة الرابعة) _ جامعة حلب، ص ٨٧ هامش.

هذه التعقيدات تؤدي إلى كثرة التساؤلات من جانب المكلفين، والإدارة الضريبية مطالبة بالرد على هذه التساؤلات والقيام بإيجاد التفسيرات وإصدار النشرات الدورية للشرح والتوضيح، كل ذلك يؤدي إلى انعكاسات سلبية للمكلفين في مواجهة الإدارة الضريبية^١.

ب. عدم استقرار القوانين الضريبية:

ورد في المادة ١٢٦ من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته :

((يجوز في حالات استثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية)).

ومن ثم فإنه للحكومة الحق في تغيير معدلات الضرائب سنوياً مما يزيد من عدم استقرار القوانين واللوائح الضريبية، وما ينجم عنها من جعل المكلف في حيرة إزاء نظام مركز متشعب، مما قد يؤثر في الإدارة الضريبية ويلقي عليها أعباء كبيرة، ويؤثر في فاعلية الضريبة ووفرة حصيلتها، وكل ذلك قد يشكل عقبة في سبيل سهولة التطبيق ووحدة منهجه، مما يؤدي في النهاية إلى مواجهة صعوبة بين المكلف والإدارة الضريبية^٢.

ت. الغموض والإبهام في بعض نصوص القانون الضريبي:

يلاحظ على بعض المصطلحات الضريبية صعوبة إدراك مدلولها من قبل الشخص العادي، كما يلاحظ أنّ المعنى الضريبي لبعض المصطلحات يختلف عن المعنى الاقتصادي لها، بل قد يختلف مدلول المصطلح من قانون ضريبي إلى آخر، فمعنى البيع في قوانين القيمة المضافة أوسع من معناه في قوانين ضريبة الدخل^٣.

^١ - د. راجح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، ١٩٩١م، دار النهضة العربية، ص ٢٤٧. قارن:

- د. رمضان صدّيق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، طبعة عام ٢٠٠٦م، دار النهضة العربية - القاهرة، ص ٣٩.

- د. علي هادي عطية الهلالي: مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية (تشريعاً، وقضائياً، وفقهاً) ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح - دراسة مقارنة -، ص ٩ و ٨. بحث منشور على الرابط المباشر:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCKQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.thiqaruni.org%2Ffiles%2F%25D8%25A7%25D9%2584%25D8%25A8%25D8%25AD%25D9%2588%25D8%25AB%2520%2Fmunazat.doc&ei=sfzKUe_kA42W0QXPt4GoDg&usq=AFQjCNHTPBQLOF08hbYgCSh0g015q_O3g&sig2=HYF2uzUsC8Q_hHSBmLLJla

^٢ - محيي محمد سعد، مرجع سابق، ص ٢٤٧.

^٣ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٠١.

ث. الاختلاف باستقلال القانون الضريبي أو عدم استقلاله، ونسبته إلى قوانين أخرى^١:

أحياناً يطبق على المسائل الضريبية _ فيما لم يرد بشأنه نصّ ضريبي _ احكام القانون الخاص على أساس أنّ القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني بمقولة أنّه الأصل الواجب التطبيق فيما لم يرد بشأنه حكم خاص، وأحياناً أخرى يطبق احكام القانون العام استناداً إلى أنّ القانون الضريبي ما هو إلا فرع من فروع القانون العام شأنه شأن التشريعات الإدارية، على اعتبار أنّ القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي. وقد يعترف احياناً ما للقانون الضريبي من استقلال خاص، وقد ترتّب على هذا التناقض أن تعددت تفسيرات النصوص الضريبية وتتنوع تبعاً للأحكام المطبقة على كلّ منها، هذا الاختلاف أدّى إلى صعوبة الوصول إلى الحلول الواجبة الاتباع، مما ترتّب عليه عدم استقرار المكلفين في معاملاتهم مع السلطة المالية.

ثانياً _ الأسباب الإدارية، من أهمّها:

أ. انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية:

كلّما تدنّى مستوى ثقافة الإدارة الضريبية لحقيقة دورها الذي يجب أن تقوم به في علاقتها مع المكلفين من شفافية ووضوح وتقديم كلّ العون لهم من أجل تنفيذ التزاماتهم الضريبية، كلّما كثرت النزاعات الضريبية.

ويتطلب نجاح الإدارة الضريبية في أداء وظائفها توفّر عدّة مقومات، أهمّها^٢:

١. توفّر العناصر ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي يحقّقها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها.
٢. توفّر نظم الرقابة التي تتميز بالدقّة وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة.
٣. فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.
٤. توفّر نظم الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تتناسب مع طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعّالة للمجدين منهم.

^١ - محي محمد سعد، مرجع سابق، ص ١٣٦.

^٢ - انظر في ذلك:

- هاني محمد حسن شبيبته: حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، عام ٢٠٠٦م ، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص ٤٥.

- د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس بطريق: التشريع الضريبي، طبعة عام ١٩٩٦م، منشورات جامعة حلب _كلية الحقوق، ص ٥٠.

ب. انتشار الفساد الإداري:

تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً واسعاً لممارسة الفساد الإداري من قبل موظفي الإدارة الضريبية، وخاصة بعد أن غابت الرغبة لدى بعض كوادرها في تحديث الإجراءات والنظم الضريبية بما يكفل تحقيق مصلحة كل من المكلفين والإدارة الضريبية، الأمر الذي أدى إلى عدم امتثال المكلفين بالضريبة والتزامهم بها بصورة جدية^١.

وعلى الرغم من أنّ الفساد الضريبي يشبه التهرب الضريبي، في أنّ كلياً منهما يكون من خلال أفعال غير مشروعة قانوناً ويؤديان إلى تخفيض الالتزامات الضريبية بغير وجه حق، إلاّ أنه يمكن التمييز بينهما بوضوح، فالتهرب الضريبي يكون من قبل المكلف فقط، ويصبح فساداً ضريبياً عندما يحصل بالتعاون مع موظف الإدارة الضريبية مقابل منافع يدفعها المكلف إليه^٢.

ويبدو أنّ هناك الكثير من الأسباب المحفزة للفساد الضريبي، من أهمها: انخفاض رواتب موظفي الإدارة الضريبية، وضعف مستوى الرقابة على صغار الموظفين، وارتفاع معدلات الضرائب، والسلطة التقديرية التي يتمتع بها موظفو الإدارة الضريبية.

ولا بدّ من الإشارة إلى أنّ تطوّر التكنولوجيا في العصر الحديث وخصوصاً مع استخدام شبكة الإنترنت، إذا كان مفيداً للإدارة المالية بالنسبة للاستعلام الضريبي، فإنّه قد سمح بانتقال الأرصدة المالية عبر الدول دون ضرورة المرور عبر القنوات المصرفية التقليدية، مما يسمح بارتكاب جرائم أصحاب الياقات البيضاء والاقتصاد الخفي وغسيل الأموال، وما ينجم عنه من فساد إداري، وغشّ ضريبي كبير بعيداً عن أعين الأجهزة الضريبية والرقابية، وازدياد في المنازعات الضريبية الناجمة عنه^٣.

^١ - Jeffrey Davis, Roland Ossowski, Thomas Richardson, & Steven Barnett: **Fiscal and Macroeconomic Impact of Privatization Occasional Papers No. 194**, IMF : Washington D. C, (2000) , P- 18.

^٢ - انظر في: محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية، دراسة مقارنة (سورية - مصر - العراق - لبنان)، رسالة ماجستير، عام ٢٠١١م، جامعة دمشق_ كلية الحقوق، ص٢٣.

^٣ - انظر في: د. محمد سعيد فرهود: **العدالة الضريبية اقتصادياً**، بحث منشور في **مجلة الحقوق - جامعة الكويت**، العدد الرابع، السنة الخامسة والعشرون، ديسمبر ٢٠٠١م، ص ١٣٣ _ ١٣٤.

الفصل الأول

طرق حلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية

على الرغم من أهمّية الضرائب والرّسوم للدولة، باعتبارها من أهمّ الإيرادات التي تعتمد عليها من أجل تمويل الخزّانة العامّة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامّة، إلّا أنّها تثير الكثير من النزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبيّة.

ويبدو أنّ هذه النزاعات تهدر جزءاً من وقت وجهد وأموال المكلفين والإدارة الضريبيّة، وتعدّ ذات أهمّية خاصّة في مجالات العمل الضريبي.

وتتقسم منازعات الضرائب والرّسوم في سورية إلى عدّة أنواع حسب الزاوية التي ينظر منها الباحث، ويمكن تقسيمها في هذا البحث إلى منازعات جمركية ومنازعات غير جمركية، ولكلّ منها آلية تسوية مختلفة عن الأخرى، وسوف يتمّ التعرّض لكلّ منها بشيء من التفصيل في مبحثين:

- المبحث الأول: آلية حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
- المبحث الثاني: آلية حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.

المبحث الأول

آلية حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية

هياً المشرّع في سورية وسائل متنوّعة لإنهاء منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية، هادفاً إلى توفير كلّ السبل الممكنة لأن يحسم النزاع في مهده وفي أقصر وقت ممكن؛ فلم يقتصر الإنهاء على الطّريق القضائي وحده، لتنفرد المحاكم به، وإثماً قدر الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية، من خلال إمكان إنهاءها عن طريق لجان إدارية، فإذا تعدّ عليها الوصول إلى هذا الحلّ فلا مناص من اللجوء إلى القضاء. وعلى هذا يمكن التمييز بين طريقتين في إنهاء منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية، وهما:

الطّريق الأول: إداري (administrative)، ويكون عن طريق لجان إدارية^١، وهي إمّا لجنتي الطّعن وإعادة النّظر أو أمام اللجنة الاستئنافية.

الطّريق الثّاني: قضائي (judicial)، ويكون عن طريق القضاء المختص (القضاء الإداري أو القضاء العادي)، وفقاً للقوانين المحدّدة للاختصاص.

وفي هذا المبحث، سوف نتعرض لهذين الطّريقتين بشيء من التفصيل في مطلبين، وهما:

- **المطلب الأول: الطّريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.**
- **المطلب الثّاني: الطّريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.**

^١ - وهي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي وفقاً للرأي الراجح في الفقه، ويمكن استنتاج الطابع القضائي لهذه اللجان من خلال بعض القرائن القائمة، كشكل هذه اللجان (حيث تصمّم في عضوية بعضها قاض) واختصاصاتها، وسلطاتها، وصفة النفاذ التي تتمتع بها قراراتها، وطرق المراجعة ضد هذه القرارات، وهذا ما أكّدت عليه وزارة المالية في سورية، في بلاغ لها رقم ٢٤/٨/١١٣٣٧ تاريخ ١٩٥٨/٨/٢ أن: ((لجنة إعادة النّظر هي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي إذ أن عملها هو حسم ما يثور من نزاع بين المكلف والدوائر المالية بعد صدور التكليف الضريبي على الأساس الذي ارتأته هذه الدوائر، والخلاف الذي تنظر فيه اللجنة على هذا الأساس ليس مجرد تحديد الأرباح الصافية بل قد يكون عمل هذه اللجنة أن تنظر في نزاع بين المكلف والدوائر المالية بصفتها محكمة إدارية، وبذلك يمكن القول بأن أعمال هذه اللجنة هي أعمال ذات طبيعة قضائية باعتبارها لا تتكلم باسم أحد الطرفين بل تدرس وتبحث أسباب الخلاف بينهما وتصدر قراراتها في ضوء هذه الدراسة والبحث الذي قامت به)).

لمزيد من التوسع في آراء الفقهاء انظر في:

- أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، لعام ٢٠٠١م، نقابة المحامين، فرع دمشق، ص ١١٥١.

- د. عبد الباسط وفا: المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، طبعة عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧م، دار النهضة العربية - القاهرة، ص ١٣٤ وما بعدها.

- د. عصام الشهابي: أملية التشريع الضريبي، طبعة عام ٢٠١١م، منشورات جامعة حلب، ص ١٩٦ وما بعدها.

- د. سالم الشوابكة: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطّعن به، بحث منشور في مجلة الحقوق - جامعة الكويت، العدد الثّاني، السنة الرابعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٠م، ص ١٩٨.

المطلب الأول

الطريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية في سورية

لم يشأ المشرع السوري فيما يتعلّق بالمنازعات التي قد تثور _ بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بفرض الضريبة على المكلفين وتحصيلها منهم _ أن تكون العلاقة بين أطرافها علاقة تقاضٍ تحسمها جهة القضاء دائماً، وإتّما حرص على إعطاء الفرصة لهم باللجوء إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، توفيراً للوقت والجهد والنفقات وسرعة بتّ هذه المنازعات، لأنّها تتعلّق بأهمّ مصدر للخزينة العامّة للدولة^١.

وقد ميّز المشرع السوري فيما يتعلّق بالطريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية، بين نوعين من هذه المنازعات:

النوع الأول: منازعات جعل الاعتراض فيها على مرحلتين، بحيث تكون المرحلة الأولى أمام لجنة الطعن^٢، في حين تكون المرحلة الثانية أمام لجنة إعادة النّظر.

النوع الثاني: منازعات جعل الاعتراض فيها على مرحلة واحدة، وهي الاعتراض أمام لجنة الاستئناف.

وسوف يتمّ التعرّض لكلّ من هذين النوعين بشيء من التفصيل وذلك في الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: الاعتراض على مرحلتين.
- الفرع الثاني: الاعتراض على مرحلة واحدة.

^١ - د. سالم الشوابكة: قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مرجع سابق، ص ١٩٦ .
^٢ - قبل صدور المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م، كان يطلق على لجنة الطعن اسم لجنة فرض الضرائب، حيث تنصّ الفقرة / أ / من المادة ١١ من المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦م على: (تحلّ عبارة لجنة الطعن محلّ عبارة لجنة الفرض أيما وردت في القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته).

الفرع الأول

الاعتراض على مرحلتين

قَصَرَ المشرّع السوري الاعتراض الإداري على مرحلتين بالنسبة لمنازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة على:

١. الأرباح الناتجة عن ممارسة الحرف الصنّاعية والتّجارية وغير التّجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية)^١، يستثنى منها ضريبة الدخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع^٢.
 ٢. ضريبة الرواتب والأجور^٣.
 ٣. ريع رؤوس الأموال المتداولة في سورّيّة^٤ (على أساس الأرباح الحقيقية)^٥.
- بحيث تكون المرحلة الأولى أمام لجنة الطّعن في حين تكون المرحلة الثّانية أمام لجنة إعادة النّظر .
- وسوف يتّم البحث في هذا الفرع، هاتين المرحلتين بشيء من التفصيل:

أولاً_ المرحلة الأولى (لجنة الطّعن):

أ_ تشكيل لجنة الطّعن:

تتألّف لجنة الطّعن في مركز كلّ محافظة من^٦:

- (١) مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظّف رئيسي لهذا الغرض (رئيساً).

^١- انظر : المادتين ٢٨ و ٣٢ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته.

^٢- انظر: الفقرة أ من المادة ١ من القانون ٤١ لعام ٢٠٠٥ م المعدل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته.

^٣- انظر : المادة ٨٢ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته.

^٤- انظر : المادة ١٠٣ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته.

^٥- نصّ المشرّع السوري في المادة ١٠٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته على أن: ((تطبق فيما يتعلق بطرق المراجعة في الضريبة على رؤوس الأموال المتداولة الطرق المطبقة في الضريبة على الأرباح الصنّاعية والتجارية وغير التجارية))، وحيث إن المشرّع السوري قد قسّم المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصنّاعية والتجارية وغير التجارية إلى فئتين، وهما فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع، وأوجد لكل فئة آلية مراجعة إدارية تختلف عن الأخرى، ولم يحدّد لنا في المادة ١٠٣ أيّ فئة يجب أن تتّم المراجعة على أساسها، ومن ثمّ فإنّه على الدوائر المالية أن تقوم بتصنيف المكلف في هذه الضريبة فيما إذا كان من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية أو فئة مكلفي الدخل المقطوع، وبعدها يحقّ للمكلف أن يلجأ إلى اللجنة المختصة بنظر الاعتراض، انظر في ذلك كتاب الأستاذ المحامي محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، مرجع سابق، ص ١١٥١.

^٦- الفقرة ج من المادة ٢٩ من القانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

٢) ممثل من إحدى الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف، يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة (عضواً).

٣) خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء، تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرفة الصناعة والتجارة (عضواً).

٤) مراقب الدخل المختص مقرر في اللجنة، ولا يشترك في التصويت.

ورغبةً من المشرع في سرعة إنجاز التكاليف المتركمة، وبتّ التكاليف الجديدة في مدة وجيزة تؤمّن مصالح الخزينة والمكلفين معاً، فقد أجاز تعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة، ويحدّد عددها وتؤلف بقرار من وزير المالية، على أن يرأس كل منها موظف مالي من رتبة رئيس دائرة على الأقل، وفي هذه الحالة توزّع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير المالية.

ويبدو أنه مما يؤخذ على تشكيل هذه اللجنة أنها:

١. لا تضم بين أعضائها أي قاضٍ: فالاعتراض المقدم من قبل المكلفين أو الغير أصحاب المصلحة قد لا ينصبّ على الأمور المالية والفنية البحتة فقط، وإنما قد ينصبّ أيضاً على الأمور القانونية، كما هو الحال في الاعتراض على الأساس القانوني للتكليف. ومن ثم فإن أهمية وجود قاضٍ في هذا التمثيل ينبع من^٢:
- جعل تلك اللجنة حقلاً تدريبياً يفرز عناصر قضائية ذات خبرة واسعة بالمنازعات الضريبية، مما يكسبها قدراً أكبر على التعامل مع الطعون الضريبية المطروحة أمام القضاء.
- يحقق للجنة الطعن ميزة خاصة، تتمثل في الاستفادة من الخبرة القانونية، فكما أن الخبرة الضريبية لازمة لحسن سير عمل هذه اللجان، فكذلك الخبرة القانونية التي تعدّ عامل حسم جوهري في المسائل التي تتطلب حساً قانونياً خاصاً، فضلاً عن أنه يرفع قدراً من الحرج لدى موظفي مصلحة الضرائب في الأحوال التي يكون ظاهر القرار مخالفاً لتوجهات المصلحة ولكنه أقرب إلى تحقيق العدالة.
- يمثل ضماناً أساسية لتحقيق حياد تلك اللجنة، نظراً لما يفترض أن يتمتع به القاضي من النزاهة والعدالة.

^١ - أ. نوري ضبيط: دراسات في الضريبة على الدخل، مطبعة الشرق، بدون تحديد لسنة النشر ورقم الطبعة، ص ٤١٧.

^٢ - د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص ٩٨.

٢. **يشك في حيادها:** ذلك أنها غير مستقلة في تشكيلها عن وزارة المالية، فرئاستها لمدير المالية أو من ينوب عنه أو موظف من الإدارة الضريبية مفرغ لهذه الغاية، وهؤلاء لديهم خبرة في أعمال الفحص والربط اكتسبوها من خلال عملهم الوظيفي، هذه الخبرة سوف تنعكس على قراراتهم أثناء فحص الطعون، وهي في الغالب ترجح مصلحة الإدارة الضريبية، مما يجعل هؤلاء الموظفين امتداداً حقيقياً لآراء من سبقوهم في فرض التكاليف الضريبية، مما يعني أنّ حياد هذه اللجنة هو حياد شكلي لا يتحقق في الواقع الملموس^١.

ب_ اختصاص لجنة الطعن:

تختص لجنة الطعن بالنظر في جميع أوجه الخلاف الذي نشأ في التكاليف المؤقت بين الدوائر المالية والمكلف حول تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، سواءً أكان متعلقاً بتقدير قيمة الضريبة، أم بالأساس القانوني الذي قامت عليه عند ربطها، وذلك في مركز كل محافظة يقع فيها محل ممارسة المكلف لعمله.

حيث تعمل اللجنة على حلّ مثل هذه النزاعات من جهة، وتقوم بمناقشة وبحث جميع المسائل القانونية التي تعترضها، كالبتّ بتقادم حقّ الدوائر المالية في فرض الضريبة أو تحديد مدى خضوع بعض النشاطات للضريبة أو عدم خضوعها... إلخ من جهة أخرى؛ ذلك لأنّ لجنة الطعن لها صفتان لجنة استشارية وسلطة الفصل في المنازعات الإدارية المرفوعة إليها (أي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي)، والقرارات التي تتخذها بهذا الشأن واجبة التنفيذ، ما لم يعترض عليها وفقاً للأصول المحددة في القانون^٢.

ومن ثمّ تختصّ لجنة الطعن بالتدقيق في التكاليف المؤقتة التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة والمعتراض عليها من قبل المكلفين فقط.

ويمكن عند الحاجة أن تدعو المعارضين للاستماع إلى بياناتهم الشفهية، وأن توعز إلى مراقبي الدّخل، أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية، بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة وتمدّها بالمعلومات الكافية^٣.

^١ - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ٩٥.

^٢ - د. علاء الدين جبل و محسن المهر، مرجع سابق، ص ١٩٨.

^٣ - المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

ولم يحدّد القانون صيغة معينة أو شكلاً معيناً لطلب الاعتراض أمام لجنة الطّعن، وإنما اشترط أن تتوفر في الطلب الشروط التالية لقبوله شكلاً :

١. بيان المكّلف التقديرات التي يقبل بها، وأن يقدّم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض^١.

وقد ورد في بلاغ لوزارة المالية في سورية رقم (٧٧٧٢ / ٨ / ٢٤) تا ٢٦ / ٧ / ١٩٥١م^٢:

((يجب على المكّلفين أن يحددوا في اعتراضاتهم التقديرات التي يقبلون بها تحت طائلة رد الاعتراض))^٣.

٢. أن يكون الاعتراض كتابياً وموقّعاً عليه من المكّلف بالذات أو من شخص مخوّل بالاعتراض باسمه^٤، وعليه أن يذكر على الأقل في الاعتراض رقم وتاريخ الوكالة أو المستند المقبول الذي يخوّله الحقّ في الدفاع عن موكله^٥.

وقد ورد في بلاغ لوزارة المالية في سورية رقم (١٥٦٢٧ / ٨ / ٢٤) تا ١٥ / ١٠ / ١٩٥٨م^٦:

((يجب على المراقبين أن لا يقبلوا الاعتراضات من غير المكّلف إلا إذا أبرز وكالة تخوّله الحقّ بتقديم الاعتراضات))^٧.

٣. أن يكون الاعتراض قد قدّم ضمن المهلة القانونية، وهي ثلاثون يوماً تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الأخبار بالتكليف المؤقت أصولاً، وإلا فإنّ التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل المكّلفين تعرض على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدّخل ومقرر يسمى بقرار وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء، وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النّظر^٨، وقد قررت الهيئة العامّة للجان إعادة النّظر في اجتهاد صادر عنها حول التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها، رقم ١٩ لعام ١٩٨٤ جاء فيه^٩: ((إن القرارات الصّادرة عن مدير

^١ - الفقرة ب من المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٢ - مشار إليه في: أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٩٣.

^٣ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤/٨/١٥٦٢٧) تا ١٥ / ١٠ / ١٩٥٨ مشار إليه في: أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٩٤.

^٤ - بلاغ وزارة المالية رقم (١٠٦٨ / ٨ / ٢٤) تا ٢٨ / ١ / ١٩٦١ مشار إليهما في: رفيق الأختيار: الضريبة على الدخل: أصول محاسبتها وتحققها، ج ١، طبعة عام ١٩٦٣م، دمشق، ص ٣٠٣.

^٥ - مشار إليه في أ. محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، مرجع سابق، ص ٦٣٨.

^٦ - الفقرة أ من المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٧ - الفقرة أ من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٨ - مشار إليه في أ. محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، مرجع سابق، ص ٦٤٦.

مدير المالية ورئيس ضريبة الدخل بتثبيت التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها أمام لجان الفرض ضمن المهل القانونية لا تقبل الطعن أمام لجان إعادة النظر عندما يستهدف الطعن حدود الأرباح المقررة قطعياً من قبل المرجع المذكور نظراً لعدم جواز تخفيض التكاليف المذكورة لاكتسابها الدرجة القطعية بحق المكلفين، عملاً بأحكام المادة ٣١ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩، ويبقى مجال الطعن مفتوحاً عندما يستهدف علل أخرى ولا تلمس حدود الأرباح المقررة وهي حصراً الطعن بعدم الاختصاص أو إغفال الأخطاء المادية (الكتابية أو الحسابية) في القرارات المذكورة)).

ج- النظر في الاعتراض:

بعد أن يقدم المكلف اعتراضه إلى لجنة الطعن، تفحص هذه اللجنة الاعتراض من حيث الشكل أولاً^١، وبعد التحقق من توافر الشروط الشكلية في الاعتراض تنتقل للنظر في الموضوع والفصل فيه.

تجتمع لجنة الطعن بناءً على دعوة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور الرئيس، أو من يقوم مقامه، واثنين من أعضائها، أحدهما العضو الخبير، وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً^٢.

أما القرارات وجداول التكاليف التي تصدرها اللجنة كنتيجة لاجتماعها، فإنه يشترط بها أن تكون معللة ومؤيدة بالحجج والأرقام في حالتها تثبت التكاليف أو تعديله ليتسنى للجان إعادة النظر معرفة الأسباب الموجبة للقرار واتخاذ القرار الذي يحفظ حقوق الخزينة والمكلف^٣، وذلك لما يمثله تسبب القرار من أهمية خاصة للمكلفين؛ فهو يمثل ضماناً هاماً لهم تبعث في نفوسهم الطمأنينة، إذ معنى تسبب القرار أن اللجنة قد اطّلت على جميع الوقائع والمستندات والأوراق، وأحاطت بالطعن من كافة جوانبه، وأرست الآثار القانونية الصحيحة، مما يبعد عن اللجنة مظنة التحيز أو التحكّم^٤، كما لا يجوز للجنة الطعن أن تعيد النظر في تكليف بنت به، ولكن إذا كان لدى المكلف وثائق جديدة أو شعر بالغبخ في قرار اللجنة فإن عليه أن يعترض إلى لجنة إعادة النظر^٥.

^١ - انظر: اختصاص لجنة الطعن، الصفحة ٣٢ وما بعدها من هذا البحث.

^٢ - الفقرة د من المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٣ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤/٨/١٣٢٩٤) تاريخ ١٩/٩/١٩٥٦م، مشار إليه في: أ. دعاس أسعد سليم، مرجع سابق، ص ١٦٦.

^٤ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، طبعة عام ١٩٩٠، مطبعة جامعة القاهرة، ص ١٣٥.

^٥ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤/٨/١٦١٨٦) تا ١٢/٢ / ١٩٦٢م، مشار إليه في: أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٥٠٧.

ويبدو عدم تقيد لجان الطعن بهذه القرارات من الناحية الفعلية؛ فغالبية القرارات الصادرة عنها تكون غير مغلّلة وغير مؤيّدة بالحجج، وكثيراً ما تكون النتائج تثبتت النقاط المعترض عليها دون تمحيص من خلال قرارات مطبوعة مسبقاً لهذه الغاية^١.

وتقتضي العدالة الضريبية بأن يكون للمكلف الحق في إبداء وجهة نظره في التكاليف المتحققة عليه والداعية إلى تعديل بياناته، بحيث يمكنه المثل أمام لجنة الطعن، فإذا طلب حضور جلسات هذه اللجنة، فإنّ للجنة الطعن قبول طلبه أو عدم قبوله، حسب ما تراه في ضوء وضوح الاعتراض وفي ضوء كونه معبراً عن وجهة نظر المكلف أم لا، وفي هذه الحالة على اللجنة إبراز رأيها بوضوح بالقرار المتخذ من قبلها حول الموضوع^٢.

وتعدّ التكاليف التي تنطوي عليها، قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين، فيما عدا الأحوال المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل المتعلقة بطلب إعادة النظر^٣.

وبالنتيجة، يبلغ كلّ مكلف معترض إخباراً فردياً يتضمّن خلاصة قرار لجنة الطعن، ويجري التبليغ بالبريد المضمون أو بالطريقة الإدارية إلى المكلف شخصياً، أو في محلّ ممارسة العمل الخاضع للضريبة^٤.

ويبدو أنّه مما يؤخذ على المشرع السوري هنا:

١. عدم تحديده مدّة محدّدة للفصل في الاعتراضات المقدّمة إلى لجنة الطعن، لما يترتب على التطويل في إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية أضرار متعدّدة وآثار مختلفة سواء على مصلحة الخزينة العامّة أو على مصلحة المكلف.

٢. عدم نصّه على سرّية جلسات اللجنة، فعلى الرغم من أنّ مبدأ علانية الجلسات يعدّ من المبادئ العامّة في التقاضي المنصوص عنها في قانون أصول المحاكمات المدنية^٥، إلّا أنّ استثناء هذه المنازعات يُظهر ما تتميز به من ذاتية تميّزها عن غيرها من المنازعات؛ ذلك حتى لا يترتب على علنية هذه الجلسات التأثير على أعمال المكلفين من التّجار والصّناع، من خلال كشف بعض أسرارهم

^١- انظر: الملحق رقم ١ (نموذج مطبوع عن قرار لجنة الطعن).

^٢- أ. دعاس أسعد سليم: شرح قانون الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية، طبعة عام ٢٠٠٤م، دمشق، ص ٦٥.

^٣- انظر: المادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م وتعديلاته.

^٤- الفقرة أ من المادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٥- تنصّ المادة ٢٢ من قانون أصول المحاكمات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤ لعام ١٩٥٣م على أنّه: ((يجب أن تكون المرافعة في قاعة المحكمة علنية إلا إذا رأت المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم إجراءها سرّاً...)).

التجارية والصناعية وتشويه سمعتهم، وهز ثقة المتعاملين معهم، خاصة وأن سمعتهم التجارية تعدّ من أهم ما يعتمدون عليه في نجاح أنشطتهم ومشاريعهم^١.

٣. عدم نصّه صراحةً على حقّ لجنة الطّعن دعوة المكلف لحضور جلسات الاعتراض، كما لم يمنعها من ذلك، وحبذا لو أنّ المشرّع ينصّ صراحةً على ضرورة حضور المكلف لجلسات الاعتراض بمفرده أو بواسطة وكيل عنه؛ وذلك لتحقيق نوع من التوازن بينه وبين الإدارة الضريبية الممثلة في هذه اللجنة، وإيجاد حالة من الثقة لدى المكلفين من هذه اللجان.

ثانياً_ المرحلة الثانية (لجنة إعادة النظر):

أ_ تشكيل لجنة إعادة النظر:

تتألف لجنة إعادة النظر في مركز كلّ محافظة من^٢:

- ١) معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً).
- ٢) قاضٍ بدرجة مستشار استئناف يسمّيه وزير العدل (عضواً).
- ٣) أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).
- ٤) خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء غير الخبير المسمّى في لجان الطّعن (عضواً).
- ٥) ممثّل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلةً بمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة، ويتسمية منها على أن لا تقلّ مرتبته عن معاون مدير (عضواً).

ويبدو أنّ النقد الذي وجّه إلى تشكيل لجنة الطّعن يمكن توجيهه أيضاً للجنة إعادة النظر^٣، إلا أنّ المشرّع قد أحسن صنعاً، عندما نصّ على وجود قاضٍ في تشكيل لجنة إعادة النظر، وذلك للأسباب التي سبق الإشارة إليها في تشكيل لجنة الطّعن، وحبذا لو أنّ المشرّع السوري جعل رئاسة تلك اللجنة لقاضي من ملاك مجلس الدولة (أي قاضي إداري)، وأن يكون له الصوت المرجّح في حال تساوي الأصوات المتعارضة؛ ذلك أنّ منازعات الضرائب والرسوم هي منازعات إدارية، ويفترض في القضاء الإداري أن يكون صاحب الولاية العامة بالنظر فيها، إلا إذا نصّ المشرّع على طريق قضائي آخر، كما أنّ جعل رئاسة هذه اللجنة لأحد موظفي الإدارة المالية يجعل منها خصماً وحكماً في آن واحد.

^١- د. محمد علي عوض الحرازي: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى عام ٢٠١٢م ، مصر_ دار النهضة العربية، ص ٤٣.

^٢- المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٣- انظر: تشكيل لجنة الطّعن، الصفحة ٣١ من هذا البحث.

ب_ اختصاص لجنة إعادة النظر:

بعد صدور قرار لجنة الطعن يحق لكل من المكلف والدوائر المالية أن يطعنوا بذلك القرار، أمام لجنة إعادة النظر؛ إذ يحق للمكلفين الذين ردت لجنة الطعن اعتراضاتهم أو طرأت زيادة على تكليفهم المؤقت، طلب إعادة النظر في تكليفهم خلال مهلة ثلاثين يوماً تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغهم بالإخبار الفردي^١، وإلا أصبح هذا التكليف قطعياً^٢.

أما الدوائر المالية فيحق لها طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن أيضاً، وذلك في الحالات التالية^٣:

١. عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
٢. عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
٣. إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.
٤. عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

إلا أنه لا يجوز في أي حال من الأحوال، أن تطلب الدوائر المالية ممثلة بشخص المدير إعادة النظر في تكليف معين، ثم يعمد المدير الموماً إليه نفسه إلى طلب تثبيت قرار لجنة الطعن مناقضاً بذلك طلب إعادة النظر، ومن ثم الطلب الضمني لرفع التكليف الذي أقرته اللجنة المذكورة، كما لا يجوز وتحت طائلة المسؤولية المسلكية، رفع اعتراضات تبعية إلى لجنة إعادة النظر دون بيان النقاط والأسس التفصيلية التي ترى الدوائر المالية الاعتراض عليها ورفعها من ثم إلى اللجنة المشار إليها^٤.

وفي جميع الأحوال فإن الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر من قبل المكلف أو الدوائر المالية لا يوقف تحصيل الضريبة التي أقرتها لجنة الطعن^٥؛ وذلك حرصاً على ألا يؤدي تأخير دفع الضريبة إلى تراكمها سنة بعد أخرى وتعمد الأعمال الإدارية والمالية في الدوائر الضريبية^٦.

^١ - المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٢ - الفقرة ب من المادة ٣٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٣ - الفقرة أ من المادة ٣٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٤ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٣٣٧٦ _ ٨ / ٢٤) تا ١٩٥٩/١٢/٧ مشار إليه في: أ. نوري ضبيط، مرجع سابق، ص ٤٢٣.
^٥ - المادة ٣٤ من ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٦ - د. علاء الدين جبل و محسن المهر، مرجع سابق، ص ١٩٩.

ومن ثمّ يعتبر تكليف لجنة إعادة النّظر الحلقة الأخيرة في سلسلة تحقّق ضريبة الدّخل، حيث يصل كلّ من المكّلف والدوائر المالية - في نزاعهم - إلى النهاية التي تحدّدها لجنة إعادة النّظر على وجه قطعي^١ وغير قابل للمراجعة لأي طريقة من طرق المراجعة الإدارية^٢، إلاّ ما استثنى بنص القانون^٣.

وبحقّ للجنة إعادة النّظر أن تعدّل في التكاليف التي تقرّها لجنة الطّعن، إلاّ أنّه لا يجوز لها أن تتناول زيادة التكاليف أو تخفيضه إلاّ في المسائل المعترض عليها من قبل المكّلفين أو الدوائر المالية، ولكن يستثنى من ذلك إذا كان طلب إعادة النّظر المقدم من قبل المكّلف قائماً على أساس اعتراضه على كامل قرار لجنة الطّعن، أو كان طلب إعادة النّظر المقدم من قبل الدوائر المالية يتناول التكاليف من أساسه، كما وتقوم لجنة إعادة النّظر ببتّ طلبات التصحيح المقدّمة من المكّلفين أو الدوائر الماليّة على اعتبار أنّ قرار لجنة إعادة النّظر قطعي ولا يمكن الاعتراض عليه أو الطّعن فيه أمام لجنة إدارية أخرى.

لذلك سمح المشرّع الضريبي لوزارة المالية وللمكّلف بتقديم طلب تصحيح لقرار لجنة إعادة النّظر في إحدى الحالات الآتية^٤:

١. إذا كان القرار مبنيّاً على وثائق مزوّرة.
٢. إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
٣. إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعنية في هذا القانون.
٤. إذا لم تبتّ لجنة إعادة النّظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.
٥. إذا تضمنّ قرار لجنة إعادة النّظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

ويجب أن يقدّم هذا الطلب خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وثلاثين يوماً في الحالات الأخرى، وتبدأ المهلة من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكّلف القرار المطلوب تصحيحه.

ومن ثمّ فإنّ اختصاص لجنة إعادة النّظر يمكن حصره في:

١. النّظر في طلبات إعادة النّظر المقدّمة من قبل المكّلفين أو الدوائر المالية في القرار الصادر عن لجنة الطّعن، والذي تمّ التعرّض له في المطلب الأوّل.
٢. بتّ طلبات إعادة النّظر المقدّمة من قبل المكّلفين في القرار الصادر عن لجنة الإدارة الماليّة بزيادة التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل المكّلفين.

^١ - انظر: الفقرة ب من المادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٢ - القرار رقم ١/١٨٨٣ في الدعوى رقم أساس ١/٢٦٩٨ لعام ٢٠٠٨م، الصادر عن محكمة القضاء الإداري الأولى بدمشق (غير منشور).

ومثله القرار رقم ١/٢٢٠٥ في الدعوى رقم أساس ١/١٨٠٢ لعام ٢٠٠٨م، الصادر عن محكمة القضاء الإداري الأولى بدمشق (غير منشور).

^٣ - انظر: المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

^٤ - المادة ٣٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

٣. بت طلبات التصحيح المقدّمة من المكلفين أو الدوائر المالية لقرارات لجنة إعادة النّظر ذاتها.

وبناء على ما تقدّم، يتبيّن ما يلي^١:

١. ليس للمكّف الذي لم يعترض على التكاليف المؤقتة أن يعترض على قرار لجنة الإدارة المالية إذا جاء قرارها بتثبيت التكاليف المؤقتة.
٢. الاعتراض على قرار لجنة الإدارة المالية إذا جاء قرارها بزيادة التكاليف المؤقتة، شرط أداء التأمين ضمن المهل القانونية للاعتراض.
٣. للدوائر المالية حقّ الاعتراض على قرار لجنة الإدارة المالية، ولو كانت مثبتة للتكاليف المؤقتة وعلى قرارات لجنة الطّعن.

ويبدو أنّه يجب منع الدوائر المالية من الطّعن بقرارات الإدارة المالية، عندما تقرّر هذه الأخيرة تثبيت التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها، كون التكاليف المؤقتة قد وضعت بمعرفتها.

ج _ النّظر في طلب إعادة النّظر:

تجتمع لجنة إعادة النّظر بدعوة من رئيسها ولا تصحّ قراراتها إلّا بحضور ثلاثة من الأعضاء على الأقلّ، منهم الرئيس وممثلّ المهنة أو الحرفة، وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بكامل هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً^٢.

تفحص اللجنة هذه الطلبات من حيث الشكل أولاً، ومن ثمّ وبعد التحقق من توافر الشروط الشكلية تنتقل للنظر في الموضوع والفصل فيه.

ولم يحدّد القانون صيغة معيّنة أو شكلاً معيّناً لطلب إعادة النّظر، وإنما اشترط أن تتوفر في الطلب الشروط التالية لقبوله شكلاً:

- ١- أن يقدّم طلب إعادة النّظر خلال مهلة ثلاثين يوماً، تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف الفرديّ أصولاً^٣، وكلّ اعتراض يقدّم بعد هذه المهلة يردّ شكلاً من قبل لجنة إعادة النّظر دون البحث في أساسه^٤.

وقد ورد عن وزارة المالية بلاغ تضمّن^١:

^١ - انظر في: أ. دعاس أسعد سليم، مرجع سابق، ص ١٩٣_١٩٤.
^٢ - الفقرة د من المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٣ - الفقرة ب من المادة ٣٢ من القانون السابق نفسه.
^٤ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤/٨/١٥١٢٤) تا ١٩٥٣/٩/٢٦م مشار إليه في: أ. نوري ضبيط، مرجع سابق، ص ٤٢٧.

((حقّ كلّ من المكّلفين والدوائر المالية يجب أن يكونا متساويين، وأن حقّ الدوائر المالية بالاعتراض يبدأ مع حقّ المكّلف بنفس الوقت، أي منذ تاريخ تبليغه الإخبار الفردي)).

٢- أن يرفق المكّلف مع الطلب إيصال يثبت أنّه قد دفع إلى الخزينة تأميناً قدره /١٠٠٠/ ليرة سورية^٢.

٣- أن يكون الطلب كتابياً وموقعاً عليه من قبل المكّلف بالذات، أو من قبل وكيله القانوني، وعليه أن يذكر في الاعتراض رقم وتاريخ الوكالة أو المستند المقبول الذي يخوله الحقّ في الدفاع عن موكله.

تقوم هذه اللجنة بالتحقيق في الاعتراضات المقدّمة من المكّلفين أو من الدوائر المالية على قرارات لجنة الطّعن أو الدوائر المالية، وذلك بتدقيق طلبات إعادة النّظر بالاستناد إلى اللوائح الخطية والوثائق الثبوتية - وبالإيعاز بإجراء تحقيقات إضافية - أو أن تعيّن خبراء إذا رأت ضرورة لذلك^٣.

تحكم لجنة إعادة النّظر في الطلبات بقرارات معلّلة قطعية، وللمكّلف الحقّ بطلب التصحيح والطّعن فيها ضمن الشروط المحدّدة فيهما في قانون ضريبة الدّخل.

ويبدو أنّ الملاحظات التي تمّ إيرادها على لجنة الطّعن في نظر الاعتراضات المقدّمة إليها، يمكن إيرادها أيضاً على لجنة إعادة النّظر في الطعون التي تنتظر فيها^٤.

^١ - بلاغ وزارة المالية رقم (٢٤/٨/١٣٢٢٤) تا ١٧/٩/١٩٥٣م، مشار إليه في: أ. نوري ضبيطه مرجع سابق، ص ٤٢٧.

^٢ - المادة ٣٤ من قانون ضريبة الدّخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٣ - المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدّخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

^٤ - انظر: اختصاص لجنة إعادة النّظر، الصفحة ٣٧ وما بعدها من هذا البحث.

الفرع الثاني

الاعتراض على مرحلة واحدة

تمّ في المطلب الأول البحث في الضرائب والرّسوم غير الجمركية التي حصر المشرّع السوري الاعتراض الإداري فيها على مرحلتين، أمّا باقي الضرائب والرّسوم _ ما عدا تلك التي لم يعيّن لها المشرّع السوري طريقاً إدارياً لحلّها^١ _ فإنّ الاعتراض الإداري فيها يكون على مرحلة واحدة، ونظراً لتعدد هذه الضرائب والرّسوم وتنوّعها، فإنّه سوف يتمّ التعرّض لبعضها.

ومن الضرائب والرّسوم التي جعل المشرّع السوري الاعتراض الإداري فيها على مرحلة واحدة:

١. ضريبة الأرباح الناتجة عن ممارسة الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الدّخل المقطوع).
٢. ضريبة الدّخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع.
٣. ضريبة ريع العقارات والعرضات.
٤. رسم الإنفاق الاستهلاكي.
٥. رسم الطابع.

حيث جعل المشرّع الاعتراض أمام لجنة أطلق عليها اسم لجنة الاستئناف، إلّا أنّ تشكيل هذه اللجنة يختلف بحسب الاعتراض المقدم على أي من الضرائب أو الرّسوم المذكورين أعلاه.

وحيث إنّه سبق وأن تمّ في المطلب الأول دراسة إجراءات نظر الاعتراض أمام لجنة الطّعن وأمام لجنة إعادة النّظر، فإنّه سوف يتمّ في هذا الفرع دراسة تأليف لجنة الاستئناف المختصة فقط، من أجل التقيّد بالإطار العام للموضوع.

^١ - ويبدو أنّ هناك بعض الضرائب والرّسوم لم ينصّ المشرّع على طريق إداري لحلّ الخلافات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية بمناسبة تطبيقها، ومنها: رسم الانتقال على الهبات والوصايا والتركات، والمبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدّوها ضمن الجمهورية العربية السورية، ومن ثمّ يبقى باب القضاء مفتوحاً أمامهم.

أولاً - ضريبة الأرباح الناتجة عن ممارسة الحرف الصنّاعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الدّخل المقطوع):

ينظّم هذه الضّريبة القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته، بحيث تبتّ طلبات الاعتراض فيها، من لجنة استئنافية أو أكثر تؤلّف في مراكز المحافظات والمناطق كالاتي^١:

أ. موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة أو في المسائل الضّريبية بحيث لا تقلّ خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات (رئيساً).

ب. موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامّة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلةً بالمهنة موضوع التكاليف باقتراح منها حسب ما تحدده وزارة المالية (عضواً).

ت. ممثّل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة المختصّة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الحرفية وفي حال عدم وجودها أو عدم اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمّي مدير المالية في المحافظة ثلاثة من ممارسي المهنة، أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم، وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام (عضواً).

ويجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً^٢، حيث تبلغ هذه القرارات إلى المكلف وتعدّ قطعية^٣، ويجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تفريغ لجنة أو أكثر^٤.

ثانياً - ضريبة الدّخل على البيوع العقارية:

ينظّم هذه الضّريبة القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٥م المعدّل بالمرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م، بحيث يكلف الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السّوريين ومن في حكمهم، بتسديد ضريبة الدّخل على البيوع العقارية، مهما كانت صفة العقار المباع، وذلك على سبيل الاستثناء من الضّريبة على الدّخل^٥.

أما بالنسبة للاعتراض على هذه الضّريبة فتحدث في كلّ محافظة لجنة استئنافية أو أكثر^١، خاصّة بالنظر في الاعتراضات المقدّمة على الضّرائب المترتبة على الدّخل الناتج على البيوع العقارية، وذلك بقرار من وزير المالية وفق ما يلي^٢:

^١ - الفقرة أ من المادة ١٦ من القانون ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م.
^٢ - الفقرة ب من المادة ١٦ من القانون ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م.
^٣ - الفقرة ج من المادة ١٦ من القانون ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م.
^٤ - الفقرة د من المادة ١٦ من القانون ٥١ لعام ٢٠٠٦م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م.
^٥ - المادة ١ من القانون ٤١ لعام ٢٠٠٥م المعدّل لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٤م.

أ. مدير المالية في مركز المحافظة أو مدير مالية المنطقة حسب الحال، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض (رئيساً).

ب. موظف مالي من ذوي الخبرة (عضواً).

ت. خبير يختار من قائمة الخبراء المعتمدين لدى وزارة المالية (عضواً).

وتجتمع هذه اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع الأعضاء وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات، وتعدّ قراراتها قطعية^٣.

يحقّ للمكّلفين الاعتراض على الضريبة المترتبة أمام هذه اللجنة، خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبلغهم أمر قبض مبلغ الضريبة مبينين فيه وقائع العقار لجهة المنطقة، والموقع والاعتبارات الأخرى مرفقاً به إيصال تأمين قدره (٥) بالمائة من الضريبة المترتبة، ويعاد هذا التأمين للمكّلف إذا ظهر أنه محقّ في طلبه أو بجزء منه وإلا فيصبح إيراداً للخزينة، علماً أنّ الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة خلال المهلة المحددة بالقانون^٤.

تتولى اللجنة بتّ الاعتراضات المقدّمة إليها ضمن المهلة القانونية، ويحقّ لها أن تخفّض الضريبة المترتبة بما لا يتجاوز ٣٥ بالمائة منها، وفقاً للمعايير التالية:

١. لغاية ٢٠ بالمائة للمنطقة.
٢. لغاية ١٠ بالمائة للموقع.
٣. لغاية ٥ بالمائة للاعتبارات الأخرى التي يعود تقديرها للجنة من واقع الكشف الحسي^٥.

وتبتّ اللجنة المذكورة بمدى وقوع العقارات التجارية في المناطق التي تسلّم فيها العقارات مقابل حقّ الإيجار (الفروغ أو الخلو) من عدمه^٦.

ثالثاً_ ضريبة ريع العقارات والعرصات:

ينظّم هذه الضريبة المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦م، بحيث تطرح ضريبة سنوية على ريع العقارات والعرصات تحقّق وتجبى وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي^٧، أمّا الاعتراض على هذه

^١ - الفقرة د من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٢ - الفقرة أ من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٣ - الفقرة ٥ من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٤ - المادة ٢ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٥ - الفقرة ب من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٦ - الفقرة ج من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٦م.
^٧ - المادة ١ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦م.

الضريبة فإنه تتولى لجنة استئنافية أو أكثر تؤلّف في مراكز المحافظات والمناطق، بتّ الاعتراضات على التقدير البدائي كما يلي^١:

أ_ في مراكز المحافظات.

١. عامل من الفئة الأولى لا تقلّ خدمته في قسم الواردات عن خمس سنوات (رئيساً).
٢. مهندس من المصالح العقارية أو من مجلس المدينة (عضواً).
٣. خبير من جدول الخبراء المشار إليه في المادة ١٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ (عضواً).

ب_ في مراكز المناطق:

١. عامل من الفئة الأولى لا تقلّ خدمته في الدوائر المالية عن خمس سنوات (رئيساً).
٢. مهندس أو مساعد مهندس أو فني مساحة من المصالح العقارية أو من مجالس المدن أو البلدان أو القرى (عضواً).
٣. خبير من جدول الخبراء المشار إليه في المادة ١٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ (عضواً).

ج_ تكون قرارات اللجان الاستئنافية قطعية.

ويسمى أعضاء اللجان الاستئنافية بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح مديرية المالية المختصة ومديرية الإيرادات^٢.

ويكون للمكفّ وللدوائر المالية الحقّ في طلب إعادة النّظر في التقدير البدائي خلال ثلاثين يوماً اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ قرار التقدير، كما وتبدأ هذه المهلة خلال التقدير العام من تاريخ

نشر الإعلان (المتضمن تقدير الضريبة في كلّ منطقة) في الجريدة الرّسمية^٣.

ويجب على المعارض أن يبيّن في اعتراضه أوجه هذا الاعتراض، وأن يدفع للخرينة أجور اللجنة الاستئنافية وتأميناً قدره ٥٠٠ ليرة سورية خلال مهلة الاستئناف تحت طائلة ردّ الاعتراض، ويردّ التأمين

^١ - المادة ١٢ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ م.
^٢ - الفقرة أ من المادة ١٤ من المرسوم رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ م.
^٣ - المادة ١١ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ م.

للمكلف إذا تبين أنه محقّ في اعتراضه وإلاّ يعتبر إيراداً للخزينة، وفي حال اعتراض الدوائر المالية تترتّب أجور اللجنة على نفقة الخزينة^١.

تتخذ اللجنة الاستئنافية قراراتها بأكثرية الأصوات وتبلّغ خلاصتها للمعترض بالذات أو في محلّ إقامته^٢.

رابعاً_ ضريبة الإنفاق الاستهلاكي^٣:

ينظّم هذه الضريبة المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م، بحيث ينبغي على كلّ منتج محليّ أو بائع لإحدى السلع أو مستثمر لإحدى الخدمات التي تخضع لضريبة رسم الإنفاق الاستهلاكي الالتزام بالواجبات التالية^٤:

أ. تقديم بيان إلى الدوائر المالية يشعر بممارسة العمل، وذلك خلال مدة ثلاثين يوماً من بدء الممارسة.

ب. تحرير فاتورة، أو عقد لكلّ عملية من المبيعات أو الخدمات المؤدّاة وقيمتها الخاضعة لأحكام هذا المرسوم التشريعي، وذلك وفق ما تقتضيه طبيعة تلك العملية.

ت. أن يمكّن السجلات والقيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤدّاة في محلّه، أو منشأته أو في مكان ممارسته العمل، وأن يبرز العقود المنظّمة عند الاقتضاء.

ث. أن يقدّم إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محلّه، أو منشأته أو يمارس العمل فيها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه مبيعاته أو بدل الخدمات المؤدّاة في الشهر السابق وعليه أن يدفع إلى الدوائر المذكورة الرسوم المستحقة فور تقديم البيان المذكور. وتقوم الدوائر المالية التي تقدم لها البيانات المذكورة بتحويل نسخة منها إلى الدوائر المالية التي يقع فيها المركز الرئيسي الوارد في السجل التجاري للمكلف.

وفي حالة مخالفة المكلف أي من الواجبات المبينة أعلاه، فإنّه يعاقب بالغرامة المنصوص عليها في مرسوم أحداث هذا الرّسم^١.

^١ - الفقرتين أ (و) ب من المادة ١٣ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦م.

^٢ - الفقرة ج من المادة ١٣ من المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦م.

^٣ - ((مما يؤخذ على هذه التسمية، إطلاق مصطلح الرسم على ضريبة الإنفاق الاستهلاكي، وذلك لأنّ هذه الفريضة المالية تعتبر من الناحية الفنية ضريبة بكل ما في هذه الكلمة من معنى، ولا يغير من هذا المعنى الفني لها أو من طبيعتها، التعبير عنها بالرسم، فهي تدفع من قبل المكلف مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، بغية تحقيق نفع عام، وليس نظير نفع خاص يعود عليه من جراء دفعها، كما هي الحال عند تأدية الرسوم إلى المرافق العامة التي تتوقف الاستفادة من خدماتها المؤدّاة على دفع الرسم من قبل المنتفع بها.))، انظر: د. عصام الشهابي: أملية التشريع الضريبي السوري، مرجع سابق، ص ٩١.

^٤ - المادة ٣ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م.

ويحقّ للمكّلف الاعتراض على ضبط المخالفة، خلال سبعة أيام من التاريخ الذي يلي تبّله ضبط المخالفة، وذلك أمام لجنة تتألف في كلّ محافظة من^٢:

- قاضي برتبة مستشار، يسمّيه وزير العدل (رئيساً).
- ممثّل عن الدوائر المالية يسمّيه وزير المالية (عضواً).
- ممثّل عن الجمعية الحرفية المختصة، يسمّيه رئيس اتحاد الحرفيين في المحافظة (عضواً).

ويلاحظ أنّ هذه اللجنة تضمّ في عضويتها قاضي.

وتبتّ هذه اللجنة في الاعتراض المقدّم من المخالف، بقرار قطعي مبرم غير قابل لأيّ طريق من طرق الطّعن أو المراجعة.

خامساً_ رسم الطابع:

ينظّم هذه الضريبة المرسوم التشريعي رقم ٤٤ لعام ٢٠٠٥م، بحيث ينبغي على جميع العاملين في الجهات العامّة بقطاعها الإداري والاقتصادي أن يطالبوا المكّلفين بتأدية الرّسم والغرامة عند توجبها وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي^٣.

أمّا الاعتراض عليها فإنّه يكون على النحو التالي^٤:

أ. يحقّ للمخالف الاعتراض على هذا الرّسم أمام الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبّله الإندار بوجوب دفع هذا الرّسم.

ب. يرفع الاعتراض إلى وزارة المالية مع بيان رأي الدوائر المالية حول النقاط الواردة فيه.

ت. يبيّن الاعتراض المقدّم من المخالف من قبل لجنة استئنافية مشكّلة برئاسة معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات، وقاض برتبة مستشار، وعضوية مدير الشؤون القانونية ومدير الإيرادات وخبير يسمّيه المخالف.

ث. إذا لم يقدّم المخالف بتسديد الرّسوم في حال إقرارها ضمن مهلة ثلاثين يوماً على تبّله نتيجة الاعتراض فيترتّب على مدير المالية المختصّ إصدار قرار الحجز على أمواله ومتابعة التحصيل أصولاً.

ويلاحظ أنّ هذه اللجنة تضمّ في عضويتها قاضي.

^١ - الفقرة ١ من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م.

^٢ - الفقرة ٢ من المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م.

^٣ - المادة ٢٠ من المرسوم التشريعي رقم ٤٤ لعام ٢٠٠٥م.

^٤ - المادة ٢٣ من المرسوم التشريعي رقم ٤٤ لعام ٢٠٠٥م.

ويبدو أنه من خلال ما تمّ دراسته وتوضيحه لتشكيل اللجان السابقة الذكر، أنه ممّا يؤخذ على تشكيلها، أن المشرّع السوري ميّز في منازعات الضرائب والرّسوم بين نوعين من الاعتراض (الاعتراض على مرحلة واحدة والاعتراض على مرحلتين)، كما ميّز بين اللجان بحيث يدخل في تشكيل بعضها قاضٍ ولا يدخل في تشكيل بعضها الآخر، وهذا التمييز ليس له مبرّر قانوني أو مبرّر واقعي؛ فكلّ الضرائب والرّسوم لا تقلّ أهميّة عن بعضها البعض، كونها تتعلّق بالذمم المالية للمكفّين وحقوق الخزنة العامّة.

كما أنّ النقد الذي وجّه إلى لجنة الطّعن وإلى لجنة إعادة النّظر في تشكيلهما، ونظرهما بالاعتراضات، يمكن توجيهه إلى اللجان الاستئنافية أيضاً^١.

وقبل الانتهاء من هذا المطلب، لا بدّ من ذكر بعض الأحكام النهائية المشتركة بين جميع أقسام الضريبة على الدّخل:

أولاً- تنصّ الفقرة ب من المادة ٣٨ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته :

((على جميع لجان الضرائب على الدّخل على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهادات الصّادرة عن الهيئة العامّة للجان إعادة النّظر تحت طائلة الطّعن بها أمام لجنة إعادة النّظر، أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون)).

حيث تختصّ الهيئة العامّة المذكورة ببيتّ القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النّظر الرئيسية في حال تباين الاجتهاد بين اللجان أو الدوائر المذكورة حول القضايا المبدئية التي يبتّ فيها، أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.

وتتألف هذه الهيئة من^٢:

١. رئيس لجنة إعادة النّظر الرئيسية (رئيساً).
٢. اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميهما وزير المالية (عضوين).

ولا تصحّ اجتماعات الهيئة إلاّ بحضور جميع أعضائها، وتصدر قرارها بالأكثرية.

^١- انظر: الملحق رقم ٢ (نموذج مطبوع عن قرار لجنة استئنافية).
^٢- الفقرة أ من المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

ثانياً_ أكدّ المشرّع السوري على وجوب التقيد بسرّ المهنة تحت طائلة العقوبة وفق أحكام قانون العقوبات، حيث تنصّ المادة ١١٤ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته:

((على كلّ شخص تدخل/ بحكم وظيفته أو صلاحياته / في تحقيق ضريبة الدّخل أو تحصيلها أو حلّ الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسرّ المهنة وإلا فيعاقب بحكم المادة /٥٦٥/ من قانون العقوبات)).

ثالثاً_ يجب على جميع من يسلكون إحدى طرق المراجعة أن يعيّنوا محلّ إقامة لهم في الجمهوريّة العربيّة السوريّة لإجراء التبليغات، وإن لم يفعلوا يعتبر التبليغ جارياً من تاريخ إيداع مذكرة التبليغ في البريد المضمون^١.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهمّ الملاحظات التي تمّ استقراؤها وإيضاحها فيه، نخلص إلى نتيجة وهي:

أنّ الطريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة، غير كاف بالوقت الحالي للقيام بالمهمّة الموكلة إليه على أكمل وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السّلطات الممنوحة للإدارة الضريبيّة، ويتّضح ذلك من خلال:

ميّز المشرّع السوري في منازعات الضرائب والرّسوم بين نوعين من الاعتراض (الاعتراض على مرحلة واحدة والاعتراض على مرحلتين)، كما ميّز بين اللجان بحيث يدخل في عضوية بعضها قاضي ولا يدخل في عضوية بعضها الآخر، وهذا التمييز ليس له مبرر قانوني أو مبرر واقعي؛ فكلّ الضرائب والرّسوم لا تقلّ أهميّة بعضها عن بعض. إضافة إلى عدم وجود قاضي في تأليف بعض اللجان؛ على الرغم من أنّ الاعتراض المقدّم من قبل المكلفين قد لا ينصبّ على الأمور الماليّة والفنية البحتة فقط، وإنّما قد ينصبّ أيضاً على الأمور القانونيّة، كما هو الحال في الاعتراض على الأساس القانوني للتكليف بالضريبة أو الرّسم. يضاف إلى ذلك أيضاً أنّ هذه اللجان يشكّ في حيادها؛ ذلك أن رئاستها وغالبية أعضائها يمثلون الإدارة الضريبيّة. وأخيراً عدم تحديد المشرّع السوري مدّة محدّدة للفصل في الاعتراضات المقدّمة للجان، وعدم نصّه على سرّيّة جلسات اللجان.

^١ - المادة ١١٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

المطلب الثاني

الطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية

على الرغم من الأهمية التي يتمتع بها الطريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية، إلا أنّ المكلفين قد لا يتقوا في القرارات الصّادرة عن اللجان المختصة في حال قضائها بخلاف مطالبهم؛ نظراً إلى العيوب التي تشوب تلك اللجان، والتي أشير إليها.

كما أنّ الإدارة الضريبية قد لا تقبل هي أيضاً بقرارات تلك اللجان في حال قضائها لصالح المكلفين، لذلك فقد نصّ المشرّع في سورية على الطريق القضائي؛ إدراكاً منه بثقة المواطنين بالقضاء واطمئنانهم إلى أحكامه، وأنّ الرقابة القضائية هي أهمّ رقابة عرفها القانون في تاريخه الطويل^١، فالقضاء يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، ومن ثمّ يضمن حقوق الأفراد^٢.

وسوف يتمّ التعرّض لهذا الطريق القضائي بشيء من التفصيل، وذلك في فرعين:

- الفرع الأول: التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
- الفرع الثاني: تنظيم القضاء المختصّ في حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.

^١ - د. عبد الإله الخاني: القانون الإداري علماً وعملاً ومقارناً، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بدون تحديد لدار النشر أو سنة النشر، ص ١٧٦.

^٢ - د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان: دراسات في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣-٢٠٠٤م، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ص ٣١٢.

الفرع الأول

التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية

في سورية

خير تمهيد لدراسة النظام القضائي لمنازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية، هو سرد موجز قصير عن التسلسل التاريخي لهذا النظام، لبيان تطوره عبر لأزمة المتعاقبة حتى وصوله إلى ما هو عليه في الوقت الحالي.

ويمكن من هذه الناحية استعراض تطوّر القضاء الضريبي وتنظيماته في مراحل ثلاث:

أولاً _ المرحلة الأولى: الاختصاص قبل صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

يمكن التمييز في هذه المرحلة بين فترتين:

أ_ قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.

كان المشرّع السوري يفرّق ما بين الضرائب والرّسوم المباشرة، والضرائب والرّسوم غير المباشرة، فالأولى تخضع لاختصاص القضاء الإداري (**Administrative judiciary**)، أمّا الثانية فتخضع لاختصاص القضاء العادي (**The ordinary court**)، وهذا الازدواج في الاختصاص القضائي يستند إلى الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب والرّسوم المباشرة؛ فهي ضرائب يعيّن فيها نصيب كلّ مكلف من الضريبة بعمل إداري يسبق التحصيل، وهو تنظيم قوائم التحقّق بأسماء المكلفين ومقدار الضرائب المترتبة عليهم، أو بتعبير آخر وجود قرار إداري بقوائم التحقّق هو الذي يبرر اختصاص القضاء الإداري في موضوع الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة لها، بينما لا يوجد مثل هذا العمل في الضرائب غير المباشرة^١.

^١ - انظر في ذلك:

- د. عدنان العجلاني: **القضاء الإداري**، الطبعة الثالثة، عام ١٩٥٩م، مطبعة جامعة دمشق، ص ٢٠٤.
- د. محمد الحلاق: **النزاع الضريبي أمام القضاء السوري**، بحث منشور في **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد ٢١، العدد الثاني، عام ٢٠٠٥م، ص ٢١.
- د. محمد إبراهيم الحسن: **القانون الإداري (الجزء الأول) المبادئ العامة**، ٢٠٠٣م، منشورات جامعة حلب _ كلية الحقوق، ص ٢٩ وما بعدها.

ب_ بعد صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.

نصّ هذا القانون على إنشاء مجلس الدولة، وأصبح بموجبه هذا المجلس بهيئة قضاء إداري مختصاً بالنظر في الطعون المقدّمة إليه في منازعات الضرائب والرّسوم، وذلك بموجب البند السابع من المادة الثامنة منه^١، إلا أنّ هذا البند علّق تطبيقه بموجب المادة الثّانية من القانون المذكور، إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصّة بالقسم القضائي متضمّناً نظر هذه المنازعات.

لذلك فقد استند مجلس الدولة السوري في ممارسة اختصاصه إلى البند السادس من المادة الثامنة من قانون إنشائه رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م، والذي جاء فيه:

((يختصّ مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل التالية، ويكون له فيها ولاية القضاء كاملة: سادساً _ الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية)).

ولكن يشترط عند ممارسة هذا الاختصاص، أن يكون مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح، أو الخطأ في تطبيقها وتأويلها أو إساءة استعمال السلطة، وهي الأوجه المعروفة لدعوى الإلغاء، والتي يهدف منها إلى إلغاء القرارات الإدارية المخالفة لمبدأ الشرعية.

وحيث إنّ هذه الشروط تتوافر في الضرائب المباشرة فقط؛ إذ لم يعثر على ضريبة واحدة غير مباشرة تتوفر فيها هذه الشروط^٢، فقد تمّ توزيع الاختصاص في هذه المرحلة بين القضاء الإداري (الذي يختصّ في نظر منازعات الضرائب والرّسوم المباشرة)، والقضاء العادي (الذي يختصّ في نظر منازعات الضرائب والرّسوم غير المباشرة).

وهذا ما ذهب إليه محكمة النقض في اجتهاد لها حيث قضت^٣: ((إنّ رسم الاستهلاك هو رسم غير مباشر يدخل في اختصاص القضاء العادي)).

^١ - وبعلل وجود هذا النصّ من الوجهة الفقهية، بأنّ المشرّع أثر أن يخصّ منازعات الضرائب والرّسوم بنصّ خاص بدلاً من الاكتفاء بالنصّ المتعلّق بدعوى الإلغاء العامة ليبرر أهمية هذه الطعون من جهة، وليقضي على كل ما يمكن ان يثار حولها من لبس أو جدل من جهة أخرى، وذلك أسوة بالموضوعات أو المنازعات الأخرى التي خصّها المشرّع بنصوص خاصة في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، انظر في ذلك: د. سامي جمال الدين: المنازعات الإدارية، دار المعارف الإسكندرية، بدون تحديد لرقم الطبعة وتاريخ النشر، ص ١٠٠.

^٢ - د. عدنان العجلاني، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

^٣ - قرار رقم ٦ أساس ٦٤ تا ١١/١١/١٩٦٩م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٦٩م، ص ٧.

ويبدو أنه مما يؤخذ على موقف مجلس الدولة السوري في هذه المرحلة، إعلان اختصاصه في نظر منازعات الضرائب والرّسوم استناداً إلى البند السادس من المادة الثامنة من القانون رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م؛ وذلك لأنّه بموجب البند المذكور آنفاً فإنّ هذه المنازعات تعدّ من قبل دعاوى الإلغاء، في حين أنّه بموجب البند السابع من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة المذكور فيها، فإنّ هذه المنازعات تعدّ من قبل دعاوى القضاء الكامل.

وهذا ما أكّدت عليه المحكمة الإدارية العليا في اجتهاد لها عام ٢٠٠٧م، ذهب فيها^١: ((سنداً لأحكام المادة ٨ البند ٧ من قانون مجلس الدولة فإنّ هذا المجلس بهيئة قضاء إداري يختصّ بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرّسوم، وأن ينظر في هذه الطعون بدعوى القضاء الكامل وليس بدعوى الإلغاء، وما يؤكد هذا الرأي أنّ المشرّع نصّ في المادة آنفة الذكر على عبارة الطعن في القرارات الصادرة في منازعات الضرائب والرّسوم ولم ينصّ على عبارة إلغاء القرارات الصادرة بمنازعات الضرائب والرّسوم كما نصّ على ذلك صراحة في البنود ٤ و ٥ و ٦ من المادة ٨ من قانون مجلس الدولة...)).

وحيث إنّ في هذه المرحلة قد تمّ توزيع الاختصاص في نظر منازعات الضرائب والرّسوم بين القضاء الإداري والقضاء العادي، بحيث يختصّ القضاء الإداري في نظر منازعات الضرائب والرّسوم المباشرة، في حين يختصّ القضاء العادي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم غير المباشرة، فإنّ هذه المنازعات تعدّ أمام القضاء الإداري من قبل دعاوى الإلغاء، في حين أنّها لا تعدّ كذلك أمام القضاء العادي، وتكون سلطة القاضي العادي كاملة ومماثلة لتلك التي يتمتّع بها القاضي الإداري في دعاوى القضاء الكامل، وفي ذلك إجحاف لحقوق المكلفين اللاجئين إلى القضاء الإداري، ذلك أنّ ما يميّز الدعوى الضريبية عن دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة، هو السلطة الممنوحة للقاضي الضريبي؛ فالقاضي الضريبي يتمتّع عند الفصل في الدعوى الضريبية بسلطات مماثلة لتلك التي تتمتّع بها الإدارة الضريبية عند ربط الضريبة فلا تقف سلطته عند حدّ إلغاء ربط الضريبة المتنازع عليه، ولكن له أيضاً أن يحدّد بنفسه الالتزام الضريبي للمكلف^٢.

^١- القرار رقم ١٣٣٣ أساس ٦٣٣٦ لعام ٢٠٠٧م منشور في: مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها المحكمة الإدارية العليا من عام ٢٠٠٥-٢٠٠٩م، ص ٢٧١-٢٧٦.

^٢- د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، الطبعة الأولى عام ١٩٩٨م، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس_ القاهرة، ص ٥٣.

ثانياً_ المرحلة الثانية: الاختصاص بعد صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

يمكن التمييز في هذه المرحلة بين فترتين:

أ_ قبل صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

بعد صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م تمّ إنهاء العمل بالمقطع الأخير من المادة الثانية من القانون رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م، بشأن تعليق اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم إلى ما بعد إصدار قانون الإجراءات الخاصة به^١، ونصّ بوجه واضح وصريح على اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف^٢، وعلى إلغاء كلّ نصّ مخالف^٣.

إلا أنّ المشرّع السوري منح في الوقت نفسه محكمة البداية المدنية في كلّ محافظة الحقّ في النظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي تدخل أصلاً في اختصاص محكمة القضاء الإداري، وذلك إلى حين إحداث محاكم قضاء إداري في باقي المحافظات، ولكن بشرط ألا يزيد مبلغ الدّعى عن مائة ألف ليرة سورية^٤.

واستناداً إلى ذلك قضت محكمة النقض في اجتهاد لها عام ١٩٩٧م^٥:

((إن منازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدّعى فيها عن مائة ألف ليرة سورية، هي حالياً من اختصاص المحاكم المدنية)).

وكذلك جاء في اجتهاد آخر لها عام ١٩٩٥م^٦: ((يختصّ مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف)).

^١ - المادة ١ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

^٢ - المادة ٢ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

^٣ - المادة ٥ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

^٤ - الفقرة ج من المادة ٤ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

^٥ - قرار محكمة النقض السورية رقم ٧٧ أساس ١٩٧٧م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٩٩م، ص ٥١٧، ومثله القرار رقم ٢/٧١٢ أساس ١٠٨٥ لعام ١٩٩٧م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٩٩م، ص ٧٢١.

^٦ - قرار محكمة النقض السورية رقم ١٢٠٨، أساس ٨٠٣٣، لعام ١٩٩٥م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٩٦م، ص ١٠٧٤.

كما قضت المحكمة الإدارية العليا في سورية في قرار لها عام ٢٠٠٤م ذهبت فيه^١ : ((إن منازعات الضرائب والرّسوم التي لا يزيد مبلغ التّكليف الضّريبي فيه عن مائة ألف ليرة سورية، هي من اختصاص محاكم البداية المدنية)) .

وكذلك جاء في قرار آخر لها عام ١٩٩٨م^٢ :

((حصر القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م اختصاص مجلس الدولة بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم، وذلك بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف)) .

وفي قرار آخر عام ١٩٩٦م^٣ :

((لا يختصّ مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في النزاع الدائر حول التّكليف المذكور لأنّه لا يدور حول الأساس القانوني للتكليف بالضّريبة، والدوائر المالية المختصة هي صاحبة الولاية في تحديد مقدار الضّريبة المذكورة طبقاً للقوانين والأنظمة النافذة بهذا الشأن)) .

ويبدو أنّه ممّا يؤخذ على المشرّع السوري في هذه المرحلة:

١. أنّه نصّ على اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، دون أن يقوم بوضع قانون خاص بالإجراءات الواجب اتباعها في هذه المنازعات، وبذلك فقدّ الغاية التي كان يعلّق فيها المشرّع بموجب المادة ٢ من القانون رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م اختصاص مجلس الدولة السوري في نظر هذه المنازعات لقرابة نصف قرن، والأوفق لو أنّ المشرّع قام بوضع قانون خاص بالإجراءات الواجب إتباعها في هذه المنازعات أمام القضاء الإداري، أو نصّ على مراعاة بعض الإجراءات عند نظر هذه المنازعات كسرّية الجلسات فيها؛ لتعلّقها بالذم المالية للأفراد وأسراهم، إضافة إلى سرعة البتّ فيها؛ حفاظاً على مصلحة المكلف المادية وكذلك مصلحة الخزينة العامّة..)، استناداً إلى الذاتية التي تتمتع بها هذه المنازعات (وهو ما سنبينه لاحقاً) وانسجاماً مع هذا التعليق الطويل للاختصاص.

^١ - القرار رقم ١٦٢ أساس ٤٢١ لعام ٢٠٠٤م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا في الأعوام ٢٠٠١_٢٠٠٢_٢٠٠٣_٢٠٠٤م، ص ٢٧٥.

^٢ - القرار رقم ٤٥ أساس ٢٨٦، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا عام ١٩٩٨م، ص ٣٨.

^٣ - القرار رقم ٢٠٢ أساس ١١٩٧ لعام ١٩٩٦م، مشار إليه في: د. منى إدلبي: النزاعات الضريبية _ تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية (الدعوى الضريبية)، الطبعة الأولى عام ٢٠١٠م، بحث منشور في الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الرضاع _ الضمان المصرفي، رئاسة الجمهورية _ هيئة الموسوعة العربية، ص ٥١٢.

٢. أنه منح محكمة البداية المدنية في المحافظات التي لم يتم إحداث محاكم قضاء إداري فيها، صلاحية هذه الأخيرة في نظر منازعات الضرائب والرسوم إلى حين إحداث هذه المحاكم في تلك المحافظات، وحيث إن تشكيل محاكم القضاء الإداري في سورية هو تشكيل ثلاثي^١، في حين أنّ محكمة البداية المدنية تتكون من قاض منفرد^٢، ولاشك بأنّ التشكيل الثلاثي للمحكمة أكثر حماية لحقوق المتقاضين وتعزز الثقة فيهم لجهة الأحكام الصادرة عن هذه المحاكم _ كون القرارات التي تصدر عنها تكون بالإجماع أو بأكثرية الآراء مع الردّ على العضو المخالف _ والأوفق لو أنّ المشرّع قد منح هذا الاختصاص المؤقت لمحكمة الاستئناف المدنية في تلك المحافظات؛ نظراً لتشكيلها الثلاثي، ولتحقيق نوع من الانسجام في نظر منازعات الضرائب والرسوم بين القضاء الإداري والعادي من حيث التشكيل.

٣. أنه حصر اختصاص القضاء الإداري في نظر منازعات الضرائب والرسوم على تلك المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، دون أن يبيّن لنا ما هو المقصود بعبارة الأساس القانوني للتكليف، ودون أن يبيّن لنا سبب استبعاد المنازعات المتعلقة بمقدار الضريبة عن الاختصاص في نظرها، وعلى الرغم أنه قبل صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م كان القضاء الإداري ينظر فيها^٣.

ب_ بعد صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

بعد صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م نصّ المشرّع السوري على حقّ كلّ من المكلفين ووزير المالية الطّعن أمام القضاء المختص في منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية التي يكون الاعتراض الإداري فيها على مرحلتين^٤، وذلك في حالتين^٥:

١. في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.
٢. في حال تضمّن قرار لجنة إعادة التّظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥% عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية.

^١ - المادة ٤ من قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.
^٢ - الفقرة ١ من المادة ٤٠ من قانون السلطة القضائية الصادر بالمرسوم ٩٨ لعام ١٩٦١م وتعديلاته.
^٣ - جاء في قرار الهيئة العامة لمحكمة النقض رقم ١٨٦ أساس ٣٥ لعام ١٩٩٤ أنه: ((إذا كان أساس النزاع يهدف إلى المنازعة في مقدار الضريبة فإنّ الاختصاص منعقد للقضاء الإداري))، منشور في: أحمد قدور المنصور: مجموعة القواعد القانونية للهيئة العامة في محكمة النقض في ربع قرن، الجزء الأول، طبعة أولى لعام ٢٠٠٨، منشورات الحلبي دمشق، ص ١٢٩ _ ١٣٠.
^٤ - المواد ٢٨ و ٣٢ و ١٠٣ و ٨٢ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٥ - المادة ٤٠ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

ويبدو أنه مما يؤخذ على المشرع السوري في هذه المرحلة أنه حصر مفهوم الأساس القانوني للتكليف بخضوع المكلف للضريبة أو عدم خضوعه لها، وبذلك ضيق من هذا المفهوم، كما سوف نرى لاحقاً.

كما أنّ الحالة الثانية نادرة الحصول، ولم تشاهد أي دعوى منظورة أمام القضاء حول هذه الحالة، ويبدو أنّ ذلك مرجعه إلى أنّ لجنة إعادة النظر عندما تعمد إلى زيادة أو تخفيض أرباح التكليف المطعون بها أمامها، فتكون بنسبة لا تزيد أو تنقص عن ٢٥/ بالمائة عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المالية.

يُضاف إلى ذلك أنّ المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣م، لم يتطرق - فيما عدا منازعات الضرائب والرسوم التي يكون الاعتراض الإداري فيها على مرحلتين^١ - إلى اختصاص القضاء بالنظر في الطعون المقدمة على القرارات الصادرة عن اللجان الاستئنافية المختصة في منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية، كما هو الحال في القرارات الصادرة عن اللجان الاستئنافية في المنازعات الضريبية المتعلقة بدخل المقطوع، حيث اكتفى المشرع بالنص على أنّ القرارات الصادرة عنها قطعية دون الإشارة إلى اختصاص القضاء بالنظر فيها^٢. ومن ثمّ يمكن الرجوع إلى القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م الذي يعدّ الأصل العام في تحديد الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرسوم.

ثالثاً_ المرحلة الثالثة: الاختصاص بعد صدور القانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م.

نصّ المشرع السوري بموجب هذا القانون على أنّ إحداث محاكم القضاء الإداري والمحاكم الإدارية يكون بمرسوم يصدر عن السيد رئيس الجمهورية بناء على اقتراح رئيس مجلس الدولة، كما ورّع الاختصاص بنظر منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف بين محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية، بحيث تختصّ المحاكم الإدارية بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم المنصوص عنها في البند ١ من الفقرة ج من المادة ٤ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م، والتي منحت محكمة البداية المدنية في كلّ محافظة لم تحدث محكمة قضاء إداري فيها صلاحيات هذه الأخيرة للنظر في منازعات الضرائب والرسوم التي تدخل في اختصاصاتها، إذا كان مبلغ الدّعى لا يزيد عن مائة ألف ليرة سورية، وذلك إلى حين إحداث هذه المحكمة فيها.

^١- انظر: المواد ٢٨ و ٣٢ و ١٠٣ و ٨٢ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.
^٢- انظر: المادة ١٦ من القانون رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ المعدّل للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

وأضاف المشرع السوري في هذا القانون على استمرار محاكم البداية المدنية في مركز كل محافظة بالنظر في الدعاوى المذكورة إلى حين إحداث محاكم إدارية فيها.

وبتاريخ ٩ / ٦ / ٢٠١١م صدر المرسوم التشريعي رقم ٢١٩ المتضمن إحداث محكمة قضاء إداري في كل من محافظات حلب وحمص ودير الزور، وإحداث محكمة إدارية في كل من محافظات دمشق وحلب وحمص ودير الزور، ومن ثم فإنه بموجب القانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م والمرسوم التشريعي رقم ٢١٩ لعام ٢٠١١م، يكون الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرسم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف موزع بين:

- أ. محكمة القضاء الإداري بالنسبة للمنازعات التي تتجاوز قيمة الدعوى فيها ١٠٠ ألف ليرة سورية.
- ب. المحكمة الإدارية بالنسبة للمنازعات التي لا تتجاوز قيمة الدعوى فيها ١٠٠ ألف ليرة سورية.
- ت. محكمة البداية المدنية في المحافظات التي لم يتم إحداث محاكم إدارية فيها، وكانت قيمة الدعوى في هذه المنازعات لا تتجاوز فيها ١٠٠ ألف ليرة سورية.

ويبدو أن الانتقادات التي وجهت للمشرع في المرحلة السابقة (أي مرحلة بعد صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م) يمكن توجيهها له في هذه المرحلة أيضاً.

ولا بد من الإشارة إلى أنه لتحديد الجهة القضائية المختصة بالنظر في المنازعات التي تتعلق بمقدار الضريبة أو الرسم، فيرجع إلى قانون الضريبة أو الرسم ذاته، لتحديد جهة الاختصاص هذه، كما لو كانت المنازعة تتعلق بمقدار الرسوم القضائية المستوجبة، فإن قانون الرسوم القضائية قد حدد المحكمة التي تبت بالنزاع الأصلي بصورة نهائية، على أنها المختصة للفصل بالاعتراض على مقدار الرسوم وذلك بغرفة المذاكرة، أما إذا خلا قانون الضريبة أو الرسم من تحديد جهة الاختصاص للاعتراض على مقدار الضريبة أو الرسم، فمن الطبيعي أن تطبق المبادئ العامة الواردة في قانون أصول المحاكمات المدنية لمعرفة المحكمة المختصة قيمياً للنظر في المنازعة مع التسليم بأن جهة القضاء العادي هي المختصة للنظر بهذه المنازعة^١.

وأخيراً وبعد تسليط الضوء على الجانب التاريخي للمراحل التي مرّ بها الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية، نجد أن الاختصاص لا زال موزعاً ما بين القضاء

^١ - أ. بشار المنجد: منازعات الضرائب والرسوم ومشكلة الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري، مقالة منشورة في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٣، السنة ٤٨، العدد الثاني، ص ١٤٠.

العادي والقضاء الإداري، وأنه في جميع المراحل التي مرّ بها الاختصاص لم تكن هناك جهة قضائية واحدة مختصة بالنظر في هذه المنازعات، الأمر الذي أدّى إلى وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أيّ من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وما ينجم عنه من أثر في إضاعة وقت المتخاصمين وما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية.

الفرع الثاني

تنظيم القضاء المختص في حل منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية في سورية

يشمل هذا التنظيم جوانب متعددة أهمها:

أولاً- تعدد الجهات القضائية المختصة:

يعتبر كل من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م^١ والقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م والقانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م في الوقت الحالي حجر الزاوية المحدد للاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية، وبموجبها فإن الاختصاص القضائي موزع بين القضاء العادي والإداري.

وإذا كان لمسألة تحديد الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري في منازعات الضرائب والرسوم أهمية عملية؛ نظراً لكثرة المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، مع ازدياد تدخل الدولة في النشاطات الفردية، وتقدم الأنظمة المالية والضريبية، ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل في المجتمع، وتأمين موارد الدولة المتزايدة مع تزايد وظائفها، فإن لهذا الموضوع أهمية نظرية

^١ - قانون رقم ١ / ١ / رئيس الجمهورية بناءً أحكام الدستور وعلى ما أقره مجلس الشعب بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٤١٣/٧/٧ هـ الموافق ١٩٩٢/١٢/٣١م يصدر ما يلي: ((المادة - ١ - أ. ينهى العمل بالمقطع الأخير من المادة ٢ من القانون رقم (٥٥) لعام ١٩٥٩ بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصه: " وبالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم، تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة، باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا، فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، وكل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم نظر هذه المنازعات ". ب. تلغى الفقرة ٥ من المادة (٥٥) من القانون ٥٥ لعام ١٩٥٩. المادة - ٢ - مع الاحتفاظ بأحكام القوانين والأنظمة النافذة بشأن الضرائب والرسوم، يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف. المادة - ٣ - تسري أحكام المادة ٢ من هذا القانون على جميع الدعاوى القائمة بتاريخ صدوره، وترد الدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المقامة أمام القضاء العادي التي لم تقترن بحكم قطعي. المادة - ٤ - أ - يحق لمن وردت دعواه بموجب المادة ٣ من هذا القانون أن يرفع دعواه أمام القضاء الإداري دون استيفاء أي رسم وذلك خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، وإذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة يعتبر مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهياً بانتهاء تلك المدة. ب - يحق للدوائر المالية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا لدى مجلس الدولة في قرارات وقف التنفيذ الصادرة قبل التاريخ المذكور من جهات القضاء العادي في معرض تطبيق أحكام هذا القانون. ج - ١ - إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري، في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة ٢ من هذا القانون والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية. ٢ - تخضع جميع القرارات الصادرة عن محاكم البداية المدنية وفقاً لأحكام هذا القانون للطعن خلال مهلة ثلاثين يوماً - أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف. ٣ - تطبق المحكمة الإدارية العليا في هذه القضايا القانون النافذ لديها. ٤ - ينهى العمل بالبندين (١ و ٢) من هذه الفقرة عندما تشكل محكمة القضاء الإداري في المحافظة. المادة - ٥ - يلغى كل نص مخالف لأحكام هذا القانون. المادة - ٦ - ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية. دمشق في ١٣/٧/١٣ هـ ١٤١٣/١/٦ م)).

أيضاً، بالنسبة للعاملين في الحقل القضائي، من محامين وقضاة، وهم يعالجون قضية منازعات الضرائب والرسوم، وتحديد جهة الاختصاص القضائي التي يجب أن تنظر في هذه المنازعات^١.

ويبدو أنّ هناك حالة من التعقيد التشريعي في تحديد الاختصاص، ذلك أنّ الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرسوم موزع بين القضاء العادي والقضاء الإداري بموجب ثلاثة قوانين، وهي: القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م والقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م والقانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو: ما هو المقصود بعبارة الأساس القانوني للتكليف (the legal basis of tax commission) الواردة في القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م؟

إنّ عبارة الأساس القانوني للتكليف في منازعات الضرائب والرسوم لها مفهومان لتفسيرها^٢:

المفهوم الأول: ضيق يقوم على أساس خضوع أو عدم خضوع المكلف للضريبة المفروضة عليه، أي البحث في صحّة التكليف وجوداً وعملاً وبذلك ينحصر اختصاص القضاء الإداري بالبحث فيما إذا كان المكلف خاضعاً للضريبة أم لا، فإذا تبين له أنّ المكلف خاضع للضريبة المفروضة عليه وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، فإنّ قرار اللجنة المالية أو اللجنة الإدارية ذات الاختصاص القضائي يكون غير قابل للطعن به أمام القضاء الإداري، ولا ينعقد الاختصاص لمجلس الدولة لممارسة الرقابة عليه والعكس صحيح، وبهذا المفهوم أخذ المشرع السوري كما بيّناه سابقاً^٣.

المفهوم الثاني: واسع يقوم على أساس أنّ اختصاص القضاء الإداري لا ينحصر فقط بالبحث في كون المكلف خاضعاً للضريبة وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة أم لا، بل إنّ اختصاصه يتجاوز هذه الحالة إلى البحث في كون الإجراءات التي قامت بها اللجان المالية والنقاط التي استندت إليها والقرار الصادر عنها بهذا الشأن موافقة للأصول والقانون أم لا، وعليه يحقّ للقاضي الإداري أن ينظر ويبتّ قرارات اللجان المالية حتى وإن كان المكلف خاضعاً للضريبة المفروضة عليه وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، فإذا كان القرار الصادر عن هذه اللجان مشوباً بالخطأ؛ كأن تكون هذه القرارات صادرة عن لجنة مؤلفة

^١ - أ. بشار المنجد، مرجع سابق، ص ١٣٨.

^٢ - انظر في ذلك:

- عاصم فارس عبيد: اختصاصات مجلس الدولة المتعلقة بالضرائب والرسوم، بحث قانوني مقدم إلى نقابة المحامين - فرع دمشق، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بأشراف الأستاذ المستشار عامر الخطيب رئيس مجلس الدولة السوري السابق، بدون تحديد لدار النشر وتاريخه، ص ٤٥.

- محمد حسام شويكي: الاعتراض على التكليف الضريبي بين القضاء الإداري واللجان المالية المتخصصة، بحث قانوني مقدم إلى نقابة المحامين - فرع دمشق، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بأشراف الأستاذ المستشار عامر الخطيب رئيس مجلس الدولة السوري السابق، عام ١٩٩٩م، منشورات البلخي - دمشق، ص ٥٨ - ٦٠.

^٣ - راجع في ذلك ما سبق شرحه في الصفحة ٥٨ وما بعدها من هذا البحث.

خلافاً للقانون أو أنّ اللجنة المالية قد حدّدت الأرباح مباشرة، بالرغم من أنّ المكلف قد قدّم الوثائق أو البيانات التي أوجبها قانون الدّخل ووفقاً للشروط المحدّدة.

أمّا مجلس الدولة السوري فقد اجتهد على وضع بعض المعايير لتحديده وتوضيح مفهوم عبارة الأساس القانوني للتكليف في منازعات الضرائب والرّسوم، ومنه اجتهاد المحكمة الإدارية العليا الذي انتهى إلى أنّ المقصود بالأساس القانوني للتكليف، هو أنّ المدعي مكلف أو غير مكلف بالضريبة أصلاً^١ أو أن يجادل المكلف بعدم كون نشاطه مطرحةً صحيحاً بالضريبة أو الرّسم^٢، أو أنّ محور النزاع يدور حول صحّة التكليف الضريبي أو نفيه، وليس حول مقدار الضريبة بحدّ ذاتها^٣.

وفي اجتهاد آخر لها عام ١٩٩٧م قضت فيه^٤: ((إنّ النزاع بين الدوائر المالية والمكلف بضريبة الدّخل على الأرباح الناجمة عن تجارة العقارات حول تاريخ شرائه للعقارات المذكورة، هو نزاع يتعلّق حول تحديد الأساس القانوني للتكليف)).

كما ذهبت محكمة القضاء الإداري في اجتهاد لها عام ٢٠١٠م قضت فيه^٥: ((إنّ النزاع المتمثّل بصحة أو عدم صحة تبليغ الأوراق المالية والإنذارات هو نزاع يتعلّق بالأساس القانوني للتكليف ويختصّ به مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري ما دام هذا الإجراء أدى إلى صدور قرار نهائي بفرض الضريبة)).

وفي اجتهاد آخر لها^٦: ((ومن حيث إنّ ثبوت مخالفة الإدارة لأحكام المادتين ٣ و ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٩٨ لعام ١٩٦٥م فيما تضمنه من إجراءات أساسية في التمديد والإعلام عن العقارات التي تخضع للتكليف بمقابل التحسين، إنما يجعل قرارها بإخضاع عقار الجّهة المدعية للتكليف برسم مقابل التحسين مخالفاً للأصول والقانون ومتعين الإلغاء، ولا يغير من هذه النتيجة ما خلصت إليه

^١ - القرار رقم ٢٥٣ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطّعن ١٥٢١ لعام ١٩٩٥م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٥م، ص ٥٦-٥٧.

^٢ - حكم محكمة القضاء الإداري رقم ٣ قضية ٥٩ لعام ١٩٧٨م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية لعام ١٩٨٧م، ص ٣٠٩، مشار إليه في: أ. بشار المنجد، مرجع سابق، ص ١٣٩.

^٣ - القرار رقم ١٣٤ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطّعن ٢١٨ لعام ١٩٩٥م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٩م، ص ٤٧٣.

^٤ - القرار رقم ٢٨٨ / ١ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطّعن ٤٤٨ لعام ١٩٩٧م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٧م، ص ٥١٤-٥٢٠.

^٥ - القرار رقم ٥/٣١٨٥ في الدعوى رقم أساس ٥/٦٦٥٢ لعام ٢٠١٠م الصادر عن محكمة القضاء الإداري، مصدّق من قبل دائرة فحص الطعون بالقرار رقم ١/٤٩٨ ط أساس ٥١٧٨ تاريخ ٢٠١١/٥/١١م (غير منشور).

^٦ - القرار رقم ٥/٣٠٠٩ في الدعوى رقم أساس ٥/٢٨٥٩ لعام ٢٠١٠م الصادر عن محكمة القضاء الإداري، مصدّق من قبل دائرة فحص الطعون بالقرار رقم ٢/٢١٤٣ ط أساس ٤٩١٦ تاريخ ٢٠١١/٧/١٧م (غير منشور).

الخبرة الفنية من توافق مبلغ الرّسم المفروض مع أحكام القانون من حيث المقدار باعتبار ذلك أمراً سابقاً لأوانه طالما أنّ إجراءات فرض هذا الرّسم لا تتفق مع أحكام القانون)) .

وبناء على ما تقدم ذكره، نجد أنّ مجلس الدولة السوري قد أخذ بالمفهوم الواسع لعبارة الأساس القانوني للتكليف في منازعات الضرائب والرسوم؛ بحيث إنّه يقبل الدّعى في منازعات الضرائب والرسوم إذا كان التكليف أو التحصيل مخالفاً للأصول والقواعد القانونية النّافذة.

وهنا لا بدّ من التنويه أنّ المجادلة في مقدار الضريبة أو الرّسم، وهو ما امتنع مجلس الدولة عن إقرار اختصاصه بالنظر فيه، فهي تقع على صحّة مقدار الفرض، أي أنّ مطرح الضريبة متوافقاً مع القانون والأصول، إلّا أنّ المنازعة تقع على المقدار، وهي تهدف إلى إثبات عدم صحّة هذا المقدار فحسب^١.

إلّا أنّه وعلى الرغم من ذلك، نجد أنّ المحكمة الإدارية العليا قضت في اجتهاد لها عام ٢٠١٠م^٢: ((.....ومن حيث إنّ وقائع القضية تتحصل _ حسبما استبان في الأوراق _ بأنّ وكيل الجهة المطعون ضدها، كان قد تقدم بتاريخ ١٨/٨/٢٠٠٣، بدّعى أمام محكمة القضاء الإداري قائلاً: إنّ أفراد الجهة المدعى عليها يملكون شقق سكنية في العقار رقم ١٠٥ تنظيم غربي أبو رمانة، والذي جرى تنظيمه تحت الرقم ٤٤٠٨ حيث تملك الجهة المدعية ((ع)) المقسم الثاني والذي يتألف من الشقة في الطابق الأرضي ويملك بقية أفراد الجهة الدعية شقق أخرى بذات العقار، وقد قام المدعون بتأجير هذه الشقق إلى سفارات أجنبية متعددة، وفق بدل إيجار سنوي مصرح به إلى الدوائر المالية، ولعد قناعة هذه الدوائر بصحة البدلات المصرح عنها، فقد اعترضت عليها أمام اللجنة الاستئنافية، حيث انتهت إلى تعديل هذه البدلات، الأمر الذي دفع بالجهة المدعية إلى إقامة هذه الدّعى.

ومن حيث إنّ هذه المحكمة قررت إجراء خبرة فنية بمعرفة ثلاثة خبراء لتقدير بدل الإيجار موضوع الدّعى بعد مراعاة موقع العقار ومساحته وأجر مثله للأجانب خلال فترة سريان العقد محل التكليف، وقد تقدم السادة الخبراء الذين نهضوا بمهمة الخبرة بتقرير مؤرخ في ٧ / ٩ / ٢٠٠٩ خلصوا من خلاله إلى تحديد بدل الإيجار عن الفترة من عام ١٩٨٥ وحتى عام ٢٠٠٢ على النحو التالي:

.....

^١ أ. بشار المنجد: منازعات الضرائب والرسوم ومشكلة الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري، مقالة منشورة في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٣م، ص ١٣٩.

^٢ قرار رقم ٢/٨٧ أساس ١١٦٣، الصادر عن المحكمة الإدارية العليا بتاريخ ٢٠١٠/٢/٣م، (غير منشور).

واستناداً إلى تقرير الخبرة الثلاثية قضت المحكمة بإلزام الإدارة المدعى عليها بإعادة التكاليف المستوفى على نحو يصبح بدل الإيجار لعقار المدعية وفقاً لما جاء بتقرير الخبرة)).

ويبدو أنّ مسلك مجلس الدولة السوري في هذا الاتجاه يمكن تبريره في إيمانه الراسخ بضرورة أن ينعقد اختصاصه بنظر هذه المنازعات، ذلك أنّه على الرغم من كونها منازعات حسابية بحتة، إلا أنّها تعدّ منازعات إدارية، فربط الضريبة إنّما يكون بقرار إداري صادر عن جهة الإدارة، يضاف إلى ذلك أنّ مقدار الضريبة كثيراً من الأحيان ما يكون مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالأساس القانوني للتكليف.

ثانياً_ الطعن في الأحكام الصادرة في دعاوى الضرائب والرسوم:

إنّ الأحكام الصادرة عن محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية ومحكمة البداية المدنية (في المحافظات التي لم يتمّ إحداث محاكم إدارية فيها) في منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية، جميعها تقبل الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا التي تعدّ بمثابة محكمة قانون وموضوع؛ إذ يترتب على رفع الطعن أمامها طرح المنازعة برمتها بما تتضمنه من وقائع أو مسائل قانونية^١.

ويكون لذوي الشأن ولرئيس هيئة مفوضي الدولة أن يطعن في الأحكام الصادرة عن محكمة القضاء الإداري أو المحاكم الإدارية في هذه المنازعات خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم أمام المحكمة الإدارية العليا، وذلك في الأحوال الآتية^٢:

- ١- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله.
- ٢- إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم.
- ٣- إذا صدر الحكم خلافاً لحكم سابق حاز قوة الشيء المحكوم فيه سواء دفع بهذا الدفع أم لم يدفع.

أمّا القرارات التي تصدرها محكمة البداية المدنية بهذا الشأن، فنخضع للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال مهلة ثلاثون يوماً، وذلك وفقاً للشروط والأسس الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف^٣.

ويبدو أنّ الاختصاص الشامل للمحكمة الإدارية العليا في نظر كافة الطعون الموجهة إلى الأحكام الصادرة عن محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية في المنازعات الإدارية بما فيها منازعات

^١- ببيوني عبد الله عبد الغني: القضاء الإداري، الطبعة الثالثة، عام ٢٠٠٦م، منشأة المعارف بالإسكندرية، ص ٣٨٦.

^٢- المادة ١٥ من قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.

^٣- الفقرة (ج - ٢) المادة ٤ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

الضرائب والرسوم، إضافة إلى عدم تأهيل قضاة هذه المحكمة للنظر في منازعات الضرائب والرسوم؛ أدى إلى إطالة أمد الفصل في الطعون الموجهة إلى منازعات الضرائب والرسوم^١.

ثالثاً_ وقف تحصيل الضريبة:

الأصل المقرر في التشريع الضريبي أنّ الضريبة واجبة الدفع بتحقق الواقعة المنشئة لها، والاعتراض عليها أمام اللجان الإدارية المتخصصة لا يوقف تحصيلها، وهو ما يعبر عنه بالمبدأ القائل: ((الدفع ثم المعارضة)).

ويبدو أنّه من خلال استقراء نصوص قوانين الضرائب والرسوم، نجد أنّ قاعدة الاعتراض لا يوقف التحصيل قد وردت في بعض الضرائب المعترض عليها، (كما هو الحال في الاعتراض أمام لجنتي الطعن و إعادة النظر على ضريبة الأرباح الحقيقية^٢ أو على ضريبة الرواتب والأجور، أو الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية المختصة على ضريبة البيوع العقارية^٣). ولم ترد في بعضها الآخر، (كما هو الحال في الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية المختصة على ضريبة الإنفاق الاستهلاكي^٤، أو على ضريبة ريع العقارات والعرضات^٥)، ومن ثمّ يمكن القول أنّ هذه القاعدة ليست عامّة تطبق على جميع الضرائب والرسوم، وإنّما محصورة على تلك التي ينصّ المشرع على أنّ الاعتراض عليها لا يوقف تحصيلها.

بيد أنّ مبدأ الدفع ثمّ المعارضة ينطوي في حقيقته، على تقييد لحقّ المكلف في الطعن بالربط إلّا بعد سداد الضريبة المتنازع عليها، ولذلك قضت المحكمة الدستورية العليا في إيطاليا_ في حكمها الصادر بتاريخ ٣١ / ٣ / ١٩٦١- بأنّ مبدأ الدفع ثمّ المعارضة يخالف أحكام كلّ من المواد ٣ و ٢٤ و ١١٣ من الدستور الإيطالي، والتي تقضي الأولى منها بالمساواة بين جميع المواطنين أمام القانون، وتقضي الثانية

^١ - بلغ عدد الطعون المنظورة أمام المحكمة الإدارية العليا لعام ٢٠١٠م (١٠١٦١) طعن، وتمّ حسم ٥٥٤٧ طعن خلال عام ٢٠١٠م، حيث تعقدت الجلسات وعلى قوس المحكمة ما يزيد عن ٤٠٠ دعوى وتوجّل الدعوى إلى ما يزيد عن ثلاثة أشهر، بينما وصل عدد الدعاوى لدى محاكم القضاء الإداري لعام ٢٠١٠ م إلى ٩٩٤٩ دعوى، وتمّ حسم ٣٢٥١ دعوى لعام ٢٠١٠م، انظر: د. زكريا محمود رسلان: إجراءات دعوى الإلغاء أمام مجلس الدولة السوري، رسالة دكتوراه_ جامعة حلب، عام ٢٠١١م، ص ٣٩.

^٢ - انظر: الفقرة أ المادة ٣٤ و المادة ٣٨ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.

^٣ - انظر: المادة ٢ من المرسوم التشريعي ٥٢ لعام ٢٠٠٦.

^٤ - انظر: المرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤م.

^٥ - انظر: المرسوم التشريعي ٥٣ لعام ٢٠٠٦.

بأحقية كل مواطن في الالتجاء إلى القضاء، وتقضي الثالثة بأحقية كل مواطن في الطعن أمام القضاء في القرارات أو التصرفات الصادرة من جهات الإدارة العامة^١.

واستثناء من هذا المبدأ أجاز القضاء الإداري السوري في أحكامه وقف تنفيذ قرار تحصيل الضريبة وفقاً للشروط المقررة لوقف تنفيذ القرارات الإدارية بصفة عامة^٢، حيث ذهبت محكمة القضاء الإداري في قرار لها لعام ٢٠١١ قضت فيه^٣: ((تقدّم وكيل الجهة المدعية طالباً وقف تنفيذ قرار التحصيل وإلغاء تكليفه الضريبي بضرية فروغ على المكاتب العائدة له في منطقة البوابة بدمشق..... وبما أنّ المحكمة بما لها من سلطة التقدير وجدت أنّ شرطي وقف التنفيذ متوافران في الطلب وهما جدية الطلب ونتائج يتعدّر تداركها، لذلك قرّرت المحكمة وقف تنفيذ القرار المشكو منه لحين البتّ بأساس الدعوى)).

كما جاء في حيثيات قرار صادر عن المحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٧^٤: ((ويتاريخ ٢٣ / ٧ / ١٩٩٥ قضت محكمة القضاء الإداري بقرارها رقم ٣١٦ / ٢ م برفض طلب وقف التنفيذ إلا أنّ المحكمة الإدارية العليا بقرارها رقم ١٧٠ / ١ الصادر بتاريخ ٢٢ / ٧ / ١٩٩٦ في الطعن رقم ٨٧٨ لسنة ١٩٩٦ قضت بإلغاء الحكم الطعين وقبول طلب وقف التنفيذ شكلاً وموضوعاً ووقف تحصيل الضريبة من المدعي لحين البتّ بأساس النزاع...)).

إلا أنّه يؤخذ على المشرّع السوري أنّه حصر سلطة وقف التنفيذ بالمحكمة المختصة الناظرة في الدعوى دون سواها^٥، ويتجلى هذا العيب من خلال القضية التالية والتي عرضت على محكمة القضاء الإداري في دمشق، وتلخّص في أنّ المدعية أقامت دعواها أمام القضاء الإداري طالبة إلغاء الحجز

^١ انظر في ذلك: د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٢٥٥.
ولابدّ من الإشارة هنا إلى أنّ المواد ٣ و ٢٤ و ١٣٣ من الدستور الإيطالي تقابل ف٣ من المادة ٣٣ و ف٣ و ٤ من المادة ٥١ على التوالي من الدستور السوري، حيث تنصّ الفقرة ٣ من المادة ٣٣ من الدستور السوري على: ((المواطنين متساوون في الحقوق والواجبات، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة)) . كما تنصّ المادة ٥١ من الدستور السوري على: ((٣- حق التقاضي وسلوك سبل الطعن والمراجعة والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون، وتكفل الدولة المساعدة القضائية لغير القادرين وفقاً للقانون. ٤- يحظر النصّ في القوانين على تحصيل أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء)).

^٢ د. منى إدلبي: الدعوى الضريبية في سورية، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، ٢٠١١م.

تنصّ المادة ٢١ من قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م على أنّه: ((لا يترتب على رفع الطلب إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذه إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورات المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعدّر تداركها)).

^٣ القرار رقم ٣٠٠ / ٥ لعام ٢٠١١م الصادر عن محكمة القضاء الإداري (غير منشور).

^٤ القرار رقم ١/١٩٤ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطعن ١٦٩٢ لعام ١٩٩٧م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٧م، ص ٥١٠.
^٥ انظر: المادة ٣٤ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته.

الذي قامت مديرية مالية حلب بإلقائه على بدل فروغ الكازية، وأثناء النظر بالدعوى فوجئت الجهة المدعية بإصدار الجهة المدعى عليها قرار بيع بالمزاد العلني رقم ١٩٣٠٣ / ٥ / ٣ تا ٢٧ / ٦ / ٢٠٠١ على الأموال المحجوزة وعلى بدل فروغ الكازية، وحددت يوم الاثنين في ١٦ / ٧ / ٢٠٠١ موعداً لجلسة البيع بالمزاد العلني، ونظراً لأن الإدارة أصدرت قرارها قبل انتهاء العطلة القضائية بيومين وقد حددت البيع بعد يوم واحد من انتهاء العطلة القضائية، ومن المعروف ما استقر عليه العمل لدى القضاء الإداري بأن تعقد جلساته أسبوعياً، وتوقف الجلسات أثناء العطل القضائية، وبعد انتهاء العطلة القضائية بأسبوع، تقدمت إدارة قضايا الدولة بمذكرة أرفقت معها محضر جلسة البيع بالمزاد العلني للعقار التي تطلب الجهة المدعية إلغاء الحجز عليه والتست رفض الدعوى، أصدرت محكمة القضاء الإداري قرارها برفض الدعوى بعد أن أضحت غير ذات موضوع وتم تصديق القرار لدى المحكمة الإدارية العليا^١.

رابعاً_ استنفاد المرحلة الإدارية:

لم ينصّ المشرع في سورية صراحة على إلزامية الطريق الإداري، بحيث لا يجوز تجاوزه برفع دعوى مباشرة أمام القضاء.

إلا أنه يمكن استنتاج ذلك من خلال نصّ المادة ٤٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته، التي تنصّ على أنه: ((يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص)).

والمفهوم المخالفة فإنه لا يجوز الطعن - من الناحية القانونية - بغير قرارات لجان إعادة النظر، أي لا يجوز الطعن أمام القضاء قبل الطعن الإداري.

وإذا كان هذا موقف المشرع السوري، فللقضاء الإداري السوري موقف آخر:

فقد ذهبت محكمة القضاء الإداري في قرار لها عام ١٩٧٧م إلى أنه^٢: ((من طوبى بضريبة أو رسم يعارض في أساس تكليفه فإن له أن يلج باب القضاء طالباً ابتداء وانتهاء، سواء قصد لجان فرض الضريبة أمام لجان إعادة النظر أو لم يقصد)).

^١ - قرار محكمة القضاء الإداري رقم ١/٢٦٨ في القضية ١/١٧٢٢ جلسة ٢٣/٣/٢٠٠٣م، مشار إليه في د. زكريا محمود رسلان، مرجع سابق، ص ٢٠١.

^٢ - القرار رقم ٨٢ في القضية رقم أساس ٣٢٤ لعام ١٩٧٧م، مشار إليه في: أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٢٤.

وفي عام ١٩٩٧م جاء في حيثيات قرار صادر عن المحكمة الإدارية العليا: ((ومن حيث إنَّ الجَهة المدعى عليها قد رفضت الدَّعوى طالبت الحكم برفضها موضوعاً بحجَّة أنَّ الجَهة الطَّاعنة تقدّمت باعتراض على التكاليف المؤقتة أمام لجنة فرض الضريبة ولا تزال قيد النَّظر أمام اللجنة ولم يتمَّ تحقيق أي مبلغ ضريبة لدى قسم الجباية لدى المالية فتكون الدَّعوى جديرة بعدم القبول لأنَّها سابقة لأوانها...))

ومن حيث إنَّ الطاعن أوضح في طعنه أنَّ لجنة فرض الضريبة قد نظرت بالاعتراض وأصدرت القرار رقم ٢٧ لعام ١٩٩٥م بطي التكاليف وقد اعترضت الدوائر المالية على قرار لجنة فرض الضريبة أمام لجنة إعادة النَّظر...)).

وقد قضت المحكمة الإدارية العليا من حيث النتيجة بقبول الدَّعوى شكلاً وقبولها موضوعاً ومنع جهة الإدارة الضريبية من مطالبة المدعي بأي تكليف ضريبي، على الرغم من القضية لا زالت منظورة أمام لجنة إعادة النَّظر .

يتبيّن من القرارين السابقين، أنَّ القضاء الإداري السوري لم يشترط استنفاد المرحلة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء المختص.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهمّ الملاحظات التي تمَّ استقراؤها وإيضاحها فيه، تتبلور النتيجة التالية:

أنَّ الطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية، غير كاف في الوقت الحالي للقيام بالمهمة الموكلة إليه على أكمل وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السُّلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال:

عدم وجود جهة قضائية واحدة مختصة بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية، في جميع المراحل التاريخية التي مرّ بها الاختصاص القضائي في نظر هذه المنازعات، الأمر الذي أدّى إلى وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أي من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وما ينجم عنه من أثر في إضاعة وقت المتخاصمين وما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية. إضافة إلى وجود حالة من التعقيد التشريعي في تحديد الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية، حيث يعتبر كلّ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م والقانون

١- مشار إليه في: د. زكريا محمود رسلان، بدون تحديد لرقم القرار وتاريخه، مرجع سابق، ص ٢٠١ .

رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م والقانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م في الوقت الحالي حجر الزاوية المحدد للاختصاص، وبموجبها فإن الاختصاص موزع بين القضاء العادي والإداري. كما إن الاختصاص الشامل للمحكمة الإدارية العليا في نظر جميع الطعون الموجهة إلى الأحكام الصادرة عن محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية في المنازعات الإدارية بما فيها منازعات الضرائب والرسوم، إضافة إلى عدم تأهيل قضاة هذه المحكمة للنظر في منازعات الضرائب والرسوم؛ أدى إلى إطالة أمد الفصل في الطعون الموجهة إلى منازعات الضرائب والرسوم. وأخيراً حصر المشرع السوري سلطة وقف التنفيذ بالمحكمة المختصة الناظرة في الدعوى دون سواها وما ينجم عنه من أضرار لحقوق المكلفين.

المبحث الثاني

آلية حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية

ميّز المشرّع في سورية بين نوعين من منازعات الضرائب الجمركية^١ (Tariff disputes)، أحدهما يتمّ حلّه من خلال التّحكيم وهو إلزامي، والآخر يتمّ حلّه عن طريق القضاء.

وعلى هذا يمكن التمييز بين طريقتين في إنهاء منازعات الضرائب الجمركية في سورية، وهما:

الطريقة الأولى: ويكون عن طريق التّحكيم (Arbitration).

الطريقة الثانية: قضائي، ويكون عن طريق القضاء المختص (القضاء الإداري أو محكمة البداية المدنية أو المحاكم الجمركية)، وفقاً للقوانين المحددة للاختصاص.

وفي هذا المبحث، سوف يتمّ التعرّض لهذين الطريقتين بشيء من التفصيل في مطلبين، وهما:

- المطلب الأول: التّحكيم الجمركي.
- المطلب الثاني: الطريقة القضائية لحلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.

^١ - استخدم المشرّع السوري تعبير الرسوم الجمركية، مخالفاً في ذلك الاتجاه الحديث الذي يعدها من قبل الضرائب الجمركية وينطبق عليها ما ينطبق على الضرائب الأخرى إلا إذا وجد نصّ قانوني مخالف، انظر في ذلك: د. محمد سعيد فرهود: التخصصية والضرائب ((نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت))، مرجع سابق، ص ١٢١.

المطلب الأول

التحكيم الجمركي

نظم المشرع في سورية التحكيم الجمركي (Customs arbitration) ، في قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م، والتعليمات رقم ٢ لعام ٢٠٠٦م الصادرة عن مدير الجمارك العام والتي أوجب المشرع اتباعه في قانون الجمارك المذكور^١، وبموجبه فإن التحكيم الجمركي يجري على درجتين، بحيث يحال النزاع ابتداءً إلى لجنة التحكيم البدائية، والتي تكون قراراتها قابلة للطعن أمام لجنة تحكيم استئنافية وفق شروط معينة، ويحدّد وزير المالية بقرار منه عدد هذه اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها والمكافآت التي تصرف لأعضائها ونفقات التحكيم^٢، وبناء عليه فقد أصدر وزير المالية القرار رقم (١٠٧٠ / ج) تاريخ ١٢/١٠/٢٠٠٦م محددًا فيه هذه اللجان^٣، وسوف يتمّ التعرّض لهذا التحكيم الجمركي وإجراءاته بشيء من التفصيل، وذلك في الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: لجنة التحكيم البدائية.
- الفرع الثاني: لجنة التحكيم الاستئنافية.

^١ - الفقرة أ من المادة ٩٢ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٢ - المادة ٩١ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٣ - ينص القرار رقم / ١٠٧٠ / ج تاريخ ١٢/١٠/٢٠٠٦م على ما يلي: ((إن وزير المالية وبناء على أحكام المادة /٩١/ من قانون الجمارك رقم ٣٨ تاريخ ٦/٧/٢٠٠٦م وبناء على اقتراح مدير الجمارك العام بكتابه رقم ١٤٥٦٤/ت/٢٠٠٣ تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠٦م

يقرر ما يلي :

مادة ١- أ - يكون في مركز كل مديرية من مديريات الجمارك لجنة تحكيمية ابتدائية تشكل وفق أحكام الفقرة ب/ من المادة /٨٩/ من قانون الجمارك، ولجنة تحكيمية استئنافية تشكل وفق أحكام الفقرة أ/ من المادة /٩٠/ من قانون الجمارك .

يشمل اختصاص هاتين اللجنتين النّظر في الخلافات التي تقوم بين دائرة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها في جميع المراكز والأمانات التابعة للمديرية .

ب- يعين المدير الإقليمي المحكم الذي يمثل إدارة الجمارك في اللجنة التحكيمية الابتدائية من لائحة لجان التحكيم الصادرة عن مدير الجمارك العام .

ج - يعين المفوض الدائم (رئيس اللجنة التحكيمية الاستئنافية) المحكم الذي يمثل إدارة الجمارك في اللجنة التحكيمية الاستئنافية من لائحة لجان التحكيم الصادرة عن مدير الجمارك العام .

مادة ٢ - تحدد مكافأة رئيس وأعضاء لجان التحكيم بمبلغ / ١٠٠٠ / ل.س عن كل جلسة من جلسات التحكيم لكل منهم ومهما بلغ عدد جلسات التحكيم .

مادة ٣ - تتألف نفقات التحكيم من المكافأة المنصوص عنها في المادة السابقة ومن تعويضات الانتقال وأجور النقل وأجور التحليل وأجور الخبراء الفنيين عند الاقتضاء وغيرها وتقع جميعها على عاتق الفريق الخاسر .

مادة ٤ - ينهى العمل بالقرار رقم /٥٢/ ج تاريخ ١٩٧٦/٧/٢٩ وتعديلاته

مادة ٥ - ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية ويعمل به اعتباراً من تاريخ نفاذ قانون الجمارك رقم ٣٨ تاريخ ٦/٧/٢٠٠٦م .))

الفرع الأول

لجنة التحكيم البدائية

أولاً- تشكيل لجنة التحكيم البدائية:

تتكون لجنة التحكيم البدائية من محكمين اثنين، يختار أحدهما صاحب البضاعة أو من يمثله، والآخر تختاره الإدارة الجمركية، ويقسم المحكمان اليمين القانونية المنصوص عنها في قانون الجمارك السوري^١، ويجب أن يكونا من ذوي الخبرة والدراية، وإذا امتنع صاحب البضاعة عن تعيين محكمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم محضر الخلاف يعتبر القرار الذي اتخذه مدير الدائرة قطعياً^٢.

ويبدو أنه مما يؤخذ على المشرع هنا، أنه اشترط أن يقوم صاحب البضاعة أو من يمثله بتعيين محكمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم الضبط، بينما لم يرد مثل هذا الشرط على الإدارة، الأمر الذي يلحق ضرراً بصاحب البضاعة، إذا تأخرت الإدارة الجمركية عن تعيين محكمها أو لم تعينه أصلاً.

ويبدو أن المشرع السوري لم يكن موفقاً عندما نصّ على ثنائية تشكيل لجنة التحكيم، كما أنّ النصّ على قابلية القرار الصادر عن هذه اللجنة للاستئناف أمام لجنة التحكيم الاستئنافية لا يغطي هذا العيب، الذي يخالف بالدرجة الأولى قانون أصول المحاكمات المدنية^٣، كما أنه يخالف قانون التحكيم الجديد، الذي يؤكد أنه في حال تعدد المحكمين فيجب في جميع الأحوال أن يكون عددهم وتراً^٤، ومن ثمّ فإنّ الاستئناف في مثل هذه الحالة هو نتيجة طبيعية، لاسيما الاختلاف بين المحكمين، فمحكم من جهة أصحاب البضاعة وآخر من جهة الإدارة، وكلّ سوف يتجه إلى تغليب مصلحة الطرف الذي يحكم عنه، ومن ثمّ إضاعة الوقت والجهد والمال بالنسبة لأصحاب البضاعة، يضاف إلى ذلك أنّ إدارة الجمارك في

^١ - تنصّ المادة ٩٣ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م على أنه: ((يقسم المحكمان وعضوا لجنة التحكيم الاستئنافية أمام رئيس المحكمة الجمركية اليمين القانونية التالية: أقسم بالله العظيم أن أقوم بمهمتي بكلّ تجرد وصدق وأمانه وأن أحفظ سرّ المذكرات)).

^٢ - المادة ٨٩ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٣ - تنصّ المادة ٥١١ من قانون أصول المحاكمات المدنية: ((إذا تعدد المحكمون وجب في جميع الأحوال أن يكون عددهم وتراً)).

^٤ - تنصّ المادة ١٢ من قانون التحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨م: ((١ - تشكل هيئة تحكيم باتفاق طرفي التحكيم من محكم واحد أو أكثر فإذا لم يتفقا كان عدد المحكمين ثلاثة.))

^٢ - إذا تعدد المحكمون وجب أن يكون عددهم وتراً، وإلا كان التحكيم باطلاً ((.))

سورية قد درجت على أن تعين محكميها من موظفيها^١، عملاً بالقرار رقم ١٠٧٠ لعام ٢٠٠٦ الصادر عن وزير المالية^٢، ومن ثم يشكّ في حياد محكميها واستقلالهم عن إدارة الجمارك.

وبالرجوع إلى قانون الجمارك نجد أن المشرع أطلق على المحكم تسمية الخبير^٣، وإذا كان المحكم خبيراً فإن قانون الخبرة منع الموظف أن يعمل خبيراً للدائرة التي تكون طرفاً في هذا التحكيم^٤.

ولم يشترط المشرع في قانون الجمارك شروطاً خاصة بالمحكم، وإنما اكتفى بالنص على أن تقوم الإدارة بإحالة الخلاف إلى لجنة بدائية مؤلفة من محكمين من ذوي الخبرة.

وبالرجوع إلى قانون أصول المحاكمات المدنية الذي أوجب المشرع أن تحدّد إجراءات التحكيم بما يتفق معه^٥، نجد أنه اشترط في المحكم أن لا يكون قاصراً أو محجوراً عليه أو محروماً من حقوقه المدنية^٦.

ومن ثم فإنّه يشترط في المحكم، الخبرة والحياد والأهلية الشخصية والقانونية .

ثانياً_ اختصاص لجنة التحكيم البدائية:

حصر المشرع السوري في قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ اختصاص لجنة التحكيم البدائية بالنظر في^٧ :

- الخلاف الذي يحصل بين صاحب البضاعة وإدارة الجمارك حول نوع البضاعة أو قيمتها أو منشئها.
- الاعتراض على قرار التحليل، وتبّت بالخلاف بعد الاستئناس برأي محلّل أو أكثر تختاره اللجنة.

وبناء على ذلك قضت الغرفة الجمركية لمحكمة النقض في اجتهاد لها ذهبت فيه^١:

^١ - المحامي عبد الله خليل: التنازع بالتحكيم بين ما ورد في قانون الجمارك رقم ٣٨ / ٢٠٠٦ وبين ما ورد في القانون رقم ٤ / ٢٠٠٨ الخاص بالمنازعات المدنية والاقتصادية والتجارية، مقالة منشورة في: مجلة المحامون الأعداد ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦ لعام ٢٠١٣، السنة ٦٨، ص ٧١.

^٢ - أنظر: الفقرات ب و ج من المادة رقم ١ من القرار ١٠٧٠ / ج لعام ٢٠٠٦، الصفحة رقم ٧١ الهامش من هذا البحث.

^٣ - تنص الفقرة أ من المادة ٩٢ من القانون رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ على أنه: ((تحدد إدارة الجمارك..... وتنظيم المستندات اللاحقة لرأي الخبيرين أو قرار اللجنة)).

^٤ - الفقرة ب من المادة ٦ من القانون رقم ٤٢ لعام ١٩٧٩م.

^٥ - الفقرة أ من المادة ٩٢ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٦ - انظر: المادة ٥٠٨ من قانون أصول المحاكمات المدنية رقم ٨٤ لعام ١٩٥٣م.

قارن: المادة ١٣ من قانون التحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨م.

^٧ - انظر: المادتين ٨٢ و ٨٩ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

((١)) إنَّ القول الفصل بتحديد المواصفات في حال الخلاف عليها هو لجنة التحكيم الجمركية وإنَّ قرارها هذا ملزم للطرفين والمحكمة على حد سواء ويتعين الفصل بالدعوى على أساسه.

(٢) في الخلاف على المواصفات لا يجوز اللجوء إلى الخبرة القضائية ويترتب على المحكمة أن توقف الدعوى وتحيل الخلاف في شأن المواصفات إلى لجنة التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك ((.

وفي اجتهاد آخر قررت المحكمة^٢ :

((إنَّ تقدير قيمة البضاعة عن طريق الخبرة يخالف أحكام المادة (٧٤) من قانون الجمارك التي أتت على أنه: في حال قيام خلاف بين أصحاب العلاقة والجمارك حول قيمة البضاعة، يثبت الخلاف في محضر ويحال إلى لجنة تحكيمية ثنائية من ذوي الخبرة يعين كل من الطرفين أحدهما، وقرارها قابل للاستئناف أمام لجنة تحكيمية ثلاثية، وقرار اللجنة التحكيمية الاستئنافية حجة يتمتع بقوة القضية المقضية، وأنه لا يوجد في قانون الجمارك سوى هذه المؤسسة لتحديد القيمة، لذلك فإن ما ورد فيها من أحكام وإجراءات يعتبر قاعدة عامة لتحديد القيمة ملزمة لسائر الأطراف، وتطبق على جميع المخالفات سواء كانت البضاعة المحجوزة مستوردة أو مصدرة بموجب بيانات جمركية أو بدون بيانات جمركية، مما يحول ضمن حدود الإمكان من التعسف في تقدير القيمة، أو المحاباة في تقديرها، وبذلك يكون قانون الجمارك قد حجب عن القضاء صلاحية إجراء الكشف والخبرة على البضائع المحجوزة لتقدير القيمة)).

وفي اجتهاد آخر لها^٣ :

((إنَّ المشرع حجب عن القضاء صلاحية اللجوء إلى الخبرة القضائية لتقدير قيمة البضاعة المخالفة، وأنَّ ذلك بمرجع خاص هو مرجع التحكيم الجمركي.

ما يدلّ على أنّ القول الفصل بتقدير قيمة البضاعة في حال الخلاف عليها هو للجنة التحكيم الجمركية، وإنَّ قرارها ملزم للطرفين وللمحكمة على حدّ سواء، ولا يجوز اللجوء إلى الخبرة القضائية

^١ - نقض رقم ٢٠٦٦ أساس ١٦٢٨ تاريخ ٣١ / ١٠ / ١٩٨٣م، منشور في: مجلة القانون لعام ١٩٨٤م، ص ٣٧٨.
^٢ - نقض رقم ١١٨٦ أساس ٤٩٠ تاريخ ٤ / ٦ / ١٩٨٣م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٣م، ص ١٣٦٢.
^٣ - نقض رقم ٩٤٣ أساس ١٧٧٠ تاريخ ١١ / ٥ / ١٩٨٣م، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٣م، ص ١٠١٤، والطعن واقع نفعاً للقانون.

لتحديد قيمة البضاعة المخالفة، فالقاعدة العامة هي تقدير القيمة عن طريق التّحكيم ولجميع أنواع المخالفات الجمركية)).

ولا بدّ من الإشارة أخيراً إلى أنّ اختصاص لجنة التّحكيم في نظر الخلاف الذي يحصل بين صاحب البضاعة وإدارة الجمارك حول نوع البضاعة أو قيمتها أو منشئها إلزامي، سواء أكانت البضاعة نظامية أو مهزّبة، إلّا أنّه في حالة كون البضاعة نظامية فإنّه يجب أن تتوفر عدة شروط لكي يكون اختصاص لجنة التّحكيم إلزامياً، وهي:

- إذا كان من شأن قرار مدير الدائرة في هذا الخلاف أن يربّط على عاتق صاحب العلاقة مع فرق في الرّسوم والضرائب الأخرى مبلغ يزيد على ٥٠٠٠ ل.س.
- إذا كان القرار المذكور يؤدّي إلى منع البضاعة، وكانت قيمتها تزيد على ٢٥٠٠٠ ل.س.
- أن يقوم صاحب البضاعة بتعيين محكّمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم المحضر.

فإذا لم تتوفر أحد هذه الشروط، اعتبر قرار مدير دائرة الجمارك فيها قطعياً وملزماً لصاحب البضاعة.

ويبدو أنّ مسلك المشرّع السوري في النصّ على التّحكيم، وجعله طريقاً إلزامياً من أجل النّظر في بعض المنازعات الجمركية، هو مسلك منتقد، وذلك لأنّ الأصل في التّحكيم أن يكون اختيارياً ويكون بناء على اتفاق الطرفين وقبول كلّ منهما به، وإنّ المشرّع احترم إرادة الطرفين عندما أنزل العقود المبرمة بينهما بصورة صحيحة منزلة القانون بالنسبة إليهما، وهذا المبدأ جاءت على ذكره الفقرة الأولى من المادة ١٤٨ من القانون المدني، إذ نصّت: ((العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلّا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التي يقررها القانون)).

ثالثاً_ الإجراءات المتّبعة أمام لجنة التّحكيم البدائية.

ذهب المشرّع السوري إلى أنّ إجراءات التّحكيم تحددها إدارة الجمارك بما يتفق مع قانون أصول المحاكمات المدنية^١، وبناء عليه فقد أصدرت إدارة الجمارك التعليمات رقم ٢ لعام ٢٠٠٦ محدّدة فيها إجراءات التّحكيم. ومن ثمّ فإنّه تتبّع الإجراءات المنصوص عليها في هذه التعليمات، وكلّ ما لم ينصّ عليه يرجع فيه إلى قانون أصول المحاكمات المدنية.

^١ - الفقرة أ من المادة ٩٢ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ م.

ويبدو أنه على إدارة الجمارك في سورية بعد إلغاء المواد ٥٠٦ إلى ٥٣٤ من قانون أصول المحاكمات المدنية المنظمة لقضايا التحكيم بصدور قانون التحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨^١، أن تلغي التعليمات رقم ٢ لعام ٢٠٠٦، وتصدر تعليمات جديدة تتفق مع البديل الذي حلّ محلها وهو القانون رقم ٤ لعام ٢٠٠٨^٢، ولا سيما أن القانون الأخير نصّ على أن أحكامه تسري على أيّ تحكيم يجري في سورية^٣.

أ_ اجتماع المحكمين.

بعد وصول اضبارة التّحكيم مكتملة الشروط المنصوص عليها في القانون وبتعليمات الإدارة، يقوم مدير الدائرة بتحديد اسم محكم الإدارة، ويقوم صاحب العلاقة بتحديد محكمه خلال الثمانية أيام، ويقوم مدير الدائرة بتحديد موعد اجتماع لجنة التّحكيم على ألا يتجاوز الموعد خمسة عشر يوماً من تاريخ تسمية الإدارة محكمها، ويجب أن يكون مكان اجتماع المحكمين في مقرّ دائرة الجمارك.

تجتمع اللجنة التّحكيمية ثم تقوم بدراسة الخلاف ولها الحقّ أن تستعين بمن تراه من الخبراء للوصول إلى إعطاء القرار في الخلاف، بعد أن يقوم المحكمان بحلف اليمين القانونية أمام المحكمة الجمركية، عملاً بأحكام المادة ٩٣/ من قانون الجمارك بأن يقوموا بمهمتهما بكلّ تجرد وصدق وأمانة، وأن يحفظا سرّ المذكرات.

وفي حال استنكاف أحد المحكمين عن حضور جلسة التّحكيم أو قام مانع من مباشرته مهامه، فعلى الجّهة التي عينت هذا المحكم أن تعين بديلاً عنه خلال خمسة أيام.

وفي حال استنكاف هذه الجّهة عن تعيين البديل تقوم إدارة الجمارك بالطلب من المحكمة الجمركية باعتبارها صاحبة الاختصاص بتعيين بديل عن المحكم المتغيّب.

ب_ قرار لجنة التّحكيم البدائية^٤.

تجتمع لجنة التّحكيم البدائية في مقرّ دائرة الجمارك المختصة في الموعد الذي يحدّده مدير دائرة الجمارك، ويعرض على اللجنة محضر ضبط تثبیت الخلاف ومحضر ضبط أخذ العينات وجميع

^١ - تنصّ المادة ٦٤ من القانون رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ على أنه: ((تلغى المواد ٥٠٦ إلى المادة ٥٣٤ من قانون أصول المحاكمات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤ لعام ١٩٥٣...)).

^٢ - المحامي عبد الله خليل، مرجع سابق، ص ٧١.

^٣ - تنصّ الفقرة ١ من المادة ٢ من القانون رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ على أنه: ((مع عدم الأخلال بالاتفاقيات الدولية المعمول بها في الجمهورية العربية السورية تسري أحكام هذا القانون على أي تحكيم يجري في سورية.....)).

^٤ - انظر: الملحق رقم (٣) نموذج عن محضر لجنة تحكيم بدائية.

المستندات الأخرى مع العينات، فتطلع اللجنة على هذه الوثائق والمعلومات الموجودة في الاضبارة والمبرزة سواء من مكتب الجمارك أو من قبل صاحب العلاقة، ولا يحق لصاحب البضاعة وجهاز الكشف حضور عمليات التّحكيم، وإذا اتفق المحكّمان في الرأي يدون رأيهما في الخلاف المطروح أمامهما في محضر ضبط.

ويبلغ قرارهما إلى كلّ من الطرفين بالطرق المقبولة قانوناً، وإذا لم يعترض عليه أيّاً منهما خلال خمسة أيام من تاريخ التبليغ يعتبر القرار قطعياً تتابع المعاملة مسارها الطبيعي.

أما إذا اختلف المحكّمان في الرأي، فيدوّن محضر الضبط ويبين فيه كلّ منهما رأيه معللاً، ويبلغ الضبط إلى كلّ من الطرفين، وتحال اضبارة الخلاف إلى اللجنة التّحكيمية الاستئنافية خلال خمسة أيام من تاريخ التبليغ، وكذلك الأمر عندما يستأنف أحد الطرفين قرار اللجنة التّحكيمية، وذلك وفق ما ورد في نص المادة (٨٩ / ج) من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦.

وأخيراً لا يجوز للجنة التّحكيم البدائية البحث إلا في الناحية المعروضة عليها فقط، وليس لها أن تقرّر إلا في المسائل الواقعية فقط، ولما كان قرارها لا يصدر إلا بسبب الخلاف التّاجم عن البضاعة، فلا يمكن أن يخلق سابقة يمكن الاحتجاج به في قضية أخرى، وإذا عرضت على لجنة التّحكيم مسألة أولية خارجة عن اختصاص اللجنة، مثال وثيقة مطعون بتزويرها، فيجب على اللجنة أن توقف عملها إلى أن يصدر حكم نهائي في تلك المسألة.

الفرع الثاني

لجنة التحكيم الاستئنافية

أولاً- تشكيل لجنة التحكيم الاستئنافية واختصاصها:

تتكون لجنة التحكيم الاستئنافية من مفوض دائم يعينه وزير المالية بقرار منه رئيساً وعضوين أحدهما يمثل إدارة الجمارك يختاره المدير العام أو من يفوضه، والآخر يختاره صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً^١.

ويقسم عضو لجنة التحكيم الاستئنافية أمام رئيس المحكمة الجمركية المختصة اليمين القانونية المنصوص عنها في قانون الجمارك، أما المفوض الذي يعينه الوزير، فيقسم هذه اليمين أمام رئيس محكمة الاستئناف المدنية في المحافظة^٢.

ومما يؤخذ على تشكيل هذه اللجنة أنّ أعضائها يمثلون جهة الإدارة، وبذلك لا يتسم بسمة الإنصاف^٣، ومن ثم يشك في حيادها.

أما اختصاص لجنة التحكيم الاستئنافية فهو النظر في الاستئناف المقدم من قبل إدارة الجمارك، أو صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً^٤، على قرار لجنة التحكيم البدائية، أو النظر في التحكيم عند اختلاف محكمات لجنة التحكيم البدائية في الرأي.

ثانياً- الإجراءات المتبعة أمام لجنة التحكيم الاستئنافية:

أ- اجتماع لجنة التحكيم الاستئنافية:

في حال استئناف قرار لجنة التحكيم البدائية، أو اختلاف المحكمات في هذه اللجنة، ترسل الاضبارة كاملة إلى رئيس لجنة التحكيم الاستئنافية الذي يقوم بدراستها، ويحدّد موعداً للجلسة ويقوم بإبلاغ هذا الموعد إلى محكم الإدارة وصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً.

^١- الفقرة أ من المادة ٩٠ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٢- انظر المادة ٩٣ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٣- المحامي محمد نجبت مجني، تسع ملاحظات حول قانون الجمارك، مقالة منشورة في: جريدة تشرين العدد ٧٩٥٠، الاثنين ١٢ آذار لعام ٢٠٠١م.

^٤- الفقرة ج من المادة ٨٩ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

تجتمع اللجنة التحكيمية الاستئنافية بحضور كامل هيئتها، وإذا استتف أو تغيب أحد عضوي هذه اللجنة يمكن تعيين عضو آخر بدلاً عنه من قبل المحكمة الجمركية .

تقوم هذه اللجنة بفحص البضاعة المختلف عليها وتطلع على الوثائق والمعلومات الموجودة في الاضبارة، ويحق لها الاستعانة بمن تراه من الفنيين ذوي الخبرة، ويتحمل الفريق الخاسر نفقات التحكيم^١.

ب_ قرار لجنة التحكيم الاستئنافية^٢:

تصدر لجنة التحكيم الاستئنافية قرارها بالأكثرية أو بالإجماع ويكون هذا القرار مبرماً متمتعاً بقوة القضية المقضية^٣، ومن ثم فإنه لا يقبل أيّ طريق من طرق المراجعة القضائية أو الإدارية، ويكون ملزماً لطرفي النزاع، ولا يجوز لدائرة الجمارك وصاحب البضاعة إثارة الخلاف مرة ثانية بخصوص الموضوع نفسه.

كما لا يجوز للجنة التحكيم الاستئنافية البحث إلا في الناحية المعروضة عليها فقط، وليس لها أن تقرّر إلا في المسائل الواقعية فقط، ولما كان قرارها لا يصدر إلا بسبب الخلاف الناجم عن البضاعة، فلا يمكن لقرارها أن يخلق سابقة يمكن الاحتجاج به في قضية أخرى.

ويبدو أنه مما يؤخذ على المشرع السوري عدم تحديده مهلة قانونية للجنة التحكيم الاستئنافية لكي تصدر قرارها في النزاع المعروض أمامها، أو لكي تحيل قرارها إلى المحكمة الجمركية وتركتها مفتوحة دون تقييد.

كما أنه من خلال استعراض التحكيم الجمركي في سورية، يتبين ما يلي:

أ_ أطلق المشرع السوري لفظ التحكيم^٤ على عمل هذه اللجان.

ب_ إن تعيين أعضاء لجنتي التحكيم البدائية والاستئنافية لا يكون من قبل المحكمة فضلاً عن أن اختصاصاتهما يحددها القانون.

^١ - الفقرة د من المادة ٩٠ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ م.

^٢ - انظر: الملحق رقم (٤) نموذج عن محضر تحكيم استئنافي.

^٣ - الفقرة ب من المادة ٩٠ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ م.

^٤ - التحكيم لغة: حكم فلان في الشيء والأمر: أي جعله حكماً.

وحكمه في الأمر: أي فوض إليه الحكم فيه.

وحكمه في الأمر تحكيمياً: أمره أن يحكم فاحتكم. ويقال تحكّم أي جاز فيه حكماً. انظر في ذلك: امثال سليمان فارس: الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق- جامعة دمشق، عام ٢٠٠٩م، ص ١٢٩.

ج_ إنَّ القرارات الصّادرة عن لجنة التّحكيم الابتدائية تقبل الاستئناف أمام لجنة التّحكيم الاستئنافية، وتكون القرارات الصّادرة عن هذه الأخيرة مبرمة متمتعة بقوة القضية المقضية، وهي تختلف عن تقرير الخبرة الذي يوضع من قبل الخبير أو لجنة الخبراء، حيث يعرض هذا التقرير على القضاء ويضعه القاضي موضع المناقشة والتمحيص وله أن يعيد الخبرة أو يهدرها إذا ما وجد من داع لذلك^١.

د_ حجب المشرّع السوري عن القضاء حقّ النّظر في المنازعات الداخلة في اختصاصات لجنتي التّحكيم البدائية والاستئنافية^٢.

هـ_ إنَّ كون المسائل محلّ التّحكيم الجمركي تتعلّق بالوقائع لا يعني أنّها خبرة، إذ يمكن أن يناط بالشّخص حلّ نزاع يتعلّق بالوقائع ويكون قراره حكم تحكيم.

و_ إنَّ تشكيل واختصاصات لجنتي التّحكيم الابتدائية والاستئنافية في سورية وحجية القرارات الصّادرة عنها، مماثل لتشكيل واختصاصات لجنة الخبرة القانونية التي كانت سائدة في فرنسا من عام ١٨٨١ وحتى ١٩٤٨ وحجية القرارات الصّادرة عنها، وكان الرأي في فرنسا إلى أنّ الالتجاء للخبرة القانونية يعتبر بمثابة وسيلة من وسائل الإثبات نظّمها القانون على وجه الإلزام، وأضفى عليها حجية مطلقة، وتبعاً لذلك اتجهت بعض أحكام القضاء إلى أنّ اللجنة تعدّ هيئة قضائية وليست إدارية، وللقرارات الصّادرة عنها قوة الأمر المقضي، ومن ثمّ لا يجوز للمحاكم أن تتناولها بالتعديل، واتجهت بعض الآراء إلى أنّها تعدّ بمثابة هيئة تحكيم إجبارية في الخلافات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الجمركية حول مسائل الواقع^٣.

ومن ثمّ يمكن تحديّد طبيعة عمل هذه اللجان، بأنّها هيئة تحكيم إجبارية، وهي هيئة ذات اختصاص قضائي^٤.

١ - د. فتحي والي: قانون التحكيم في النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى ٢٠٠٦م، منشأ المعارف_ الإسكندرية، ص ٥٢_٥٥.

٢ - المرجع السابق نفسه، ص ٢٦.

٣ - د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ١٧٧.

٤ - وفقاً للرأي الغالب في الفقه، فإنّ التّحكيم يعدّ مهمة قضائية، وقد أسّس أصحاب هذا الاتجاه رأيهم على المهمة المناطة بالمحكّمين، إذ يؤدي الحكم التحكيمي إلى فصل النزاع شأنه في ذلك شأن الحكم القضائي، وله حجية الأمر المقضي، انظر في ذلك:

- د. أحمد مختار بريري: التّحكيم التجاري الدولي، طبعة عام ١٩٩٥م، دار النهضة العربية_ القاهرة، ص ٦_٧.

- امتثال سليمان فارس، مرجع سابق، ص ١٣٢.

- فاديا سفاف: قانون التّحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨، بحث قانوني مقدّم إلى نقابة المحامين _ فرع حلب، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بإشراف الأستاذ المدرب المحامي عادل جمال، والأستاذ المدقق د. علاء الدين الحسيني، عام ٢٠٠٨م، بدون تحديد لدار النشر، ص ٥.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهم الملاحظات التي تم استقراؤها وإيضاحها فيه، تتبلور نتيجة التالية:

أنّ التحكيم كطريق من طرق حلّ منازعات الضرائب الجمركية، غير كاف بالوقت الحالي للقيام بالمهمة الموكلة إليه على أكمل وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال:

جعل المشرع السوري التّحكيم في منازعات الضرائب الجمركية، إلزامياً في كلّ خلاف يحصل بين صاحب البضاعة وإدارة الجمارك حول نوع البضاعة أو قيمتها أو منشئها، إذا كانت البضاعة مهريّة، وضمن شروط معينة إذا كانت البضاعة نظامية، ونصّ على ثنائية تشكيل لجنة التّحكيم. إضافة إلى أنّ المشرع السوري حجب عن صاحب العلاقة حقّ تليغته تعيين محكم الإدارة ليبادر هو إلى تعيين محكمه، في حين أنّه اشترط أن يقوم صاحب العلاقة بتعيين محكمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم الضبط، بينما لم يرد هذا الشرط على الإدارة، وقد يكون ذلك تفريط في حقّ صاحب العلاقة. كما أنّ أكثرية أعضاء لجنة التّحكيم الاستئنافية يمثلون جهة الإدارة، وبذلك لا يتّسم تشكيلها بسمة الإنصاف، ومن ثمّ يشكّ في حيادها. ولم يحدّد المشرع السوري مهلة لها لكي تصدر قرارها في النزاع المعروض أمامها، أو لكي تحيل قرارها إلى المحكمة الجمركية وتركتها مفتوحة دون تقييد. وأخيراً حجب المشرع السوري عن القضاء حقّ النّظر في المنازعات الداخلة في اختصاصات لجنتي التّحكيم البدائية والاستئنافية.

المطلب الثاني

الطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية

وزّع المشرّع في سورية الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب الجمركية بين عدّة جهات، سواء أكانت قضاءً إدارياً أو قضاءً عادياً أو لجاناً إدارية ذات اختصاص قضائي، ولم تكن هناك جهة قضائية واحدة تحمل هذا الاختصاص منفردة، في جميع المراحل التاريخية التي مرّ بها.

ويعتبر كلّ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ والقانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١ والقانون رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦، حجر الزاوية في الوقت الحالي المحدّد للاختصاص في نظر هذه المنازعات.

وسوف يتمّ التعرّض لهذا الطريق القضائي بشيء من التفصيل، وذلك في فرعين:

- الفرع الأول: التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.
- الفرع الثاني: تنظيم القضاء المختص في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.

الفرع الأول

التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية

خير تمهيد لدراسة النظام القضائي لمنازعات الضرائب الجمركية في سورية، هو سرد موجز وقصير عن التسلسل التاريخي لهذا النظام، لبيان تطوره عبر الأزمنة المتعاقبة حتى وصوله إلى ما هو عليه في الوقت الحالي.

أولاً_ الاختصاص قبل صدور قانون الجمارك رقم ٩ تاريخ ١٦ / ٧ / ١٩٧٥:

كان ينظم منازعات الضرائب الجمركية، قانون الجمارك المطبق بموجب القرار رقم (١٣٧ / ل. ر) لعام ١٩٣٥ الذي يعدّ البداية الفعلية للتشريع الجمركي في سورية، وبموجبه فإنّ القضاء العادي هو المختصّ بالنظر في المنازعات الجمركية، يستثنى من ذلك الحالة التي يكون فيها النزاع من أجل تحصيل الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى وتكون الإدارة الجمركية فيها مدعياً، فينقد الاختصاص حينها للجنة الجمركية التي كانت تعدّ بموجب القرار المذكور لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، على أن يبتّ بالاعتراض على قرارات هذه اللجنة أمام المحاكم العادية^١.

ويبدو أنّه مما يؤخذ على القرار رقم (١٣٧ / ل. ر) لعام ١٩٣٥، افتقاره وحدة التشريع والانسجام.

ثانياً _ الاختصاص بعد صدور قانون الجمارك رقم ٩ تاريخ ١٦ / ٧ / ١٩٧٥:

بعد صدور قانون الجمارك رقم ٩ تاريخ ١٦ / ٧ / ١٩٧٥ ألغيت جميع الأحكام المخالفة له، ولاسيما قانون الجمارك الصادر بموجب القرار رقم (١٣٧ / ل. ر) تاريخ ١٥ / ٦ / ١٩٣٥ وتعديلاته، وذلك بموجب المادة ٢٨٢ منه^٢.

ويعتبر قانون الجمارك رقم ٩ لعام ١٩٧٥، تشريعاً جمركياً موحداً ومتكاملاً يهدف لتحقيق أهداف الاقتطاع الضريبي الجمركي في تأمين حصيلة مناسبة للخرينة العامة، والمساهمة في خدمة متطلبات التنمية^٣، ووفقاً له فقد تمّ إحداث محاكم جمركية ملحقة بالقضاء العادي وخصّها بالنظر في منازعات

^١ - لمزيد من التوسع في القرار (١٣٧ / ل. ر) لعام ١٩٣٥م، انظر: غالية عز الدين حمدان، المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، رسالة دبلوم، عام ٢٠٠٢م، كلية الحقوق_دمشق، ص ٥٣ وما بعدها.

^٢ - تنصّ المادة ٢٨٢ من قانون الجمارك رقم ٩ لعام ١٩٧٥م: ((ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويصبح نافذاً بعد سنة من تاريخ نشره وتلغى جميع الأحكام المخالفة له، ولاسيما قانون الجمارك الصادر بموجب القرار رقم ١٣٧ / ل. ر وتاريخ ١٥ / ٦ / ١٩٣٥م وتعديلاته)).

^٣ - د. يوسف شباط: الرسوم الجمركية في التشريع السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني، لعام ٢٠٠٠م، ص ٣٠١.

معينة، كما نصّ على أنّ بعض المنازعات الجمركية تحلّ عن طريق التّحكيم، وهو إلزامي، إلا أنّ المشرّع لم يعالج موضوع المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الجمركية والتي تتعلق بالأساس القانوني للتكليف، فبقي الاختصاص القضائي في نظر هذه المنازعات معقوداً للقضاء الإداري.

وبناء على ذلك قضت محكمة النقض في اجتهادها لعام ١٩٩٧^١:

((يعود إلى مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري، أمر النّظر في المنازعات المتعلقة بأساس التكليف لجميع الضّرائب والرسوم بلا استثناء أي بما في ذلك الرسوم الجمركية)).

كما قضت المحكمة الإدارية العليا في اجتهادها لعام ١٩٩٧^٢:

((إنّ محور النّزاع يدور حول الأساس القانوني للتكليف بالرّسم الجمركي، فإنّها تكون داخلية في شمول القانون ذي الرقم ١ لعام ١٩٩٣، ومن ثمّ فإنّ الدفع المثار حول عدم الاختصاص يكون جديراً بالرفض)).

وفي اجتهاد آخر لها لعام ٢٠٠٦^٣: ((لمشوّه الحرب الحقّ في الحصول على إجازة الاستيراد للسيارة السياحية وتكون مغفأة من الرّسوم الجمركية وفقاً للشروط القانونية النافذة بتاريخ الحصول على الإجازة)).

ومن ثمّ فإنّ الاختصاص القضائي في نظر المنازعات الجمركية في هذه المرحلة كان موزعاً بين جهتين، وهما القضاء الإداري والقضاء العادي.

ويبدو أنّ اتجاه المشرّع السوري إلى إيجاد قضاء متخصص بالنّظر في المنازعات الجمركية، ممثلاً بالمحاكم الجمركية، إدراكاً منه لأهمية هذه المنازعات والخصوصية التي تتميز بها وخطة متقدمة نحو التخصص القضائي، إلاّ أنّه يؤخذ عليه:

^١ - قرار محكمة النقض السورية الغرفة الجمركية، القرار رقم ٣٢ لعام ١٩٩٧م في الدعوى رقم أساس ٢٢٠٠، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٩٨م، ص ١١٢١.

^٢ - القرار رقم ١/٢٦ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطّعن ٦٤١ لعام ١٩٩٧م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٧م، ص ٤٨٣.

^٣ - قرار رقم ٢/١٧٦٥ أساس ٢٦٧ لعام ٢٠٠٦م، منشور في: مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها المحكمة الإدارية العليا من عام ٢٠٠٥ _ ٢٠٠٩م، ص ٣١٥ _ ٣٢٨.

أ_ إلحاقه بالقضاء العادي على الرغم من كون منازعاته هي منازعات إدارية^١، كونها تتعلّق بقرار إداري صادر عن جهة الإدارة الجمركية، حتى ولو عهد المشرّع إلى القضاء العادي بالفصل فيها^٢، والأوفق لو أنّ المشرّع ألحقه بالقضاء الإداري، القضاء الطبيعي له.

ب_ عدم تحديده الجهة المختصة بالنظر في المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف بالضريبة الجمركية، الأمر الذي أدى إلى انعقاد الاختصاص بالنظر في هذه المنازعات إلى القضاء الإداري القضاء الطبيعي المختص بالنظر في هذه المنازعات، ومن ثمّ توزيع الاختصاص بالنظر في هذه المنازعات بين القضاء العادي والإداري، وما ينجم عنه من وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أيّ جهة من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وما ينجم عنه من أثر في إضاعة وقت المتخاصمين وما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية.

ثالثاً _ الاختصاص بعد صدور قانون الجمارك رقم ٣٨ تاريخ ١٦ / ٧ / ٢٠٠٦:

بعد صدور قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦، ألغي بموجبه قانون الجمارك رقم ٩ لعام ١٩٧٥ وتعديلاته وجميع الأحكام المخالفة له، وذلك بموجب المادة ٢٩٧ منه.

ويبدو أنّ هذا القانون يعدّ خطوة تشريعية هامة ومتقدّمة على صعيد العمل الجمركي في سورية، إلّا أنّه لم يتضمّن أيّ تغيير عن القانون رقم ٩ لعام ١٩٧٥ من حيث المواد المحدّدة لاختصاص المحاكم الجمركية في نظر المنازعات الجمركية^٣، ومن ثمّ فقد بقي الاختصاص القضائي في نظر هذه المنازعات موزعاً بين القضاء العادي والقضاء الإداري، بالإضافة إلى الاختصاص الإلزامي للجنة التحكيمية في النّظر في نوع محدّد من المنازعات الجمركية.

ومن ثمّ فإنّ النقد الذي وجّه للمشرّع في المرحلة السابقة، يمكن توجيهه إليه في هذه المرحلة أيضاً.

^١ - يؤكّد الفقه الحديث أنّ العملية الضريبية _ التي تهدف إلى تحديد دين الضريبة الفردي في ذمة كلّ مكلف على حدة بما في ذلك الضريبة الجمركية _ تعدّ من أعمال السلطة العامة وتنطوي على استخدام وسائل القانون العام، والمنازعات المتعلقة بها تثير مسائل متعلّقة بالقانون العام، وبذلك ينعقد الاختصاص بالفصل فيها لمحاكم القضاء الإداري، انظر في ذلك: د. محمد ماهر أبو العينين: **المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوي**، الجزء الأول، طبعة عام ٢٠٠٤م، دار أبو المجد للطباعة بالهرم _ مصر، ص ٦٦٠.

^٢ - د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٨٤٠.

^٣ - قارن المادة ٢١٩ من قانون الجمارك الملغى رقم ٩ لعام ١٩٧٥م، والمادة رقم ٢٣٤ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

الفرع الثاني

تنظيم القضاء المختص في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية

يشمل هذا التنظيم جوانب متعدّدة أهمّها:

أولاً - تعدّد الجهات القضائية المختصة:

نصّ المشرع في قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ على اختصاص المحاكم الجمركية بالنظر في^١:

١- النّظر في الخلافات الناجمة عن تطبيق أحكام هذا القانون .

٢- النّظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الجمركية بما في ذلك تحصيل الضريبة الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى التي تستوفيها إدارة الجمارك وكذلك الغرامات والمصادرات المتعلقة بها .

٣- النّظر في الاعتراضات على قرارات التحصيل عملاً بأحكام المادة ٢١٦ من القانون رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦.

٤- النّظر في الاعتراضات على قرارات التّغريم عملاً بأحكام المادة ٢١٧ من القانون رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦.

ويدخل في اختصاص هذه المحكمة أيضاً النّظر في الأمور المستعجلة في كلّ ما هو داخل في اختصاصها، وتطبق في هذه الحالة الأصول المستعجلة الواردة في قانون أصول المحاكمات.

ويبدو أنّ عدم اختلاف قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ عن قانون الجمارك الملغى رقم ٩ لعام ١٩٧٥ من حيث المواد المحددة لاختصاص المحاكم الجمركية في نظر المنازعات^٢، واستقرار الاجتهاد القضائي لدى كلّ من القضاء العادي والإداري في الفترة التي كان نافذاً فيها قانون الجمارك الملغى رقم ٩ لعام ١٩٧٥ على أنّ المنازعات الجمركية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف

^١ - المادة ٢٣٤ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٢ - قارن المادة ٢١٩ من قانون الجمارك الملغى رقم ٩ لعام ١٩٧٥م، والمادة رقم ٢٣٤ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

هي من اختصاص القضاء الإداري^١، ولم يعثر على الرغم من البحث على اجتهاد مخالف لاحق، فإنه يمكن القول بانسحاب أثر هذه الاجتهادات على قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٩ بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، من حيث اختصاص القضاء الإداري به.

وحيث إن الاختصاص القضائي بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف موزعاً بين محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية ومحكمة البداية المدنية في المحافظات التي لم يتم إحداث محاكم إدارية فيها، فإن الاختصاص بنظر منازعات الضرائب الجمركية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف يكون موزعاً على النحو السابق أيضاً.

ومن ثم فإن الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب الجمركية هو اختصاص جزئي، يشمل جميع المنازعات الجمركية ما عدا تلك المتعلقة بنوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها أو في حالة الاعتراض على قرار التحليل، فينעד الاختصاص حينها إلى لجان تحكيم جمركية ويكون قرارها ملزماً للمكلف وللقضاء على السواء، في حين أن الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرسوم غير الجمركية يكون الاختصاص القضائي شاملاً لجميع المنازعات دون استثناء.

ثانياً_ الطعن في الأحكام الصادرة في دعاوى الضرائب الجمركية:

تخضع الأحكام الصادرة عن المحكمة الجمركية بوصفها محكمة بداية من حيث المبدأ، لجميع طرق الطعن التي نصّ عليها قانون أصول المحاكمات المدنية، إلا أن المشرع جعل المحكمة الجمركية محكمة بداية مدنية تتمتع بطابع خاص، وذلك من خلال جعل الأحكام التي تصدرها هذه المحكمة تتمتع بقوى متفاوتة، فبعضها يصدر مبرماً غير خاضع للاستئناف، وبعضها الآخر يكون قابلاً للاستئناف فقط، وبعضها الأخير يصدر قابلاً لجميع طرق الطعن الجائزة قانوناً، والعبارة في تحديد ما إذا كان حكم المحكمة الجمركية البدائية قابلاً للاستئناف أم لا، يعود إلى المبلغ المدعى به وليس إلى المبلغ المحكوم به، ويقدر المبلغ المدعى به يوم رفع الدعوى استناداً إلى نص المادة ٥١ أصول المحاكمات المدنية^٢. ويؤكد ذلك قرار محكمة النقض ((الغرفة الجمركية)) لعام ١٩٩٩ الذي جاء فيه ما يلي^٣:

((إنّ الذي يحدّد ما إذا كان القرار الجمركي قابلاً للاستئناف أم لا، هو قيمة الدعوى وليس ما يفضي به القرار المستأنف)) .

^١ - راجع في ذلك ما سبق شرحه في الصفحة رقم ٨٥ من هذا البحث.

^٢ - المادة ٢٣٧ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٣ - قرار محكمة النقض السورية ((الغرفة الجمركية)) رقم ٢٨٦٢ / ١٨٧٥ لعام ١٩٩٩م، منشور في: مجلة المحامون لعام ٢٠٠١م، ص ٧٦١.

ثالثاً_ النَّظْرُ فِي الْأُمُورِ الْمُسْتَعْجَلَةِ:

ويدخل في اختصاص المحكمة الجمركية البدائية النَّظْرُ فِي الْأُمُورِ الْمُسْتَعْجَلَةِ فِي كُلِّ مَا هُوَ دَاخِلٌ فِي إِخْتِصَاصِهَا وَتَطْبُقُ فِي هَذِهِ الْحَالَةِ الْأَصُولَ الْمُسْتَعْجَلَةَ الْوَارِدَةَ فِي قَانُونِ أُصُولِ الْمَحَاكِمَاتِ^١.

وقد ذهبت محكمة النقض في اجتهاد لها عام ١٩٨٧ أنه^٢:

((تعتبر المحكمة الجمركية مرجعاً صالحاً للنظر بالدعوى الاعتراضية على الحجز توفيقاً لأحكام المادة ٣٢١ أصول مدنية، مادامت المحكمة الجمركية مختصة للنظر في الخلافات الناجمة عن تطبيق قانون الجمارك ولها ذات الاختصاص في الأمور المستعجلة المتعلقة بها)).

أما بالنسبة للأحكام الصادرة في المواد المستعجلة فهي خاضعة للاستئناف خلال مهلة خمسة أيام تبدأ من اليوم التالي لتبليغ الحكم، وتبت محكمة الاستئناف المختصة بهذا الاستئناف بقرار لا يقبل أي طريق من طرق الطعن^٣.

فقد ورد عن محكمة النقض (الغرفة الجمركية) في قرار لها عام ١٩٨٦ ما يلي^٤:

((إن قرارات فك الاحتباس التي تصدرها المحكمة الجمركية هي قرارات مستعجلة تقبل الطعن بطريق الاستئناف، وقرارات محكمة الاستئناف مبرمة)) .

يتبين هنا أنّ محكمة النقض أكدت أن قرارات فك الاحتباس _ وهي قرارات مستعجلة _ تقبل الطعن بطريق الاستئناف، وقرارات محكمة الاستئناف فيها مبرمة . وبالتالي _ ومن باب أولى _ فإن جميع القرارات المستعجلة في القضايا الجمركية يمكن الطعن فيها بالاستئناف دون النقض . ويبدو أنّ مسلك المشرع السوري في منح المحاكم الجمركية الاختصاص في النَّظْرُ فِي الْأُمُورِ الْمُسْتَعْجَلَةِ فِي كُلِّ مَا هُوَ دَاخِلٌ فِي إِخْتِصَاصِهَا، هُوَ عَيْنُ الصَّوَابِ، متلافياً للعيوب الناجمة عن عدم وجود هذا الاختصاص لدى القضاء الإداري السوري^٥.

^١ - المادة ٢٣٤ من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

^٢ - نقض رقم ١٠٩٢ أساس ٢٥٠٤ تاريخ ١٤ / ١٠ / ١٩٨٧م منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٨م، ص ٢٨١.

^٣ - المادة ٢٢٧ من قانون أصول المحاكمات المدنية.

^٤ - قرار محكمة النقض السورية ((الغرفة الجمركية)) رقم ٤٢١ / ١٩٧ لعام ١٩٨٦م، منشور في: مجلة القانون لعام ١٩٨٧م، ص ١٥٥.

^٥ - راجع في ذلك ما سبق شرحه في الصفحة ٦٧ و ٦٨ من هذا البحث.

رابعاً_ الصّفة المختلطة للمحاكم الجمركيّة:

ومن خلال الأحكام السابقة جميعها، يتبيّن لنا الصّفة المدنية للمحكمة الجمركيّة، ويؤكد ذلك الأصول والقواعد المتّبعة في نظر المخالفات الجمركيّة، إضافة إلى أنّ الأحكام الصّادرة في المخالفات الجمركيّة تنفذ بواسطة دائرة التنفيذ المدنية، شأنها شأن الأحكام الصّادرة في الأمور المدنية.

ولكن ذلك لا يعني أنّ التشريع الجمركي قد خلا من بعض القواعد والأصول ذات الصّفة الجزائية، ويؤكد على ذلك نصّ المادة ٢٣٣/ أ من القانون رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ التي قضت:

((مع الاحتفاظ بصلاحيّة المحاكم الجزائية المختصة وفقاً لأحكام القوانين النافذة تتولى المحاكم الجمركيّة النّظر في المخالفات الجمركيّة)) .

إضافة إلى نصّ المادة ٢١٣ من القانون نفسه، والتي أجازت توقيف المخالف في حالات محدّدة كالتالي:

- ١- في حالة التهريب المشهود أو ما هو في حكمه.
- ٢- عند القيام بأعمال الممانعة التي تعيق تحقيق المخالفة أو جريمة التهريب.
- ٣- عندما يخشى فرار الأشخاص أو تواربهم تخلّصاً من العقوبات والغرامات والتعويضات التي يمكن أن يحكم بها عليهم.

ويصدر قرار التوقيف عن المدير العام لإدارة الجمارك أو من يفوضه بذلك وتبلّغ النيابة العامّة المختصّة ويقدم الموقوف إلى المحكمة الجمركيّة خلال مدة أقصاها ٢٤ ساعة ولا تدخل العطل الرّسمية ضمن هذه المهلة، وتبدأ مهلة التوقيف اعتباراً من توقيفه من قبل الجمارك^١.

يلاحظ من خلال ما سبق، الطابع الجزائي الذي يسبغه التوقيف الاحتياطي للمخالف على قواعد المحاكمة الجمركيّة، وقد أجازت هذه المادة في فقرتها / ج / للسلطة التي قررت التوقيف الاحتياطي إنهاؤه قبل التقديم إلى المحكمة الجمركيّة لقاء كفالة لا تتجاوز المبالغ التي قد يحكم بها أو بدونها بقرار معلّل .

ويبدو أنّه وعلى الرغم من تطبيق بعض القواعد الجزائية بقيت الصّفة المدنية للعقوبات الجمركيّة هي الراجحة بالنسبة لتشريعنا الجمركي.

^١ - المادة ٢١٣ فقرة ب من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦م.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهم الملاحظات التي تم استقراؤها وإيضاحها فيه، تتبلور النتيجة التالية:

أنّ الطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب الجمركية، غير كاف بالوقت الحالي للقيام بالمهمّة الموكلة إليه على أكمل وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السّلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، وينصح ذلك من خلال:

ألحق المشرّع السوري المحاكم الجمركية بالقضاء العادي، على الرغم من كون منازعات الضرائب الجمركية هي منازعات إدارية بحتة، كونها تتعلّق بقرار إداري صادر عن جهة الإدارة الجمركية. إضافة إلى كون المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف بالضريبة الجمركية هي من اختصاص القضاء الإداري، ومن ثمّ توزيع الاختصاص بالنظر في هذه المنازعات بين القضاء العادي والإداري، وما ينجم عنه من وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أيّ جهة من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وبذلك إضاعة وقتهم إضافة إلى ما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية. وأخيراً فإنّ الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب الجمركية هو اختصاص جزئي، يشمل جميع المنازعات الجمركية ما عدا تلك المتعلقة بنوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها أو في حالة الاعتراض على قرار التحليل، فينعد الاختصاص حينها إلى لجان تحكيم جمركية، ويكون قرارها ملزماً للمكلف وللقضاء على السواء.

الفصل الثاني

الحاجة إلى قضاء ضريبي متخصص

من خلال استعراض الفصل الأول وأهم الملاحظات التي تم استقراؤها وإيضاحها فيه، نخلص إلى مشكلة رئيسة يعاني منها نظامنا الضريبي في سورية، وهي: أن الآلية المتبعة لحلّ منازعات الضرائب والرسوم بطريقتها الإداري والقضائي، غير كافية في الوقت الحالي للقيام بهذه المهمة على أحسن وجه، بما يكفل حماية حقوق المكلفين ويتناسب مع السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، فكان لا بدّ من حلّ واضح لهذه المشكلة، فمن غير المقبول البقاء على هذه الحال؛ لأنها تؤدي إلى تأخر حصول الدولة على مستحققاتها المتنازع عليها، كما تؤدي إلى خرق قاعدة من قواعد الدستور الضريبي^١، ألا وهي قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، مما ينعكس سلباً على أهمية الحصيلة الضريبية في الموازنة العامة للدولة، وخاصة في ضوء الانخفاض المستمر لقيمة الليرة السورية، كما ينعكس سلباً على استقرار المراكز المالية للمكلفين.

تعددت الحلول التي تم اقتراحها من قبل الفقهاء، فمنهم من ذهب إلى ضرورة تطوير الجهاز القضائي وتأهيل القاضي تأهيلاً قانونياً وضريبياً ومحاسبياً في نظر النزاعات الضريبية، دون الحاجة إلى وجود قضاء مختص من أجل النظر فيها^٢.

ومنهم من دعا إلى الاستفادة من تجارب الدول الأخرى، مبيّناً بعض الآليات المتبعة أمامها لحلّ النزاعات الضريبية (كالتفاوض والوقاية والمشاركة والدعوى المصغرة)^٣.

أما المناداة بإيجاد جهاز قضائي متخصص بالنظر في النزاعات الضريبية، وهو محور البحث، فكان منحى بعض الفقهاء^٤، ومطلباً أساسياً في بعض المؤتمرات الضريبية^٥

^١ - لقد نظر الفقه المالي التقليدي إلى قواعد آدم سميث (قاعدة العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد) نظرة احترام وتقدير، حتى أنهم أطلقوا عليها " الضرائب ". راجع في ذلك: د. محمد سعيد فرهود: الضريبة المثلى، بحث منشور في مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد ٣٨، لعام ٢٠٠٤م، ص ١٦٥.

^٢ - انظر: د. رمضان صديق، تعقيب له في المؤتمر الضريبي الرابع (أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، الواقع في ٢٥_ ٢٦ / ٩ / ٢٠٠٤م، الجلسة الأولى (دور التشريع الضريبي في تنشيط الأسواق المالية وجذب الاستثمار) منشور في: www.cipe-arabia.org/files/pdf/case155.pdf

^٣ - انظر: د. محمد الحلاق: الأساليب البديلة لحلّ المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦م.

^٤ - انظر في ذلك:

والقضائية^٢، وذلك باعتبار القضاء من أهمّ المرافق وأخطرها في كيان الدولة، وإنّ غايته إقامة العدل بين الناس في كلّ ما يتعلّق بأمنهم وحرّيتهم وملكيّتهم، وهو يحمل صفة من صفات الله عز وجل، ألا وهي الحكم^٣.

وحيث إنّهُ سبق وأن قمنا في الفصل الأول بتقسيم منازعات الضرائب والرّسوم بين جمركية وأخرى غير جمركية، فسوف يتمّ حصر هذا الفصل بمنازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية مع التطرّق لمنازعات الضرائب الجمركية في بعض النقاط؛ وذلك لعدم الإطالة وتوضيح الفكرة بمنهجية، للوصول إلى الغاية المرجوة من البحث.

ومن ثمّ سوف يتمّ التعرّض لهذا الفصل في بحثين :

- المبحث الأول: موقف التشريع والفقهاء من القضاء الضريبي المتخصّص.
- المبحث الثاني: مبررات القضاء الضريبي المتخصّص.

- محمد حامد عطا: المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، طبعة عام ٢٠٠٥م، دار الجامعية - الإسكندرية، ص ٥٤٠.

- أ. محمد محمد العمران: حتمية وجود قضاء ضريبي متخصّص في مصر، بحث ملقى في المؤتمر الضريبي الرابع، أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، ٢٥ - ٢٦ سبتمبر، لعام ٢٠٠٤م، الجلسة الأولى، دور التشريع الضريبي في تنشيط الأسواق المالية، منشور في: www.cipe-arabia.org/files/pdf/case153.pdf

- د. منى إدلبي، النزاعات الضريبية - تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية (الدعوى الضريبية)، مرجع سابق، ص ٥١٤.

١- المادة ٦ الفقرة ٢ البند ٢٣، توصيات المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على انخفاض حصيلة الضرائب، المنعقد خلال الفترة من ٢٧ - ٢٩ يونيو ٢٠١٠م، قاعة = الكاميليا - دار الدفاع الجوي - مدينة نصر - القاهرة، منشور في :

www.aliahmedali.com/forum/attachment.php?attachmentid=4348&d=1279419554

٢- انظر: المادة ٨ من توصيات مؤتمر القضاء والعدالة المنعقد في مقرّ جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية في الرياض، المنعقد خلال الفترة من ١٥-١٧/١١/٢٠١٤هـ (الموافق من ١٧-١٩/١٢/٢٠٠٥م)، منشور في:

مجلة جامعة أم القرى لعلوم الشريعة واللغة العربية وآدابها الرياض، ج ١٨، ع ٣٦، ربيع الأول ١٤٢٧هـ، ص ٤٦١.
٣- قال تعالى في كتابه العزيز: ((إن الحكم إلا لله يقصّ الحقّ، وهو خير الفاصلين))، الآية رقم ٥٧ من سورة الأنعام، كما ورد في الكتاب المقدّس: ((أعطى صفة الألوهية من نصبوا قضاة للشعوب))، سفر الخروج رقم ٢٢ الآية الثانية منه.

المبحث الأول

موقف التشريع والفقهاء من القضاء الضريبي المتخصص

احتدم الخلاف بين الفقهاء حول تحديد الجهة القضائية التي يجب أن يسند إليها الاختصاص في نظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، فذهب بعضهم إلى أنه يجب إسنادها إلى جهة قضائية متخصصة مستقلة عن جهتي القضاء العادي والإداري، في حين ذهب آخرون إلى أنه يجب أن تكون لإحدى جهتي القضاء العادي أو الإداري، أو موزعة بينهما.

وقد ترتب على هذا الخلاف بين الفقهاء اختلاف تشريعات الدول المختلفة المحددة لهذا الاختصاص أيضاً، فمنها من منح الاختصاص لإحدى جهتي القضاء العادي أو الإداري، أو وزعوه بينهما، وآخرون عهدوا به إلى جهاز قضائي متخصص.

ويبدو أن السبب في هذا الخلاف يرجع إلى الزاوية التي ينظر منها لحل هذه المسألة، حيث يمكن النظر إلى هذه المسألة من عدة زوايا مختلفة، تستتبع اختلافاً في النتائج حول تحديد الجهة التي يجب أن تختص بنظر تلك المنازعات.

فمنهم من ينظر إلى القضاء العادي بأنه يقدم ضمانات أكثر للمواطنين، وخاصة المكلفين بالضريبة، باعتباره القضاء الأصل، وقضاته يطبقون القانون المدني الذي يعتبر الشريعة العامة لجميع القوانين الوضعية الأخرى، الواجب الرجوع إليه في كل نقص فيها.

بينما ينظر آخرون إلى الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية باعتبارها نوعاً من المنازعات الإدارية، وإلى الطبيعة القانونية للتكليف بالضريبة باعتبارها نوع من القرارات الإدارية الفردية المتخذة من قبل سلطة عامة، ومن ثم فإنه يتوجب إسناد الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية إلى القضاء الإداري.

في حين يذهب فريق ثالث إلى وجوب النظر إلى هذه المسألة من زاوية استقلال القانون الضريبي عن غيره من القوانين، مما يستوجب إسناد الاختصاص إلى قضاء ضريبي متخصص ومستقل عن جهتي القضاء المدني والإداري للنظر بالمنازعات الضريبية.

لذلك فقد انقسم كل من التشريع والفقہ إلى اتجاهين مختلفين، كل اتجاه منهما يحبذ وينادي برأي مختلف عن الاتجاه الآخر، حسب الزاوية التي ينظر منها لحل هذه المسألة.

ومن ثم سوف يتم التعرض لهذا المبحث في مطلبين:

- المطلب الأول: الاتجاه المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.
- المطلب الثاني: الاتجاه المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.

المطلب الأول

الاتجاه المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص

ذهب جانب من الفقه إلى أنّ الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم يجب أن يعهد إلى قضاء متخصص مستقلّ عن جهتي القضاء العادي والإداري، ويدعمون رأيهم بالعديد من الحجج أهمّها: للقانون الضريبي ذاتية خاصة تميّزه عن غيره من القوانين، كما أنّه للمنازعات الضريبية أيضاً ذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات.

وانسجاماً مع الرأي السابق ذهب جانب من تشريعات الدول إلى منح الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم إلى قضاء ضريبي متخصص، إلّا أنّ هذه الدول قد اختلفت في مدى استقلال هذا القضاء عن جهتي القضاء العادي والإداري، فبعضها جعل هذا القضاء ملحقاً بالقضاء العادي، وآخر جعله ملحقاً بالقضاء الإداري، وثالث جعله مستقلاً عن جهتي القضاء العادي والإداري.

وسوف يتمّ التعرّض في هذا المطلب لهذا الاتجاه بشيء من التفصيل، وذلك في الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: الاتجاه التشريعي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.
- الفرع الثاني: الاتجاه الفقهي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.

الفرع الأول

الاتجاه التشريعي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص

ذهب جانب من تشريعات الدول المختلفة إلى منح الاختصاص في نظر منازعات الضرائب والرّسوم إلى قضاء ضريبي متخصص، ومن أهمّ هذه التشريعات:

أولاً_ التشريعات الأجنبية.

أ_ تشريع الولايات المتّحدة الأمريكية¹:

يعود تاريخ القضاء الضريبي للولايات المتّحدة الأمريكية إلى العقد الثالث من القرن العشرين وتحديداً إلى العام ١٩٢٤م، حينما نصّ الكونغرس في قانون ضريبة الدّخل الصادر في العام نفسه والذي كان يطلق عليه قانون ((**The mellon tax bill**))، على إنشاء مجلس للطعون الضريبيّة " **US Board of tax appeals** "، وذلك من أجل زيادة وسائل الفصل في المنازعات الضريبيّة التي تطرأ خلال عملية ربط وتحصيل الضريبة على المكلفين.

وفي العام ١٩٤٢م أصدر الكونغرس قانوناً للإيرادات وأعاد تشكيل وتسمية مجلس الطعون السابق إلى محكمة ضريبية باسم محكمة الضرائب في الولايات المتّحدة " **Tax court of THE United States** ".

وفي العام ١٩٦٩م صدر قانون للإصلاح الضريبي في الولايات المتّحدة، وبموجبه تمّ تغيير اسم هذه المحكمة إلى اسمها الحالي محكمة ضرائب الولايات المتّحدة " **United states tax court** "، وقد جرى افتتاح مبنى خاص بهذه المحكمة في ٢٢ نوفمبر ١٩٧٤م بمناسبة الذكرى الخمسين لإصدار قانون الإيرادات الداخلية.

¹ - انظر في ذلك:

- موقع محكمة الضرائب الاتحادية الأمريكية (**United states tax court**) على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط: www.ustaxcourt.gov/about.htm

- موقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (Wikipedia) على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط: en.wikipedia.org/wiki/united_state_tax_court

- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٨٩ وما بعدها.

- د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ١٣٢ وما بعدها.

ويندرج إنشاء وتسمية هذه المحكمة تحت إطار المادة الأولى من الدستور الأمريكي، وبناء على قانون الإيرادات الداخلية، ومن أهم أهداف إنشاء هذه المحكمة تركيز الاختصاص القضائي في الجانب الضريبي بما يضمن حقوق الخزنة العامة، وتقليل تكاليف التقاضي، وتسهيل إجراءاته، إضافة لضمان حقوق المكلفين.

كما تتولى هذه المحكمة نظر المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكاتب التابعة لها والمكلفين بمناسبة تطبيق التشريعات الضريبية.

ب_ التشريع التشيلي^١:

بدأت التشيلي في بداية العام ٢٠١٠م تطبيق نظام جديد يتضمن استحداث محاكم ضريبية وجمركية، وذلك بموجب القانون رقم (٣٢٢، ٢٠) الذي نشر في الجريدة الرسمية بعد موافقة الكونغرس التشيلي عليه ومصادقة المحكمة الدستورية العليا وبموجب هذا النظام ستتولى محاكم ضريبية متخصصة الفصل في القضايا الضريبية والجمركية على اختلافها.

وقد دخل هذا القانون واقع التطبيق اعتباراً من ٤ / فبراير / ٢٠١٠م في مختلف ولايات الدولة، وقد جرى تطبيقه ابتداءً في منطقتي أنتوفاجاستا وكوبيابو، وسيطبق بعد ذلك ليشمل جميع ولايات تشيلي مع نهاية العام ٢٠١٤م، حيث تم في إطار منظومة إصلاح النظام الضريبي في الدولة إجراء تعديلات دستورية معينة تصب في إطار هذه الإصلاحات.

ج_ التشريع الألماني^٢.

يتبع التشريع الألماني مبدأ وحدة القضاء الضريبي، فيجعل الاختصاص بنظر دعاوى الضرائب المباشرة ودعاوى الضرائب غير المباشرة _ بما فيها دعاوى الضرائب الجمركية _ منعقداً لنوع واحد من أنواع المحاكم، كما يجعل الاختصاص بنظر هذه الدعاوى أمام محاكم ضريبية متخصصة سواء محاكم أول أو ثاني درجة، ولا ينعقد أي اختصاص في هذا الشأن للمحاكم العادية أو المحاكم الإدارية، وتنتظر هذه الدعاوى وفقاً لإجراءات موحدة ورد النص عليها في قانون الإجراءات الضريبية.

وتتكون كل محكمة ضريبية من عدد من الدوائر، ويحدد اختصاص كل دائرة تبعاً لنطاق إقليمي أو لأنواع الضرائب، وتتكون كل دائرة من خمسة قضاة منهم ثلاثة قضاة متخصصين واثنين من غير

^١ - انظر في ذلك: د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٩١.

^٢ - انظر في ذلك: د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٥٩٧_٦٠٢.

المتخصصين، ويعيّن القضاة المتخصصون لمدى الحياة بقرار من وزير المالية بالولاية، ويشترط أن تتوافر لديهم التأهيل القانوني اللازم، ويكون اختيارهم من بين الرؤساء في الإدارة الضريبية، ولكن يستقلّ القاضي بمجرد تعيينه عن الإدارة الضريبية تمام الاستقلال.

أما القضاة غير المتخصصين فيختاروا عن طريق لجنة التسعة المشكّلة في كلّ محكمة ضريبية برئاسة رئيس إحدى الدوائر وعضوية أحد موظفي الإدارة الضريبية بالولاية، وسبعة من المواطنين ذوي الثقة والسمعة الطيبة يختارهم المجلس التشريعي للولاية، وتتولى لجنة التسعة اختيار القضاة غير المتخصصين لمدة أربع سنوات من بين قائمة يقترحها رئيس المحكمة بعد استطلاع رأي النقابات المهنية أو الاتحادات التجارية.

والأصل أنّ المحكمة الضريبية تسلّط رقابتها على القرارات الإدارية المطعون فيها من حيث المشروعية ودون الملائمة.

ويكون للمحكمة إذا ما تبين لها عدم مشروعية القرار أن تقضي بإلغائه، كما يكون لها أن تلزم الإدارة بإصدار القرار الذي سبق أن امتنعت عن إصداره، بيد أنه لا يجوز للمحكمة أن تحلّ تقديرها محلّ الإدارة الضريبية بالنسبة للقرارات الصادرة بناء على سلطة تقديرية، باستثناء القرارات الصادرة بفرض الغرامة الضريبية، فيجوز لها تحديد مبلغها وفقاً للتقدير الذي تراه المحكمة.

ثانياً_ التشريعات العربية.

أ_ التشريع اليمني^١:

نصت المادة ١٢٤ من قانون ضرائب الدّخل رقم ١٧ لسنة ٢٠١٠ على أن تنشأ محاكم ابتدائية متخصصة ومتمرّعة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ، وتؤلف وفقاً لأحكام قانون السلّطة القضائية، على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي.

^١ - انظر في :

- د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ١٣٥ وما بعدها.
- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٩٤ وما بعدها.

ويحدّد الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالنظر في الطعون المقدّمة من المصلحة والمكلف في قرارات لجان الطّعن لضرائب الدّخل والضريبة العامّة على المبيعات، وكذلك النّظر في الدعاوى المتعلّقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناء على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة.

كما تمّ النصّ في المادتين ١٢٥ و ١٢٦ من هذا القانون على تشكيل شعب استئنافية متخصصة ومتفرّعة بالقضايا الضريبية في مختلف المحاكم الاستئنافية بأمانة العاصمة والمحافظات، وكذلك النصّ على إنشاء دائرة متخصصة ومتفرّعة بالمحكمة العليا تتولى الفصل في الطعون الجائز رفعها إليها طعناً في الأحكام الصادرة من الشعب الضريبية الاستئنافية.

ب- التشريع الأردني^١.

يجيز التشريع الأردني للمكلف الطّعن في القرارات التي يصدرها مأمور التقدير بتقدير ضريبة الدّخل وربطها، أو برفض ردّ الضريبة التي أداها المكلف بدون وجه حقّ، وكذلك القرارات الصادرة من اللجان المشكّلة للنظر في الاعتراضات التي يقدّمها المكلف، كما يجيز الطّعن في القرارات التي يصدرها وزير المالية أو مفوض عنه بإعادة النّظر في تقدير الضريبة بالزيادة.

ويقدّم الطّعن إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدّخل، وهي محكمة متخصصة بالعاصمة أنشأها القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤م بهدف سرعة الفصل في القضايا الضريبية وتحقيق استقرار مراكز المكلفين والخزانة العامّة، وقبل إنشاء هذه المحكمة المتخصصة كانت محاكم الاستئناف العادية تختصّ بنظر تلك المنازعات وفقاً لقواعد الاختصاص المحليّ.

وتتألّف محكمة استئناف قضايا ضريبة الدّخل من ثلاثة قضاة، وتطبّق أحكام وقواعد قانون الإجراءات المدنية (قانون أصول المحاكمات الحقوقية).

ويجب أن يبيّن المكلف في صحيفة الطّعن المبلغ الذي يوافق على سداه، وأن يدفع المبلغ الذي يحدّده مدير عام دائرة ضريبة الدّخل. وتنتظر الدّعوى في جلسات سرّية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك، وللمحكمة عند الفصل في الدّعوى تعديل التقدير بالخفض أو الزيادة، ولها أيضاً أن تعيد الدّعوى إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق الأسس التي تحدّدها.

^١ - انظر في ذلك: د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٥٧١.

الفرع الثاني

الاتجاه الفقهي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص

يرى جانب من الفقهاء، أن المنازعات الضريبية، يجب أن تختص بها محاكم ضريبية (tax courts) مستقلة عن جهتي المحاكم العادية والإدارية التي يتكون منها النظام القضائي في الدول التي تأخذ بهذا النظام^١، ويدعمون رأيهم بالعديد من الحجج، إلا أن أنصار هذا الرأي تعرضوا للعديد من الانتقادات، وسوف يتمّ التعرض لهذه الحجج والانتقادات بشيء من التفصيل.

أولاً- الحجج التي استند إليها أنصار القضاء الضريبي المتخصص.

ومن أهمّ هذه الحجج^٢:

أ- إنّ القانون الضريبي (Tax law) أصبح قانوناً يتمتع باستقلال ذاتية خاصة، فهو لا يلتزم إلا بأحكامه التي تملئها قواعده ومبادئه، دون الخضوع في ذلك للأحكام المقررة فيما عداه من قوانين، ومن ثمّ فإنه لا يوجد ما يلزم القاضي الضريبي على الاقتصار بالرجوع إلى أحكام القانون العام أو الخاص، إذ قد يستلزم قانون الضريبة الأخذ - بحسب الأحوال- بهذه القاعدة أو بتلك من قواعد القانون العام أو الخاص، طالما كانت متفقة مع ذاتية القانون الضريبي، حيث إنّه قانون يتمتع بمقدرة على تنظيم مراكزه وفق مبادئه التي يتمتع بها، والتي جعلته قانوناً مستقلاً عن كلّ من القانونين المدني والإداري.

^١ - د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، رسالة دكتوراه، عام ١٩٦٠م، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، ص ١٥٤.

قارن أيضاً: د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٤٧.

^٢ - من الفقهاء الذين قالوا بهذا الرأي: gaudement, maestre, marcellin، د. نقولا قدرى وعطية ومحمد حامد عطا و محمد محمد العمران، وللتوسع في آراء الفقهاء انظر في ذلك:

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٥٠٨.

- محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص ٥٤٠.

- د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٥٥.

- د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، طبعة عام ١٩٧٤م، دار الاتحاد العربي للطباعة الخرطوم، ص ٩.

- نصر أبو العباس أحمد: هل يستطيع مشروع قانون المنازعات حلّ المنازعات الضريبية، مقالة منشورة في جريدة الأهرام بتاريخ ٢٨ فبراير ١٩٩٧م، ومنشور في:

http://www.nasrcorp.com/index.php?option=com_content&task=view&id=41#

ب- إذا كانت ذاتية القانون الضريبي لا تتطلب لزاماً وجود محاكم ضريبية مستقلة تسهل تطبيقه وتطويره، لأنه سواء أكان الاختصاص للمحاكم العادية أو للمحاكم الإدارية، فإن كلاً من القاضي المدني أو الإداري يتعين عليه أن يلتزم أحكام القانون ويطبق قواعده ومبادئه... إلا أنه لا يمكن تجاهل تأثير قواعد القانون المدني على رجال القضاء العادي، كما لا يمكن إنكار تقيد رجال القضاء الإداري بقواعد القانون الإداري.

ت- إن الطبيعة القانونية والفنية الحسابية التي يتميز بها القانون الضريبي وذاتيته، تدعو إلى أن يختص بنظر المنازعات الضريبية قضاة متخصصون يعملون على تأصيل مبادئ القانون الضريبي وتوحيد أحكامه، وبذلك يمكن تفادي الأحكام القانونية المتناقضة التي تطبق على هذه المنازعات، نتيجة تفسير النصوص القانونية وفقاً لأحكام القانون الخاص تارة، ووفقاً لأحكام القانون العام تارة أخرى، متجاهلة ما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين، وهذا مما يساعد على سرعة الوصول إلى الحل المناسب، فضلاً عن تبسيط الإجراءات.

ث- إن وجود قضاء ضريبي متخصص بنظر المنازعات الضريبية، يدعم ويقوي استقلال القانون الضريبي على أساس قانوني، هذا الاستقلال الذي أصبح حقيقة واقعة وليس خرافة.

ج- إن وجود قضاة متخصصين بنظر المنازعات الضريبية هو أكثر فائدة لتأكيد فاعلية الرقابة القضائية (Judicial control).

ح- إذا كان من غير المتصور أن توقع محكمة أخرى خلاف المحكمة الجزائية (Criminal Court) عقوبات سالبة للحرية، فذلك لا يوجد ما يدعو لمطالبة القضاء المدني أو القضاء الإداري بالفصل في مسائل بعيدة عن القانون المدني أو القانون الإداري التقليدي، كالمنازعات الضريبية، بل إن إنشاء محكمة متخصصة في مجال المنازعات الضريبية يحقق مزايا تفوق تلك التي تحققها محاكم أخرى متخصصة في مجال اختصاصها كالمحاكم العسكرية.

خ- إن استقلال القانون الضريبي يؤدي من حيث النتيجة إلى تخصص القضاء الناظر فيه.

د- إن وجود قضاء ضريبي متخصص، يحقق فائدتين: اجتماعية واقتصادية؛ فهو عامل من عوامل شيوع السلام بين الناس والاطمئنان على مراكزهم القانونية، من خلال ضمان وصول الحقوق إلى أصحابها والتزام الإدارة بحدودها، من غير مشقة أو تعسف، ما يقوي الانتماء ويزيد الضمان والتداول لظهور القيم على حقيقتها، مما تظهر آثاره ازدهاراً على الاقتصاد وتنشيطاً للحياة والتداول في المجتمع.

إلا أن أنصار هذا الرأي قد اشترطوا ليحقق هذا القضاء الأهداف المرجوة منه عدّة شروط، من أهمّها^١:

- أ- أن يكون مستقلاً من جهة، وأن يكون غير متحيّز وعادل قدر الإمكان من جهة أخرى.
- ب- ألاّ يعهد إلى الإدارة بتعيين قضاة هذه المحاكم، وأن يكون تعيينهم مضموناً عن طريق السّلطة القضائية.
- ت- أن يتمتّع قضاة هذه المحكمة بالحصانة ضدّ العزل، وأن يختاروا من بين من سبق لهم مزاولة مهنة القضاء، ومن ذوي النزاهة وحسن السمعة.
- ث- العمل على توفير الخبرة الضريبية والمحاسبية لقضاة المحكمة الضريبية المقترح إحداثها، لتكون الأحكام أكثر دقّة وفاعلية، ويكون بذلك قد حقّق بالفعل كلمة اختصاص مع ما تحمله من دقّة وسرعة وخبرة.

ثانياً_ الانتقادات التي وجّهت لأنصار القضاء الضريبي المتخصّص.

تعرّض أنصار هذا القضاء للعديد من الانتقادات، كان من أهمّها:

- أ- إنّ وجود قضاء ضريبي متخصّص، وخاصّة في الدول التي تأخذ بالنظام القضائي المزدوج، يؤدّي إلى تعدّد جهات القضاء داخل الدولة، الأمر الذي يثير بذلك مشاكل وصعوبات تتعلّق بتنازع الاختصاص ويزيد من تعقيد النظام القضائي والنظام الضريبي على السواء، بوجه غير محمود ولا مرغوب^٢.
- ب- إنّ مؤيدي هذا النظام لم ينظروا إلاّ إلى المزايا التي يؤمل أن يوفّرها هذا القضاء للمكفّين، حتى أنّ هذه المزايا التي يزعمها أنصار فكرة استقلال القضاء الضريبي ويؤمل منه أن يحقّقها محلّ شك كبير، إذ من يضمن لنا ألاّ يكون هذا القضاء الثالث أكثر تحيزاً من جهتي القضاء العادي والإداري المشكو منهما^٣!

^١ - انظر في :

_ Enrico ALLORIO: **Étude Comparé du Contentieux Fiscal**. Révue de Science Financière, 1961, pg. 422.

_ د. زكريا محمد بيومي: **الطعون القضائية في ربط الصّرائب على الدخل**، مرجع سابق، ص ٩.

_ د. منى إدلبي، **الدعوى الضريبية**، مرجع سابق، ص ٥٢.

^٢ - د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٥١. قارن: الدكتور محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٧٣١.

^٣ - Maxime chretien: **réflexions sur la dualité juridictionnel en matière fiscale**. mel. offerts a marcel waline, t 1, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1974, p 118-124.

ت- إنَّ هذا القضاء فيه الكثير من الخيال، لأنَّ كلَّ الاقتراحات التي قدّمت بهذا الشأن تبقى إلى حدّ ما مبهمّة، وقليلًا ما هي الاقتراحات التي ترسم تنظيم أقسام هذا القضاء الثالث بوضوح، كما أنَّ الاستعداد لدى المكلفين لتقبل مثل هذه القضاء في الدول التي لم تأخذ بهذا النظام، كفرنسا غير موجود^١.

ث- لا توجد فائدة عملية من هذا النظام، ذلك أنَّ هذه النزاعات ستبقى ١٠ أو ١٥ أو ٢٠ سنة للبحث في تقرير خبير ثمّ التظلم من هذا التقرير ثمّ الردّ على هذا التظلم ثم يأتي القاضي بسطرين آخرين في نهاية القضاء يقول: أنّه اطمأنَّ إلى تقرير الخبير وسيحيله محمولاً بأسبابه إلى القضاء^٢.

ويبدو أنَّ أنصار الفريق الذي نادى بضرورة وجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في المنازعات الضريبية لهم الحجة الأقوى، وذلك للأسباب التي استندوا إليها، مع الأخذ بعين الاعتبار الانتقادات التي وجهت إليهم.

فالمنازعات الضريبية هي منازعات إدارية^٣، ومن ثمّ فإنَّ القضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الإداري، فوجود قضاء ضريبي متخصص بنظر منازعات الضرائب والرّسوم لا يمنع من جعله ملحقاً بالقضاء الإداري باعتبار أنَّ منازعاته هي منازعات إدارية، كما أنَّ منح هذا القضاء الولاية العامّة في نظر المنازعات الضريبية كافّة، تؤدي بدون شكّ إلى منع حصول تنازع في الاختصاص بينه وبين جهات القضاء الأخرى.

يضاف إلى ذلك، أنَّ القاضي هو أهل الخبرة القانونية ومتمرس عليها، فلا يبقى سوى إكسابه الخبرة الفنية التي تتحقّق من طول الممارسة وعقد البرامج التدريبية والندوات المتخصصة، ومن ثمّ فإنَّ تأهيل قضاة القضاء الضريبي تأهيلاً قانونياً ومحاسياً، وتوفير الضمانات القانونية الكافية التي تجعله قضاء مستقلاً، تكفي لتحقيق المزايا التي يؤمل أن يوفرها هذا القضاء للمكلفين، وسوف تمكن قضاته من معرفة

^١- رأي الفقيه ((gaudement)) انظر في ذلك: د. يحيى مصطفى المبشر، المرجع السابق، ص ١٥١.

^٢- د. رمضان صديق: تعقيب له في المؤتمر الضريبي الرابع (أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، مرجع سابق.

^٣- يؤكد الفقه المالي الحديث أنَّ العملية الضريبية التي تهدف إلى تحديد دين الضريبة الفردي في ذمة كلّ ممول على حدة، تعدّ من أعمال السلطة العامة، تنطوي على استخدام وسائل القانون العام وأنَّ المنازعات المتعلقة بها تنير مسائل متعلّقة بالقانون العام، وبهذه الصورة ينعقد الاختصاص بالفصل فيها لمحاكم القضاء الإداري، انظر في ذلك:

- د. حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص ٤٢٦.

- د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناجمة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، مرجع سابق، ص ٢١.

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٣٠ و ٣١.

الأسس والإجراءات التي اعتمد عليها الخبير في وضع خبرته، ومناقشته في حال وجود نقص أو غموض فيها لاستكمالها.

كما أنّ قيام بعض الدول بالأخذ بهذا النظام واستمرارها على هذا النظام _ سبق وأن تمّ الإشارة إليها _ تمكنا من الأخذ بالخطوط العريضة التي ترسم تنظيم أقسام هذا القضاء.

المطلب الثاني

الاتجاه المعارض للقضاء الضريبي المتخصص

رفض جانب من الفقه فكرة وجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم مبررين رأيهم من خلال عدة انتقادات وجّهوها إلى أنصار القضاء الضريبي المتخصص^١، إلا أنّ أنصار هذا الرأي قد اختلفوا فيما بينهم حول الجهة القضائية التي يجب أن يسند إليها هذا الاختصاص، حيث ذهب بعضهم إلى وجوب إسناده إلى القضاء الإداري، في حين ذهب آخرون إلى وجوب إسناده إلى القضاء العادي، وذهب فريق ثالث إلى أنّ الاختصاص يجب توزيعه بين جهتي القضاء العادي والإداري، وقد بيّن كلّ فريق الحجج التي يستند إليها في رأيه.

وانسجاماً مع الرأي السابق فقد خلت بعض تشريعات الدول من النصّ على وجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم، إلا أنّها وكما اختلف الفقهاء في الجهة القضائية التي يجب أن يسند إليها الاختصاص في نظر هذه المنازعات بين القضاء العادي و القضاء الإداري، فقد اختلفت هي أيضاً في ذلك، فمنها من منح هذا الاختصاص للقضاء العادي، وأخرى منحتة للقضاء الإداري، وأخيرة ورّعته بين جهتي القضاء العادي والإداري.

وسوف يتمّ التعرّض في هذا المطلب لهذا الاتجاه بشيء من التفصيل، وذلك في الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: الاتجاه التشريعي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.
- الفرع الثاني: الاتجاه الفقهي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.

^١ - انظر: الانتقادات التي وجهت لأنصار القضاء الضريبي المتخصص، الصفحة ١٠٤ وما بعدها من هذا البحث.

الفرع الأول

الاتجاه التشريعي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص

اختلفت تشريعات الدول المختلفة في تحديد الجهة القضائية المختصة بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم، فمنها من منحت هذا الاختصاص للقضاء العادي، وأخرى منحت للقضاء الإداري، وأخيرة ورعته بين جهتي القضاء العادي والإداري.

أولاً_ بعض التشريعات المقارنة التي منحت الاختصاص للقضاء العادي.

١_ التشريع التونسي^١:

وفقاً لما نصّ عليه الفصل ٥٤ من مجلة الإجراءات الجبائية، فإنّ المحاكم الابتدائية تختصّ بالنظر في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء، والمتعلقة كذلك باسترداد الضريبة. أما عن الاختصاص المكاني للمحكمة، فقد نصّ الفصل ٥٥ من المجلة على أن ترفع الدعوى ضد مصالح الجبائية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائلتها المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف..

٢_ التشريع السوداني^٢:

جاء في نصّ المادة (٩٥) من قانون ضريبة الدخل الصادر لسنة ١٩٨٦م، بأنه يجوز لأيّ شخص أبلغ إليه إعلان يقتضي أحكام المادة ٨٥/ز من القانون، أو لوكيل الديوان (مسئول الإدارة الضريبية) في حال عدم اقتناعه بقرار لجنة الضرائب، أن يطعن في ذلك بإعلان مكتوب أمام المحكمة المختصة، مع تسليم صورة عنه إلى الطرف الآخر، وذلك خلال ٤٥ يوماً من تاريخ الإبلاغ بالإعلان.

وقد جاء في نصّ المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل، في تعريف المحكمة المختصة بأنها: تلك التي تختصّ بالطعون الإدارية بحسب قانون الإجراءات المدنية لعام ١٩٨٣م أو أيّ قانون آخر يحلّ محله.

والمحكمة المختصة بحسب نص المادة ١٨ من قانون الإجراءات المدنية هي المحكمة المدنية العامة، التي تختصّ بالفصل في الطعون والقرارات الإدارية، التي يندرج ضمنها المنازعات الضريبية.

^١ - انظر في : د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٨٣.
^٢ - المرجع السابق نفسه.

ثانياً_ بعض التشريعات المقارنة التي منحت الاختصاص للقضاء الإداري.

أ_ التشريعات الأجنبية.

• التشريع السويدي^١:

لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن في القرار الصادر من لجنة الطعن بالفصل في التظلمات التي تقدم من المكلف سواء أكانت عادية أم استثنائية، ويقدم الطعن إلى المحكمة الإدارية المختصة خلال شهرين من تاريخ إخطار المكلف بالقرار، ويمكن للطاعن تقديم أوجه دفاع وأدلة جديدة أمام المحكمة، ويجب أن تضمن المحكمة حكمها حق الطاعن في الطعن في الحكم الصادر عنها.

ويجوز الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الإدارية أمام المحكمة الإدارية العليا خلال شهرين من تاريخ الإخطار بحكم المحكمة الإدارية، ولا يجوز الطعن في الأحكام الصادرة في الدعاوى المحدودة القيمة (التي يقل فيها الدخل عن خمسة آلاف كرونة سويدية).

والإجراءات أمام المحكمة الإدارية العليا هي ذات الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية، ويمثل الإدارة الضريبية أمام المحكمة محامون من وزارة المالية.

ب_ التشريعات العربية.

١_ التشريع السعودي^٢:

جاء في نص المادة (٦٦ / و) من نظام ضريبة الدخل على أن قرار لجنة الاستئناف الضريبي يصبح نهائياً وملزماً ما لم يستأنف أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وديوان المظالم هو هيئة قضائية إدارية مستقلة، يرتبط مباشرة بالملك، ويتكون من المحكمة الإدارية العليا، ومحاكم الاستئناف، والمحاكم الإدارية.

^١ - انظر في:

- د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا) ، الطبعة الأولى، ١٩٩٩م ، مطبوعات جامعة الكويت، ص ٧٣٠ وما بعدها.

- د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٤٤.

^٢ - انظر في:

- د. خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويس: الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الحقوق - جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة التاسعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٥م، ص ١٩٣ وحتى ٢٢٩.

- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

٢- التشريع اللبناني^١:

جاء في نصّ المادة ٩٦ من قانون ضريبة الدّخل اللبناني رقم ١٤٤ لعام ١٩٥٩م، أنّه يحقّ لكلّ من الدائرة المالية والمكّلف استئناف قرار اللجنة الابتدائية المختصة بدراسة الاعتراضات الضّريبية والفصل فيها، وذلك لدى مجلس شورى الدولة، خلال عشرين يوماً من تاريخ التبليغ.

ثالثاً- بعض التشريعات المقارنة التي ورّعت الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري.

أ- التشريعات الأجنبية.

١- التشريع الفرنسي^٢:

تتميّز فرنسا بنظام قضائي مزدوج، حيث تتولى محاكم القضاء العادي المسؤولية عن النّظر في دعاوى القانون الخاص، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة محكمة النقض باعتبارها محكمة قانون، وفي المقابل هناك محاكم القضاء الإداري التي تتولى النّظر في الدعاوى المتعلقة بالقانون العام، وتخضع أحكامها الابتدائية والاستئنافية لرقابة مجلس الدولة الذي يعدّ أعلى سلطة قضائية إدارية في الدولة، ويقابل هذا المجلس محكمة النقض أو المحكمة العليا في القضاء العادي.

وتختلف الولاية القضائية في القضاء العادي والقضاء الإداري في نظر المنازعات الضّريبية بحسب نوع الضّريبة موضوع المنازعة، فالمحاكم الإدارية تختصّ بمنازعات الضّرائب المتعلقة بضرائب الدّخل وضرائب الشركات وضرائب المبيعات وضرائب العقارات، في حين تختصّ المحاكم القضائية العادية بالنّظر في المنازعات المتعلقة بضرائب الدمغة على العقارات أو الهبات أو المبيعات.

٢- التشريع اللكسمبرغي^٣.

يجعل التشريع اللكسمبرغي الاختصاص بنظر المنازعات الضّريبية موزّعاً بين جهتي القضاء العادي والإداري، بحيث ينعقد الاختصاص بنظر منازعات الضّرائب المباشرة لمحاكم القضاء الإداري، في حين

^١- انظر في:

- د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٦٣ وما بعدها.
- موقع مجلس شورى الدولة اللبناني على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:

www.statecouncil.gov.lb

^٢- انظر في :

- موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:
[www. Easydroit.fr/justice/les-voices-de-recourse/l-appel.htm](http://www.Easydroit.fr/justice/les-voices-de-recourse/l-appel.htm)

- د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٥٤ وما بعدها.

^٣- د. محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٥٦٤.

ينعقد الاختصاص بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة _ بما فيها الضرائب على رقم الأعمال _ لمحاكم القضاء العادي.

٣_ التشريع الإيطالي^١.

جعل التشريع الإيطالي الاختصاص بنظر الدّعى الضريبيّة منعقدًا لمحاكم القضاء العادي بصفة أساسية، بيد أنّ هذا لا يحول دون اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات الإدارية، طبقاً لقانون تنظيمه _ والتي لا ينعقد الاختصاص بنظرها لمحاكم القضاء العادي وتشمل بصفة خاصّة المنازعات المتعلّقة بتحصيل الضرائب المباشرة.

إلا أنّ التشريع الإيطالي لا يتقيّد _ من ناحية أخرى _ بمبدأ تعدّد درجات التقاضي؛ فيجعل الاختصاص بنظر الدعاوى الضريبيّة منعقدًا بصفة أساسية لمحاكم الاستئناف، ولا ينعقد للمحاكم الابتدائية أيّ اختصاص بهذا الصدد. بيد أنّ اختصاص المحاكم بنظر الدعاوى الضريبيّة ليس اختصاصاً مطلقاً وشاملاً، فهو يقتصر على مسائل القانون دون مسائل الواقع، وبصفة خاصّة المتعلّقة بوعاء الضريبة والتي تختصّ بها اللجان الضريبيّة الإدارية اختصاصاً شاملاً ومطلقاً، كما تختصّ المحاكم بنظر مسائل القانون التي يخالفها واقع.

ب_ التشريعات العربية.

• التشريع المصري^٢:

جاء في نصّ المادة ١٢٣ من قانون ضرائب الدّخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م، بأنّه:

((لكلّ من الإدارة الضريبيّة والممّول، الطّعن في قرار لجنة الطّعن الضريبي أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ٣٠ يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدّعى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممّول أو محلّ إقامته المعتاد أو مقرّ المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطّعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمته)).

^١ - د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٦٠٨.

^٢ - انظر في:

- د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

- د. محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٣٠.

- رجاء أحمد محمد خويلد: الطّعن القضائي في منازعات ضريبة الدّخل في فلسطين، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كآية الدراسات العليا، فلسطين، ص ١٥.

وبناء على نصّ المادة السابقة الذكر فإنّ الاختصاص بنظر الدعاوى المتعلّقة بضرائب الدّخل، ينعقد للمحكمة الابتدائية أيّاً كان مقدار الضريبة محلّ التّزاع، أو مقدار الضريبة المختلف عليه.

والمحكمة التي تختصّ بمنازعات الضرائب هي المحكمة التجارية، وتتولى في المحاكم الابتدائية دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية، وذلك بهدف أن تتوافر لهذه الدوائر التخصص الذي يمكّنها من الفصل في الدعاوى الضريبية المعروضة أمامها على وجه سريع لا يخلّ بمبدأ تحقيق العدل والإنصاف.

ومع ذلك، يختصّ القضاء الإداري بنظر المنازعات في الضرائب والرسوم التي لم يحدّد لها القانون نظاماً خاصاً بالطعن، وذلك استناداً إلى الاختصاص العام للمجلس في منازعات الأفراد، وتطبيقاً لذلك أسنقرّ قضاء مجلس الدولة في مصر على اختصاصه بنظر الطعون الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية، وضرائب الأطيان والضرائب الجمركية.

الفرع الثاني

الاتجاه الفقهي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص

ذهب جانب من الفقهاء إلى أنه ليس هنالك حاجة لوجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم ومستقل عن غيره من الأجهزة القضائية، إلا أن أنصار هذا الرأي اختلفوا في الجهة التي يجب أن تختص بالنظر في هذه المنازعات، فذهب فريق منهم إلى أنه يجب أن ينعقد الاختصاص للقضاء العادي، في حين ذهب فريق آخر إلى وجوب أن ينعقد الاختصاص إلى القضاء الإداري، كما ذهب فريق ثالث إلى أنه لا مانع من توزيع الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري، وقد أورد كل جانب حجه التي تثبت رأيه، وسوف يتم التعرض لها بشيء من التفصيل:

أولاً- أنصار القضاء العادي.

ذهب بعض الفقهاء بوجوب إسناد الاختصاص بنظر منازعات الضرائب والرسوم إلى القضاء العادي، وذلك لأسباب عدة أهمها^١:

- أ- يعتبر القانون المدني الشريعة العامة لفروع القانون الوضعي الأخرى بما فيها القوانين الضريبية، فكل ما لم يرد بشأنه نص خاص في القوانين الضريبية، يرجع فيه إلى أحكام القانون المدني، ومن ثمّ لما كان القاضي العادي هو الذي يقوم بتطبيق القانون المدني، فإنه أجدر من غيره في تطبيق نصوص قانون الضرائب التي وردت استثناء من أحكام الشريعة العامة.
- ب- أكثر ضمانات في رعاية حقوق الأفراد وخاصة المكلفين بالضريبة: ذلك أن القاضي العادي يلتزم الشريعة العامة التي تكفل حقوق الأفراد ومصالحهم، وهو بذلك يختلف عن القاضي الإداري الذي هو قاضي الإدارة ويميل

^١ - ومن هؤلاء الفقهاء lerouge, trotabas, boulouis، د. مصطفى كمال وصفي ود. عبد العزيز الشوربجي، انظر في ذلك: -Louis Trotabas: **Précis de science et législation financières**, Volume 12, Etudes politiques, économiques et sociales Petits Précis Dalloz, 1956, p.322 – 343.

- د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٤٤.

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٥٧١.

- د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٥٢.

- د. زكريا محمد بيومي: **الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل**، طبعة عام ١٩٧٤، دار الاتحاد العربي للطباعة - الخرطوم، ص ٨ .

إلى الدفاع عن مصالح الخزينة العامة دون الالتفات إلى مصالح المكلفين، ومن شأن ذلك تحقيق ضمانات كافية للمكلفين بالضريبة لا يحققها القضاء الإداري لهم.

ت- انعدام ثقة المكلفين في قاضي الضريبة، وهي تنصبّ نحو المحاكم الإدارية أكثر مما تنصبّ نحو المحاكم العادية.

ث- إنّ الضرائب ليست من العلاقات الإدارية الخالصة مادام تنفيذها يتعلّق بالملكية الخاصة، وإنّ التزام قواعد القانون الخاص في تفسير العلاقات بين الدولة والأفراد، أقرب إلى حماية مصالح الطرفين من تطبيق قواعد القانون العام.

ثانياً_ أنصار القضاء الإداري.

ذهب بعض الفقهاء بوجوب إسناد الاختصاص بنظر منازعات الضرائب والرّسوم إلى القضاء الإداري، وذلك لعدّة أسباب أهمّها^١:

- أ- إنّ منازعات الضرائب والرّسوم يدور أساسها حول قرارات إدارية متخذة من جانب السلطة العامة، ومن ثمّ فهي منازعات إدارية، وبذلك تثير اختصاص القضاء الإداري الذي أنشئ أساساً بقصد النّظر في هذه المنازعات.
- ب- إنّ تطبيق القانون الخاص بالضرائب يثير مشاكل وصعوبات فنية ومالية وقانونية على جانب عظيم من الدقّة، لا يتسع لحلّها وتمحيصها وقت المحاكم العادية مع ما هي عليه من تراكم في الأعمال.

ثالثاً_ أنصار القضاء المزدوج.

يقرّر بعض الفقهاء ثنائية القضاء المختص بنظر الدعاوى الضريبية، بحيث تختصّ المحاكم الإدارية بنظر دعاوى الضرائب المباشرة، في حين تختصّ المحاكم العادية بنظر دعاوى الضرائب غير المباشرة، وذلك لعدّة أسباب أهمّها^٢:

^١ - ومن هؤلاء الفقهاء Waline, castagnede ,bern ,jeze ود. وحيد رأفت ود. حسين خلاف، وللتوسع في آراء الفقهاء انظر في ذلك:

- Philippe Bern: **La nature juridique du contentieux de l'imposition** ،Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972, p.80 _ 86.

- Marcel Waline: **Droit administratif** Sirey (Toulouse, impr. F. Boisseau), 1963, p. 77.

- د. يحيى مصطفى المبشر، مرجع سابق، ص ١٤٦.

- د. نقولا قدرى عطية، مرجع سابق، ص ١٥٣.

- د. زكريا محمد بيومي: **الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل**، مرجع سابق، ص ٨.

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٧٣٢.

^٢ - ومن أنصار هذا الرأي mehl , chretien انظر في ذلك:

- د. محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص ٧٣٠.

- Maxime chretien, op. cit, p 118-124.

- أ- إنّ حدود الاختصاص لكلّ جهة من جهتي القضاء العادي والإداري محدّدة وواضحة، وأنّه ليس ثمة اختلافات جوهرية فيما بينهما بالنسبة لمذاهب تفسير القانون الضريبي.
- ب- إنّ المحاكم الإدارية تعدّ أفضل من المحاكم العادية في الفصل في المشاكل المالية والاقتصادية التي تثيرها منازعات الضرائب المباشرة على الدّخل والضريبة على رقم الأعمال، في حين أنّ المحاكم العادية تعدّ أفضل من المحاكم الإدارية في الفصل في مسائل القانون المدني التي تثيرها منازعات ضرائب التسجيل والدمغة وغيرها من أنواع الضرائب غير المباشرة الأخرى.

ولذلك يقترح أنصار هذا الرأي الإبقاء على مبدأ الثنائية مع تلافي العيوب التي قد تنجم عنه، وفي سبيل تلافي هذه العيوب^١:

- أ- أن يحدّد المشرّع _ عند فرض أيّ ضريبة جديدة _ بصفة قاطعة وصريحة جهة القضاء المختصة بنظر المنازعات التي قد تنشأ عنها، وكذلك عند تعديل التشريع الخاص بأيّ ضريبة سارية.
- ب- أن يعمل المشرّع على تحويل القاضي الضريبي السّلطة الكاملة للفصل في الدّعوى الضريبية _ باستثناء المسائل الجزائية _ وبحيث يطبق في شأنه ((قاضي الدّعوى هو قاضي الدفع))، وبذلك يختصّ القاضي الضريبي بالفصل في جميع المسائل الأولية التي يتوقف عليها الحكم في الدّعوى .
- ت- أن يعمل المشرّع على منع الإدارة الضريبية من طلب إقامة الدّعوى الجزائية ضدّ المكلف أمام المحكمة الجزائية المختصة، إلّا بعد صدور حكم نهائي في الدّعوى الضريبية التي أقامها المكلف أمام القاضي الضريبي المختصّ بطلب إلغاء الربط أو تخفيضه.

وقد تعرّض أنصار هذا الرأي للانتقاد من حيث إنّ ثنائية جهتي القضاء من شأنه أن يؤدّي إلى اختلاف في مذاهب تفسير القانون الضريبي والإخلال بحسن سير العدالة وبتوافر الثقة لدى المكلفين، بالإضافة إلى المشاكل المتعلقة بتنازع الاختصاص وتعارض الأحكام وإطالة أمد التقاضي إلى الحدّ الذي يؤدّي إلى إنكار العدالة^٢.

^١-Maxime chretien: op. cit.

^٢- انظر في ذلك: د. محمد أحمد عيد الرؤوف: مرجع سابق، ص ٧٣٢.

المبحث الثاني

مبررات وجود قضاء ضريبي متخصص في سورية

من خلال استعراض المبحث السابق، يلاحظ أنّ الفقهاء الذين نادوا بضرورة وجود قضاء ضريبي متخصص بالنظر في منازعات الضرائب والرّسوم، قد استندوا إلى العديد من المبررات، من أهمّها:

١. الطبيعة الفنيّة الحسابية الخاصّة لدين الضريبة.
٢. الطّبيعة القانونية المميّزة لكلّ من المنازعات الضريبيّة ودين الضريبة عن غيرها من المنازعات والديون.

وحيث إنّه قد تمّ حصر نطاق البحث بالجوانب القانونيّة والإداريّة، دون الخوض في الجوانب الفنيّة^١، كتفاصيل قرارات التقدير وأنواعها، وكيفية احتساب الضرائب والرّسوم وتحصيلها، فسوف نتناول بالبحث الطّبيعة القانونية المميّزة لكلّ من المنازعات الضريبيّة ودين الضريبة في سورية بشيء من التفصيل، وذلك في المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: الطّبيعة القانونية المميّزة للمنازعات الضريبيّة في سورية.
- المطلب الثاني: الطّبيعة القانونية المميّزة لدين الضريبة في سورية.

^١- راجع: نطاق البحث، الصفحة ١٥ من هذا البحث.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية المميزة للمنازعات الضريبية في سورية

تتمتع المنازعات الضريبية بطبيعة قانونية مستقلة مستمدة من الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي والتي تميزه عن غيره من فروع القانون، جعلت هذه المنازعات ذات طابع خاص يتوقف تحديدها على عدة اعتبارات، أهمها: تحديد مفهوم المنازعات الضريبية، وتحديد المراكز القانونية للخصوم فيها، وإجراءات التقاضي الواجب تطبيقها على هذه المنازعات، وتحديد وسائل الإثبات في هذه المنازعات، وفيما إذا كانت قاعدة الجزائي تعقل المدني تجد تطبيقاً لها في هذه المنازعات.

أولاً_ مفهوم النزاع الضريبي.

تعددت آراء الفقهاء حول مفهوم المنازعة الضريبية، وخلصت هذه الآراء تتركز في اتجاهين: الاتجاه الأول يضيق من مفهوم المنازعات الضريبية بحيث يحصره في ربط وتحصيل الضريبة فقط، أما الاتجاه الثاني فيوسع من مفهوم المنازعات الضريبية ليشمل جميع الإجراءات والتصرفات اللازمة لتطبيق نصوص القانون الضريبي.

أما القضاء في سورية فقد أخذ بالاتجاه الثاني، أي وسع من مفهوم المنازعات الضريبية، ولم يحصرها بمجرد ربط وتحصيل الضريبة^١.

ثانياً_ خصائص المنازعات الضريبية.

أ _ المراكز القانونية للخصوم في المنازعات الضريبية.

تمتلك الإدارة الضريبية كسلطة عامة امتيازات وسلطات لا يمتلكها الطرف الآخر في هذه المنازعات، وهما المكلفون بالضريبة والغير صاحب المصلحة، ويندرج ضمن هذه الامتيازات ما يلي^٢:

^١ - انظر: النزاع الضريبي، الصفحة ١٨ وما بعدها من هذا البحث .

^٢ - انظر في ذلك:

- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٣٣ وما بعدها.

- د. محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٢٥٦ وما بعدها.

١_ الحقّ في الاطلاع على جميع المستندات والبيانات الخاصة بدافعي الضريبة، والتحرّي عن صحة وسلامة إقراراتهم الضريبية، وتحديد أرباحهم الحقيقية، بما يكفل تحديد الضرائب المستحقّة عليهم بوضوح ودقّة، وإثبات صحّة دعواها في أية منازعة ضريبية.

فقد أعطى المشرّع السوري موظفي مصلحة الضرائب الحقّ في الاطلاع على دفاتر المكلفين وغيرها من الوثائق الموجودة لديهم، وأن يطلبوا من المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام مدّها بالمعلومات والوثائق التي تحتاجها في تحديد الضريبة على المكلف^١.

٢_ لا يترتب على رفع دعاوى قضائية إيقاف استحقاق دين الضريبة، ويلزم المكلف بأداء الضريبة المقررة عليه أولاً، ومن ثمّ المنازعة فيها لاحقاً.

وفي هذا الصدد نصّ المشرّع السوري في قانون ضريبة الدخل على أنّ الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر أو غيرها من اللجان الاستئنافية لا يوقف تحصيل الضريبة المعترض عليها^٢.

٣_ توقيع جزاءات مالية وجنائية تجاه المكلف المتهرب من دفع الضريبة، ومن يقدم له المساعدة في ذلك.

نصّ المشرّع في سورية على هذه الجزاءات وما يتعلّق بها من أحكام في المواد ١٨ و ٢٦ و ٩٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته، والمادة ٨ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣م.

٤_ امتياز الدولة على أموال المكلفين في حدود الضريبة المقررة عليهم.

أكد المشرّع في سورية على أنّ امتياز دين الضريبة يكون على جميع أموال المدين من منقول وعقار، ويستوفى هذا الدين من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أيّ يد كانت، وإذا وردت على عقار فلا يشترط فيها الشهر^٣.

^١ - المادة ٢٦ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

^٢ - انظر: المواد ٨٢ و ٣٤ و ٤٩ من القانون قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

^٣ - المادة ١١١٨ من القانون المدني.

٥- قيام الدولة بإجراء الحجز الإداري والتنفيذ على من يتخلف عن أداء الضريبة، وذلك عن طريق إجراءات وطرق إدارية سريعة.

أكد المشرع السوري على حق الإدارة الضريبية في اللجوء إلى الحجز الاحتياطي أو التنفيذي على أموال المكلف المدين المتخلف عن الدفع بشرط مضي عشرة أيام على تبليغه الإنذار واتخاذ قرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة^١، ومع ذلك يجوز تقرير الحجز دونما حاجة إلى إنذار إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في سورية أو إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها^٢.

وبالنظر إلى هذه السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة، يتبين الاختلاف الجوهرى بين هذا الدين وغيره من الديون العادية، من حيث إن دين الضريبة يحصل بطرق إدارية وبصورة جبرية من المكلف الممتنع عن أدائه، أما الديون العادية فتحصل بإجراءات قضائية معينة، كما أنّ الأفراد في تحصيل ديونهم التي تكون لدى الدولة، لا يمتلكون في مواجهتها وسائل لإجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائلة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة^٣.

ب- قانون الإجراءات الواجب التطبيق على المنازعات الضريبية.

لما كانت العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية أو في الدعاوى الأخرى، الأمر الذي يستلزم أن تكون إجراءات الدعوى الضريبية مستندة إلى قانون الضريبة الذي يحكمها.

وقد ثار خلاف بين الفقهاء^٤ حول إمكانية تطبيق أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الإدارية عموماً، فمنهم من عدّ هذه الأصول بمثابة الشريعة العامة لجميع النزاعات تطبق في حال عدم وجود قواعد إجرائية خاصة بالنزاعات الإدارية (وهذا الرأي هو الغالب)، ويطبّق على الضريبة باعتبارها نزاعاً

^١ - الفقرة ١ من المادة ٦ من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ تاريخ ١٩٥٦/١٢/٣٠م وتعديلاته.

^٢ - الفقرة ١ من المادة ٨ من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ تاريخ ١٩٥٦/١٢/٣٠م وتعديلاته.

^٣ - انظر في: د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٤٩.

^٤ - للتوسع في آراء الفقهاء انظر في:

- محيي محمد سعد، مرجع سابق، ص ١٣٤.

- د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص ٤٨ وما بعدها.

- د. عصام يشور ود. نور الله نور الله ود. يونس بطريق، مرجع سابق، ص ١٥٠.

إدارياً، وهذا ما ذهب إليه المشرع في سورية، حيث تنصّ المادة الثالثة من قانون مجلس الدولة السوري رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م على أنه :

((تطبّق الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، وتطبّق أحكام قانون المرافعات وقانون أصول المحاكمات فيما لم يرد فيه نصّ وذلك إلى أن يصدر قانون أصول المحاكمات الخاص بالقسم القضائي بمجلس الدولة)).

وهناك التوجّه الثاني الذي يمنع تطبيق الأصول المدنية على المنازعات الإدارية لاختلاف كلّ منهما، سواء من حيث الأطراف أم الوظيفة أم الطبيعة، واستناداً إلى ذلك على القاضي الإداري ابتداءً القواعد المناسبة لطبيعة هذه النزاعات وأخذ ما يتوافق من الأصول المدنية مع طبيعة هذا النزاع.

ويبدو أنّ الرأي الغالب في الفقه بوجوب تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الإدارية في حال عدم وجود قواعد إجرائية خاصّة بها هو الأوفق؛ وذلك باعتبار هذه الأصول بمثابة الشريعة العامّة لجميع النزاعات، ولكون المنازعات الضريبية منازعات إدارية، فربط الضريبة وتحصيلها يكون بقرار تتوافر فيه جميع أركان القرار الإداري، فهو يصدر عن جهة الإدارة (الإدارة الضريبية) وإرادتها المنفردة، وغير معلق على شرط (نهائي)، ويهدف إلى تحقيق المصلحة العامّة.

جـ_ القواعد الخاصّة للإثبات في المنازعات الضريبية.

يعتبر الإثبات الأداة المهمة التي يعتمد عليها القاضي الضريبي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنّها تعدّ الوسيلة العملية التي يعتمد عليها المكلفون في صيانة حقوقهم المترتبة على تلك الوقائع القانونية^١.

ولم تحدّد قوانين الضرائب والرسوم في سورية طرق الإثبات الجائز أن يسلكها أو يتمسك بها الخصم الذي يتحمّل عبء الإثبات، وهذا يعني الرجوع إلى القواعد العامّة في الإثبات المنصوص عنها في قانون البيّنات.

^١ - عارف السعيدة: دور الإثبات في حلّ المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، لعام ٢٠١٢، ص ٦٦١.

وقد نظم قانون البيّنات السّوري الإثبات وأحكامه، ودور القاضي في الإثبات، ومدى صلاحياته بوزن الأدلّة والأخذ بها من عدمه، وحصر تلك الأدلّة في ستّة أدلّة سنداً لأحكام المادة ١ من قانون البيّنات الصادر بالمرسوم رقم ٣٥٩ لعام ١٩٤٧م، وهي:

١_ الأدلّة الكتابية، ٢_ الشهادة، ٣_ القرائن، ٤_ الإقرار، ٥_ اليمين، ٦_ المعاينة والخبرة.

حيث يحقّ للخصم أن يسلك أيّاً من هذه الطرق لإثبات دعواه.

وتتميز المنازعات الضّريبية بقواعد إثبات^١ تختلف عن غيرها من المنازعات الأخرى، حيث تتطلّب طبيعة الإجراءات الضّريبية وما ينشأ بشأنها من منازعات ضريبية مختلفة بأن تكون إجراءاتها كتابية في معظم مراحلها؛ وهو ما يترتب عليه عدم اللجوء للإثبات في هذه المنازعات بالشهادة أو اليمين على خلاف ما هو قائم في المنازعات الأخرى^٢، حيث لا يتصور أن يعلّق حقّ الدولة على يمين يؤدّيه المكلف أو شهادة شهود^٣، ويرجع البعض ذلك إلى ما للمنازعات الضّريبية من خصوصية يأخذ الطابع الكتابي فيها الدور الأكبر^٤.

ومع ذلك، فإنّه يمكن الاستناد إلى شهادة الشهود في بعض المنازعات الضّريبية على سبيل الاستدلال، أو طلباً لرأي أهل الخبرة في منازعات يتطلب حسمها سماع هذا الرأي^٥.

وتندرج وسائل الإثبات في المنازعات الضّريبية من حيث قوتها القانونية إلى^٦:

^١ - تعرّف قواعد الإثبات بأنّها: القواعد التي تحدّد البيّنة التي يجب على المدّعي إقامتها أمام القاضي، وتختلف هذه البيّنة بالنسبة لنوع الدعوى والحقّ المدّعي به فيها، وهي التي يجب على المدّعي عليه إقامتها أيضاً أمام القاضي تأكيداً لدفاعه أو رداً على بيّنة المدّعي، انظر في ذلك: د. صلاح الدين سلحدار، أصول المحاكمات المدنية، طبعة عام ١٩٩٤م، منشورات جامعة حلب _ كلية الحقوق، ص ٣٠٠.

^٢ - بموجب نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية (نظام رقم ٣ لعام ٢٠١٠م) في الأردن أجاز الإثبات بجميع أدلّة الإثبات بما فيها الأدلّة الكتابية والمحاسبية والخبرة والمعاينة والقرائن والإقرار فيما عدا اليمين وشهادة الشهود وغيرها من الأدلّة التي تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات (المادة ٧٢).

^٣ - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ٣٧.

^٤ - د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، دراسة منشورة بمجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ٢٠٠٦م، ص ٣٠٩ و ٣١٠.

^٥ - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ٣٨.

^٦ - انظر في ذلك:

- د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٢٦_٤٢٥.

- د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق، ص ٢٩٧_٣٣٧.

- د. محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٤٧_٤٩.

- د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص ٣٩.

١_ الأدلة الكتابية:

وهي أقوى طرق الإثبات^١، وتكمن أهميتها في أنها دليل يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف وقبل قيام النزاع^٢، وتشمل الأدلة المحاسبية^٣ والمحركات الكتابية، وهي إما صادرة عن الإدارة (وتشمل البيانات التي تقدمها لإثبات صحة قرارها من خلال مشاهدة موقع نشاط المكلف، وهي بذلك من قبيل الكشف الحسي، أو معلومات قامت بجمعها من مصادر مختلفة موثقة كالبيانات الجمركية، ووثائق صادرة عن المحاكم....)، أو صادرة عن المكلف، كالدفاتر اليومية، والفواتير والحسابات المالية.

٢_ القرائن:

وهي ما يكون من خلالها استنباط أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول، وتنقسم صور القرائن إلى قرائن قانونية (ومثال ذلك ما نص عليه التشريع الضريبي الأردني في اعتبار أي معاملة يجريها المكلف لصالح أحد أولاده القصر تعد كأنها لم تكن لأنها قرينة على تفتيت مصدر الدخل للتهرب من الضريبة) أو وفق تعليمات الإدارة الضريبية (ومثال ذلك مكلف يقع متجره في منطقة قاطنيها من الأغنياء والمترفين قرينة على أرباحية هذا المتجر)، وقرائن قضائية، وهي: التي يكون من خلالها استنباط واقعة ثابتة يختارها القاضي من الوقائع التي تجري في الدعوى، أو من وقائع ومستندات خارج القضية؛ كتحقيق جنائي أو إداري أو خلافه.

وللقاضي سلطة مطلقة في استنباط القرائن التي يعتمد عليها في تكوين عقيدته، ولا يخضع في ذلك لرقابة محكمة النقض، شريطة أن يكون استنباطه لهذه القرينة وتكوين قناعته بها سائغاً^٤.

٣_ الإقرار:

ويعني الإقرار في منازعات الضرائب والرسوم اعتراف المكلف بدين الضريبة أو الرسم للدولة، ويمكن أن يكون الإقرار شفوياً أو مكتوباً صريحاً أو ضمنياً، فيعد ذلك بمنزلة الدليل القاطع على صحة هذه الواقعة.

^١ - د. صلاح الدين سلحدار: أصول المحاكمات المدنية، مرجع سابق، ص ٣٠٤.
^٢ - أنور سلطان: قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، طبعة عام ٢٠٠٥م، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص ٢١.
^٣ - يلزم التشريع الضريبي السوري المكلف إمساك دفاتر وسجلات يضمها بياناته المحاسبية المتعلقة بدخله الخاضع للضريبة، حيث تنص المادة ٦ / أ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته أنه: ((على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتاجه الحقيقية...)).
^٤ - مفلح عواد القضاة: البيانات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية لعام ١٩٩٤م، جمعية عمال المطابع التعاونية_ عمان، ص ٢١٠.

٤- اليمين:

نظّم قانون البيّنات السّوري الأحكام لتوجيه اليمين المتّممة أو الحاسمة^١، والآثار المترتّبة عليها، وخاصةً فيما يتعلّق بجواز ردّ اليمين ممّن وجّهت إليه إلى من وجّهها، فهذا الحكم لا يتناسب مع أطراف الدّعى الضّريبية باعتبار أحد أطرافها الدولة التي تقتضي المبادئ العامّة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها، فالنظام العام يمنع من توجيه اليمين إلى الدولة سواء أكانت حاسمة أو متّممة.

وهذا ما أكّدت عليه محكمة النقض في قرار لها قضت فيه^٢:

((لا يجوز توجيه اليمين الحاسمة إلى من يقوم بممارسة وظائف عامّة للدولة أو المؤسسات أو إلى من يقوم مقامه، بمقتضى مبادئ الحقوق الإدارية)).

٥- الخبرة:

وتشمل تقارير الخبراء والمحاسبين الذين تنتدبهم المحكمة لفحص ومراجعة الوثائق والمستندات المتعلّقة بالقضية المنظورة أمامها، وتعدّ الخبرة وسيلة مقبولة للإثبات في نطاق القضاء الضّريبي، لأنّها تنصبّ على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضّريبية من حيث بيان صحّة الحسابات.

ولا يجوز للمحكمة أن ترفض طلب الخصم بإجراء الخبرة، إلا إذا تأكد من البيانات القائمة في الدّعى أنّ الخبرة غير منتجة في البتّ بالنّزاع^٣.

٦- المعاينة:

وتعدّ المعاينة^٤ من إجراءات التحقيق التي يمكن أن تلجأ إليها المحكمة، عند تيقّنها بأنّ الانتقال للمعاينة يمكن أن يكون له جدوى في الوصول إلى أدلّة في المنازعات المنظورة أمامها.

^١ - انظر: المادة ١١٢ وما بعدها من قانون البيّنات الصادر بالمرسوم رقم ٣٥٩ لعام ١٩٤٧م.

^٢ - نقض سوري رقم ٢٧٣ تاريخ ٣٠ / ٥ / ١٩٥٤م سجلات النقض.

^٣ - نقض سوري رقم ١٠٩٥ أساس عمالي ١١٠٥ تاريخ ٣٠ / ٩ / ١٩٧٥م مجلة المحامون لعام ١٩٦٧م، ص ١٠٤.

^٤ - تعرّف المعاينة بأنّها مشاهدة المحكمة نفسها محلّ النزاع، للتحقق من صحّة الأوصاف التي يدعيها صاحب الشّأن، انظر: زكريا محمد بيومي: المنازعات الضّريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٢١.

د _ قاعدة الجزائي يعقل المدني.

إذا توقف الفصل في المنازعة الضريبية على الفصل في مسألة أخرى أمام القضاء الجزائي، فإن قاعدة الجزائي يعقل المدني لا تجد لها مجالاً للتطبيق في القانون الضريبي؛ وذلك لأن الدعوى الضريبية هي دعوى مستقلة وليست متفرعة عن جريمة جنائية، ولا يقصد بها تعويض الضرر الناتج عن جريمة، وإنما موضوعها ينحصر في تقدير دخل المكلف وأرباحه، والقانون الضريبي لا يعترف بهذه القاعدة، فليس هناك ما يلزم القاضي الضريبي بوقف الفصل في النزاع المنظور أمامه فيما يتعلق بطلب تخفيض الأرباح الخاصة بمكلف معين، نظراً لطرح الإدارة الضريبية الدعوى الجنائية ضد المكلف نفسه لإخفائه بطريقة الغش _ حقيقة أرباحه المطلوب تخفيضها أمام القاضي الضريبي^١.

وقد ذهبت محكمة النقض السورية ((الغرفة الجمركية)) في اجتهاد لها عام ١٩٨٥^٢:

((إن القضاء الجمركي غير مقيد بالحكم الجنائي القاضي ببراءة الطاعن لعدم توفر الدليل على نية التهريب لديه، لأن المسألة في القضايا الجمركية تبنى على مجرد توفر الفعل المادي)).

وفي اجتهاد آخر^٣:

((إن القرار الجزائي بمنع محاكمة شخص لانتفاء واقعة التهريب الجزائية ليس له حجية تجاه المخالفة الجمركية، ولا ينفي عن هذا الشخص اشتراكه في المخالفة الجمركية المبنية على أسس تختلف عن تلك التي أسست عليها الملاحقة الجزائية)).

هـ _ السرعة والسرية في إجراءات الفصل بالمنازعات الضريبية.

١ _ السرعة: يترتب على التطويل في إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية أضرار متعددة وآثار مختلفة سواء على مصلحة الخزينة العامة أو على مصلحة المكلف؛ فالخزينة العامة تتحمل تكاليف إضافية لمواجهة النفقات المختلفة للمنازعات الضريبية، إضافة إلى أن التأخير في تحصيل الضريبة قد ينطوي عليه تخفيض في القيمة الحقيقية للضريبة، خاصة إذا كان اقتصاد الدولة يعاني من مشاكل تضخم أو كان سعر الفائدة على الودائع النقدية يفوق غرامات التأخير التي ينص عليها القانون

^١ - د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ٣٧.

^٢ - نقض رقم ٣٦١ أساس ٢٨٤ تاريخ ٢٢ / ٤ / ١٩٨٥ م منشور في: مجلة القانون لعام ١٩٨٥ م، ص ٦٩٩.

^٣ - قرار محكمة النقض السورية ((الغرفة الجمركية))، رقم ٨٩٠ أساس ٢١٦ تاريخ ١٦ / ١٠ / ١٩٧٥ م (غير منشور).

الضريبي، وذلك يتعارض مع قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل^١، كما أنّ المكلف يظلّ مركزه القانوني والمالي غير مستقر نتيجة تطويل هذه الإجراءات، فضلاً عن إهداره للوقت وخسارته للنفقات لمتابعتها، إضافة لآثار النفسية والاقتصادية المترتبة على عدم معرفته بمقدار الضريبة الذي سيدفعه عند انقضاء هذه المنازعات، وما يلحق بسمعته التجارية من آثار تترتب على ذلك^٢.

أما المشرع في سورية^٣، فإنه لم ينصّ على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، سواء أمام لجان الطعن الضريبي أو أمام القضاء.

ويبدو أنّه من الأوفق أن ينصّ المشرع السوري على مدة محدّدة للفصل في هذه المنازعات سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، وذلك استناداً للذاتية الخاصة التي يتمتّع بها التشريع الضريبي والمنازعات التي تنشأ عن تطبيقه والتي تستدعي سرعة الفصل فيها للأسباب المشار إليها أعلاه.

٢- السريّة: على الرغم من أنّ مبدأ علانية الجلسات يعدّ من المبادئ العامّة في النفاضي^٤، إلّا أنّ استثناء المنازعات الضريبية من هذا المبدأ يظهر ما تتميز به هذه المنازعات من خصائص دون غيرها.

والهدف من هذه السريّة يتجلى في حماية أسرار المكلفين الشخصية وبياناتهم المالية، التي تعدّ من مستلزمات طبيعة الأعمال التجارية والصناعية بالنسبة للمكلفين من التّجار والصّناع؛ وذلك حتى لا يترتب على علنية هذه الجلسات التأثير على أعمالهم من خلال كشف بعض أسرارهم التجارية والصناعية وتشويه سمعتهم وهزّ ثقة المتعاملين معهم، خاصّة وأنّ السمعة التجارية لبعض المكلفين تعدّ من أهمّ ما يعتمدون عليه في نجاح نشاطاتهم ومشروعاتهم^٥.

^١ - د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٤.

^٢ - د. محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٤٣.

^٣ - أكدت بعض التشريعات الضريبية المقارنة على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، فقد جاء النصّ في المادة ١٧٤ من قانون ضريبة الدخل العماني رقم ٢٨ لعام ٢٠٠٩م: ((على المحاكم أن تفصل في الدعاوى الضريبية على وجه الاستعجال))، كما جاء النصّ على ذلك في المادة ١٥٢ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م بأنّ الحكم في الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يكون الحكم فيها دائماً على وجه الاستعجال، أما المشرع اليمني فقد أكد على أنّ الحكم في القضايا الضريبية على وجه الاستعجال، وذلك بموجب نصّ المادة ١٢٤/ج من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١٧ لعام ٢٠١٠م.

^٤ - تنصّ المادة ٢٢ من قانون أصول المحاكمات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤ تاريخ ١٩٥٣م على أنّه: ((يجب أن تكون المرافعة في قاعة المحكمة علنية إلا إذا رأت المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم إجراءها سراً....)).

^٥ - د. محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص ٤٤.

أما المشرّع في سورية^١، فإنّه لم ينصّ على سرّيّة الفصل في هذه المنازعات سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.

ويبدو أنّه من الأوفق أن ينصّ المشرّع السوري على سرّيّة جلسات الفصل في هذه المنازعات سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، وذلك استناداً للذاتية الخاصة التي يتمتّع بها التشريع الضريبي والمنازعات التي تنشأ عن تطبيقه والتي تستدعي سرّيّة الفصل فيها للأسباب المشار إليها أعلاه، باستثناء جلسة النطق بالحكم فيجب أن تكون علنية استناداً إلى قواعد أصول المحاكمات^٢.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهمّ الملاحظات التي تمّ استقراؤها وإيضاحها فيه، تتبلور نتيجة التالية:

للمنازعات الضريبيّة في سورية طبيعة قانونية خاصّة تميّزها عن غيرها من المنازعات سواء في القانون الخاص أو العام، ومردّها ما يتمتّع به القانون الضريبي من ذاتية واستقلال، ويتّضح ذلك من خلال:

أخذ القضاء السوري بالاتجاه الموسّع لمفهوم المنازعات الضريبيّة، ولم يحصره بالمنازعات المتعلّقة بالربط والتحصيل. كما أنّ المراكز القانونية للخصوم في هذه المنازعات غير متساوية، حيث تعدّ الإدارة الضريبيّة الطرف الأقوى في هذه المنازعة؛ لما تتمتّع به - باعتبارها سلطة عامّة - من امتيازات وسلطات، في مواجهة المكلف الطرف الأضعف في هذه العلاقة؛ كونه لا يملك سوى المنازعة الضريبيّة في مواجهة الإدارة الضريبيّة. إضافة إلى تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الضريبيّة، في حال عدم وجود قواعد إجرائية خاصّة بالمنازعات الإدارية، وذلك باعتبارها نزاعاً إدارياً. وأخيراً عدم جواز اللجوء إلى الشهادة أو اليمين للإثبات في هذه المنازعات، على خلاف ما هو قائم في المنازعات الأخرى، وإنّ قاعدة الجزائي يعقل المدني لا تجد لها مجالاً للتطبيق فيها، وما يتطلّبه الفصل في هذه المنازعات من السرعة والسريّة.

^١ - أكّدت بعض التشريعات الضريبيّة المقارنة على أنّ جلسات الفصل في المنازعات الضريبيّة سواء أمام اللجان الإدارية المختلفة، أو أمام المحاكم القضائية تكون سرّيّة، فقد نصّت المادة ١٢٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥م بأن تكون جلسات لجان الطعن الضريبي سرّيّة، أمّا فيما يتعلّق بسرّيّة جلسات نظر هذه المنازعات فقد جاء في نصّ المادة ١٢٥ بأن: ((الدعاوى التي ترفع من الممّول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرّيّة...)). كما جاء النصّ على ذلك في المادة ١٢٤ / ج من قانون الضريبة على الدخل اليمني رقم ١٧ لعام ٢٠١٠م على أن تكون جلسات محكمة الضرائب سرّيّة إلا إذا رأت المحكمة غير ذلك.

^٢ - تنصّ المادة ٢٠٢ من قانون أصول المحاكمات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤ تاريخ ١٩٥٣م على أنّه: ((ينطق بالحكم علناً بتلاوة منطوقه مع أسبابه)).

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية المميزة لدين الضريبة في سورية

إنّ دين الضريبة _ وهو محلّ الالتزام الضريبي _ يختلف في خصائصه وأساسه والحماية والرعاية التي أولاها له المشرع عن تلك الالتزامات في القانون الخاص وحتى العام، وذلك لأنّ الضريبة في الوقت الحاضر، وبعد أن سادت اقتصاديات السوق، أصبحت تمثل أداة مالية لاقتصاديات الدول المختلفة في تحقيق أهدافها وتنفيذ برامجها.

فقواعد القانون الضريبي جميعها من القواعد الآمرة التي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها، بالإضافة إلى أنّ هذا القانون يخوّل الهيئات العامة القائمة على تنفيذه سلطات واختصاصات تفوق في أهميتها وخطورتها ما تتمتع به حتى الهيئات الحكومية الأخرى، في مجال ما يستحقّ لها من ديون قبل الأفراد، كالنفيذ الجبري وسلطات الضابطة العدلية، والصلح، والغرامة، والتحري، والتفتيش وغيرها.

أولاً_ خصائص دين الضريبة:

يختلف دين الضريبة عن الديون الأخرى، وعلى وجه الخصوص تلك الديون التي يحكمها القانون المدني، لأسبابٍ تتعلّق بطبيعة ذلك الدين وأهميته، ولأنّ الضريبة هي أداة الدولة في تحقيق أهدافها، وسوف يتمّ التعرّض تباعاً لأهمّ تلك الخصائص:

أ_ مصدر الالتزام بدين الضريبة.

يعني الالتزام الضريبي، الأثر الذي بواسطته تتحقّق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة^١، ويعرّف بأنّه : حقّ الخزّانة العامة في أن تطلب في لحظة معيّنة ومن مدين معيّن دفع مبلغ معيّن هو الضريبة^٢.

وقد اختلف الفقهاء حول مصدر الالتزام بدفع الضريبة إلى فريقين:

حيث ذهب الفريق الأوّل^١ إلى أنّ كلّ التزام مصدره القانون، لأنّ القانون هو الذي جعلها تنشأ من مصدرها، وحدّد أركانها وبيّن أحكامها، ومن ثمّ فإنّ القانون هو مصدر الالتزام بدين الضريبة، فالقانون

^١ - د. عادل فليح العلي: الطبيعة القانونية لدين الضريبة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الرابع، السنة الثالثة والثلاثون، لعام ٢٠٠٩ م، ص ٣٢٥.

^٢ - د. رايح رتيب، مرجع سابق، ص ٥٢.

الضريبي ينشئ التزاماً على عاتق المكلف بوجوب دفع مبلغ الضريبة، وهو أحد التزامات القانون العام، وينشأ بإرادة المشرع المنفردة.

في حين ذهب الفريق الثاني^٢ إلى أنّ وسيلة الاتفاق كطريقة من طرق التقدير، تدفع إلى اعتبار العقد مصدراً للالتزام الضريبي.

غير أنّ هذا الأمر غير صحيح لأنّ القواعد الضريبية هي قواعدٌ آمرة تتعلق بالنظام العام، ولا تعدّ اتفاقاً تعاقدياً^٣.

وفي هذا الخصوص ذهبت محكمة النقض في مصر في قرار لها عام ١٩٧٤ إلى أنّه^٤ :

((الضريبة لا تترك في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها...)).

ويبدو أنّ الرأي الذي ذهب إليه الفريق الأول هو الأوفق، للأسباب التي استندوا إليها، فالالتزام بالوفاء بدين الضريبة لا يمكن اعتباره اتفاقاً بين المكلف والإدارة الضريبية، فمركز المكلف دائماً هو مركز قانوني، يجد مصدره في القانون الضريبي المنظم لتحويل دين الضريبة، والقرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية تنفيذاً لهذا القانون^٥.

إلا أنّ الفقهاء الذين قالوا بأنّ مصدر الالتزام بدفع الضريبة هو القانون، قد اختلفوا هم أيضاً في كون القانون هو مصدر مباشر لهذا الالتزام أو مصدر غير مباشر له.

^١ - ومن أنصار هذا الفريق الدكتور السنهوري، والدكتور أحمد فتحي سرور، والدكتور راجح رتيب لمزيد من التوسع انظر :

د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث " نظرية الالتزام بوجه عام "، المجلد الثاني: مصادر الالتزام، طبعة عام ١٩٨١، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ١٧٧١.

د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، طبعة عام ١٩٩٠، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ١٣٣.

د. مصطفى رشدي شبيحة: التشريع الضريبي والمالي، طبعة عام ١٩٩٣، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص ١٣.

^٢ - ومن أنصار هذا الفريق: Montesquieu، jerar Dan، Adam smith، لمزيد من التوسع في آراء الفقهاء انظر : أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٢ وما بعدها.

^٣ - د. مصطفى رشدي شبيحة، مرجع سابق، ص ١٣.

^٤ - طعن رقم ٧٥ س ١٩٣٨ ق جلسة ٦٨٩ / ١٩٧٤م، ص ١٠٨٧ مجموعة أحكام النقض، مشار إليه في د. مصطفى رشدي شبيحة، مرجع سابق، ص ١٤.

^٥ - د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٣٢٧.

فقد ذهب بعضهم إلى أنّ القانون هو المصدر المباشر لهذا الالتزام، أي أنّ هذا القانون هو الذي يعيّن أركان الالتزام، وليس من الضروري أن يكون النص موجوداً في القانون المدني، فالقوانين المالية قد تتضمن نصوصاً تنشئ التزامات قانونية، ومن قبيل ذلك الالتزام بدفع الضريبة^١.

في حين ذهب البعض الآخر منهم إلى غير ذلك، فالالتزام بالضريبة لا يختلف عن غيره من الالتزامات، وإنه في جميع الالتزامات يجعل القانون واقعةً معينةً مصدر مباشر لنشوء الالتزام، وتطبيقاً لذلك يعتبر القانون الضريبي مصدراً غير مباشر للالتزام بدين الضريبة، أما الواقعة المنشئة للضريبة^٢، فهي المصدر المباشر لها^٣.

وعليه فإنّ دين الضريبة لا يتحقّق بذمة المكلف بمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلّب الأمر أن يتحقّق بالنسبة له الشرط الذي حدّده القانون، والذي يتمثّل بحصول الدّخل في نهاية السنة المالية بالنسبة لضريبة الدّخل، وعبور السلعة للحدود بالنسبة للضريبة الجمركية، وتحقّق واقعة الشراء للسلعة أو الخدمة بالنسبة لضريبة المبيعات.

ويبدو أنّ كلا الرأيين السابقين على جانب من الصواب، فالالتزامات الضريبية نوعان، نوعٌ ينشأ بمجرد صدور القانون ولا يرتبط بوجود الواقعة المنشئة للضريبة، ومثال ذلك: التزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، فهذا الالتزام هو التزام أصيل يقع على عاتق المكلف، سواء أنشأ دين الضريبة في ذمته أو لم ينشأ، وفي مثل هذه الحالة يكون القانون هو مصدر هذا الالتزام الأول والأخير.

ونوعٌ آخر لا ينشأ بمجرد صدور القانون وإنما يتحقّق الواقعة التي حددها القانون، ومثال ذلك الالتزام بدين الضريبة، فهو لا ينشأ بمجرد العمل بقانون الضريبة، وإنما يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة لها، ومن ثمّ تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي المصدر المباشر للالتزام بدين الضريبة، في حين أنّ القانون هو المصدر غير المباشر لها.

وبترتّب على تحديد المصدر المباشر للالتزام بدين الضريبة والمصدر غير المباشر له عدة نتائج لعلّ أهمّها: تحديد بدء التزام المكلف بدين الضريبة، وتحديد بدء سريان التقادم على دين الضريبة.

^١ - د. عبد الرزاق السنهوري، مرجع سابق، ص ١٧٩٦.

^٢ - عُرفت الواقعة المنشئة للضريبة تعريفات عدّة، فقد عرّفها أ. د. طاهر الجنابي بأنّها: "المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء .."، وعرّفها د. كمال الجرف بأنّها: "السبب الذي ينشئ علاقة قانونية .."، في حين عرّفها د. حسين خلاف بأنّها: "الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة"، انظر في ذلك: د. علي هادي عطية الهلالي، مرجع سابق، ص ٤ و ٥.

^٣ - انظر في: د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص ١٣.

ذلك أن بدء التزام المكلف بدين الضريبة، وبدء سريان التقادم على دين الضريبة يبدأ من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وهو ما سوف يتم توضيحه لاحقاً.

ب_ دين الضريبة محمول لا مطلوب.

إذ توجب القوانين الضريبية على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه ودون انتظار لأي مطالبة، الوفاء بدين الضريبة متى حلّ ميعاد استحقاقها، أي أنّ المكلف ملزم بأن يحمل مبلغ الضريبة المستحق عليه إلى الإدارة الضريبية دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية عبء السعي إليه لمطالبته بأدائها^١.

وبذلك يتميّز دين الضريبة _ من حيث أدائه _ عن سائر الديون الأخرى من حيث مكان الأداء؛ فالأصل أنّ دين الضريبة واجب الأداء في مقرّ الدائن (الإدارة الضريبية) وليس في مقرّ المدين (المكلف) أو مركز أعماله، وهذا يخالف الأصل المقرّر بالنسبة للديون العادية الأخرى^٢.

وهذا يبرره ذاتية القانون الضريبي، لأنّ الالتزام بدين الضريبة يكون مصدره القانون الذي يهدف أساساً إلى مدّ الدولة بالأموال التي تغطّي نفقاتها، ولذلك لم يترك القانون مجالاً لإرادة كلّ من الإدارة الضريبية أو المكلف في تحديد ميعاد الوفاء بدين الضريبة، بل أوجب أن يكون ذلك في الميعاد المقرر قانوناً دون أن يتوقف ذلك على مطالبة الإدارة الضريبية، على أن لا يمنع هذا الإدارة الضريبية من قبل التيسير على المكلفين ودون التزام قانوني عليها في مطالبة المكلف بالوفاء^٣.

ويبدو أنّ قصد المشرع الضريبي من ذلك، هو تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة قانوناً دون أن يستطيع المكلف أن يبزر تأخيره في أداء الضرائب المستحقة عليه، أو يدعي بطلان إجراءات التنفيذ المتخذة ضده، استناداً إلى عدم مطالبته بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية.

أمّا في سورية، فإنّ المشرع لم ينصّ صراحة على كون دين الضريبة محمول لا مطلوب، إلاّ أنّه يمكن استنتاج ذلك من خلال الرجوع إلى اجتهادات محكمة النقض المتعلقة ببدء سريان التقادم على دين الضريبة، حيث جعلته يبدأ من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وليس من تاريخ تبليغ المذكرة التي تشعّر بوجوب الدفع، وهو ما سوف يتمّ توضيحه لاحقاً.

^١ - محيي محمد سعد، مرجع سابق، ص ١٧٨.

^٢ - د. عبد الرزاق السنهوري، مرجع سابق، ص ١١٦٧.

^٣ - د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٦٧_١٦٨.

جـ_ المقاصة في دين الضريبة^١.

تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كل منهما دائناً ومديناً للآخر في وقت واحد، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً.

وتعرف المقاصة بأنها^٢: وسيلة سلبية في تسوية الديون المتقابلة بين ذمتين، كل منها دائنة للأخرى ومدينة لها معاً، وذلك بمقدار الأقل.

وقد اختلف الفقهاء في جواز المقاصة في دين الضريبة، فذهب جانبٌ منهم إلى أنّ المقاصة في الأمور الضريبية غير جائزة إطلاقاً، لأنّ الضرائب هي مورد سيادي تبين الدولة فيها سلطتها وقدرتها على إكراه المكلف هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا اعتمدت فكرة المقاصة، فإنّ هذا سوف يؤدي إلى الدخول في منازعات قد تؤخّر في دفع الضريبة، في الوقت الذي يكون فيه الوضع الاقتصادي لا يسمح بذلك، ولذلك يجب على المكلف أن يدفع الضريبة، ومن ثمّ يتظلم ويستردّ الضريبة إذا كان هنالك مجال للاسترداد، في حين ذهب جانبٌ آخر من الفقهاء إلى جواز إجراء المقاصة في الضرائب، وردّوا على الفريق الأول أنّهم يخلطون بين فكرة المقاصة وفكرة دفع غير المستحق، وليس ثمة ما يمنع من إجراء المقاصة في دين الضريبة.

أما في سورية، فقد أجاز المشرّع إجراء المقاصة على دين الضريبة، حيث تنصّ المادة ١١٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م وتعديلاته، على أنه: ((يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أيّ ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم تجاهها))^٣.

كما تنصّ المادة ٣ من قانون جباية الأموال العامة في سورية بأنه^٣: ((يجوز للإدارات والهيئات العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم)).

^١ - لمزيد من التوسّع في آراء الفقهاء انظر:
- د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان: دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٩٠ بالحاشية.
- أحمد زياد أحمد الديك، مرجع سابق، ص ٥٥.
- د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص ٩١ وما بعدها.
- د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٦٠.
- أمجد نبيه عبد الفتاح لباد: حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ١٦٧ وما بعدها.
^٢ - د. أحمد عبد الدائم: شرح القانون المدني، النظرية العامة للالتزام _ الجزء الثاني: أحكام الالتزام، طبعة عام ٢٠٠٣م، منشورات جامعة حلب _ كلية الحقوق لطلاب السنة الثانية، ص ٣٨٧.
^٣ - المادة ٣ من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦م وتعديلاته.

د- شرعية دين الضريبة.

اختلف الفقهاء في هذا الموضوع، فذهب جانب منهم إلى أن الدّخل غير المشروع يجب فرض الضريبة عليه لعدة أسباب لعلّ أهمّها: أنّ المشرّع لم يمنع من فرض الضريبة على الدّخل غير المشروع^١، كما أنّ القانون الضريبي لا يهتمّ بشرعية الفعل وإنّما يهتمّ بموضوع الريح^٢.

في حين ذهب جانب آخر من الفقهاء، إلى أنّ الدّخل غير المشروع لا يجوز فرض الضريبة عليه؛ لأنّ ذلك يؤدّي إلى شرعنته، إضافة إلى أنّ عدم النص على شرعية مصدر الدّخل لا يعني القول أنّ المشرّع الضريبي لم يأبه لشرعية نشاط المكلف، لأنّ القاعدة تقول ((إنّ عدم القول بالشيء لا يعني القول بنقيضه))^٣.

أما المشرّع والقضاء في سورية، فإنّه لم يتطرق لهذا الموضوع، ويبدو أنّ ذلك مرجعه، أنّ المشرّع في سورية قد نصّ على مصادرة كلّ ما ينتج عن جريمة أو يستخدم فيها^٤، ومن ثمّ فإنّه لا مجال لفرض الضريبة على الدّخل غير المشروع.

ونورد هنا اجتهاد صادر عن محكمة استئناف مصر الوطنية في القضية رقم ٦٨ أمام الدائرة المدنية والتجارية، الصادر بتاريخ ٢٠/ أبريل / ١٩٤٤ م^٥ قرّرت فيه: ((يكفي لاستحقاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية... قيام الممول بمزاولة عمل صناعي أو تجاري، بلا حاجة للبحث في

^١ - د. محمد سعيد فرهود: التخصيصية والضرائب ((نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت))، مجلة الحقوق، تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت، العدد الثالث، سبتمبر - السنة الحادية والعشرون، ١٩٩٧م، ص ١٠٢.

^٢ - د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي حردان: دراسات في التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٩٠. وللتنوع في آراء الفقهاء الذين أجازوا فرض الضريبة على الدخل غير المشروع، انظر:

- د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٣٤٧.

- د. سالم الشوابكة: مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، مجلة الحقوق جامعة البحرين، المجلد الرابع، العدد الأول، ٢٠٠٧م، ص ١١١.

^٣ - انظر: د. عصام الشهابي: أملية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٧١ و ٧٢ بالحاشية.

وللتوسع في آراء الفقهاء الذين عارضوا خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، انظر: د. سالم الشوابكة: مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، مرجع سابق، ص ١١٨ وما بعدها.

^٤ - تنصّ المادة ٦٩ من قانون العقوبات العام على: ((١ - يمكن مع الاحتفاظ بحقوق الغير ذي النية الحسنة مصادرة جميع الأشياء التي نتجت عن جنائية أو جنحة مقصودة أو التي استعملت أو كانت معدة لاقترافيهما. ٢ - يمكن مصادرة هذه الأشياء في الجنحة غير المقصودة أو في المخالفة إذا انطوى القانون على نص صريح)). كما أنّ المادة ٥٨ من قانون مكافحة المخدرات في سورية رقم ٢ لعام ١٩٩٣ تنص على: ((على الجهة القضائية المختصة التي باشرت الدعوى العامة في إحدى الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أن تلقي الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة لكل من أقيمت عليه الدعوى بإحدى هذه الجرائم. وعلى المحكمة أن تحقّق في المصادر الحقيقية لأموال المتهم أياً كان حائزها أو مالكها. وإذا ثبت لها أنّ مصدر هذه الأموال كلياً أو جزئياً هو إحدى الجرائم المنصوص عليها في المادتين المذكورتين قضت ضمن الحكم الصادر في هذه الدعوى بمصادرة الأموال التي يكون مصدرها إحدى هذه الجرائم. ولذوي العلاقة حقّ إثبات مشروعية أموالهم أثناء سير الدعوى)). كما تنصّ المادة ٥٩ من القانون نفسه على أنه: ((يحكم في جميع الأحوال بمصادرة المواد المخدّرة أو النباتات والبذور التي ينتج عنها مواد مخدّرة وكذلك الأموال والأدوات والأجهزة والآلات والأوعية المستعملة ووسائل النقل المضبوطة التي تكون قد استخدمت في ارتكاب الجريمة، وذلك دون الإخلال بحقوق الغير حسن النية)).

^٥ - مشار إليه في: د. عصام الشهابي: أملية التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٩.

طبيعة أو قانونية هذا العمل، بشرط ألا يكون العمل في ذاته غير مشروع، فإذا كان العمل مشروعاً فإن مخالفة القائمين به للشروط التي تتطلبها القوانين واللوائح الخاصة بمزاولته لا تسوّغ عدم استحقاق الضريبة، لأن مصلحة الضرائب ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول هذا العمل إزاء السلطات الأخرى، ولا عما إذا كان لديه إذن أو ترخيص يخول له مزاولة هذا العمل أم لا)).

واستناداً إلى الاجتهاد السابق نَمِيز بين حالتين^١:

_ الحالة الأولى : إذا كان النشاط غير مشروع في حد ذاته، فلا يجوز فرض الضريبة عليه.

_ الحالة الثانية : إذا كان النشاط مشروعاً بحد ذاته، فإن مزاولته بطريقة غير مشروعة لا تحول دون فرض الضريبة على ما قد ينجم عنه من مكاسب، كالطبيب الذي يمارس مهنة الطب دون ترخيص، فإنه يكلف بضريبة على ما يحققه من دخل، ولا يجوز التذرع بعدم شرعية مركزه القانوني تجاه وزارة الصحة.

هـ _ خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به.

لا يختلف مفهوم التقادم في نطاق القانون الضريبي، عن مفهوم التقادم في القانون المدني باعتباره مانعاً من سماع الدعوى بعد مرور فترة من الزمن، والدائن هنا قد يكون الدولة عندما ينشأ الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف، أو قد يكون الدائن هو المكلف عندما ينشأ الالتزام في ذمة الدولة عند استقطاع الضريبة دون حق أو بأكثر من مقدارها الفعلي.

ويعني ذلك أنّ التقادم الضريبي هو مرور الزمن الذي حدده القانون لسقوط الحق بالمطالبة بالدين وعدم سماع الدعوى التي تحميه^٢.

ويأخذ القانون السوري بالتقادم الضريبي المسقط، ويعتبره وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة بعد مرور مدة من الزمن، حيث تنص المادة (٢٧ / أ) من قانون العقوبات الاقتصادي رقم ٣ لعام ٢٠١٣م بأنه : ((لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بالتقادم الطويل)).

^١ - د. عصام الشهابي، المرجع السابق نفسه، ص ٦٩ - ٧٣.

^٢ - د. محمد الحلاق: النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، مرجع سابق، ص ١٨.

كما تنص المادة ٢٧ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م 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)) .

أي أنّ المشرّع في سورّيّة قد أخذ بالتقادم الطويل (وهو خمسة عشر عاماً)، على سقوط حقّ الدولة بالمطالبة بدين الضريبة ويمكن تبرير ذلك:

١. المحافظة على المال العام .

٢. ضمان استقرار المعاملات في الاقتصاد .

ولتحديد بدء سريان مدّة التقادم، فإنّه يجب التمييز بين تقادم تحصيل دين الضريبة وتقادم دين الضريبة، فبالنسبة لتقادم تحصيل دين الضريبة، نجد أنّ المشرّع في سورّيّة قد نصّ على وجه صريح وواضح على بدء سريان مدة هذا التقادم من تاريخ تبليغ الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع^١.

أمّا بالنسبة لتقادم دين الضريبة، فلم ينصّ عليه المشرّع في سورّيّة على وجه صريح وواضح، إلاّ أنّه بحسب الرأي الراجح في الفقه^٢، يبدأ من تاريخ تحقّق الواقعة المنشئة للضريبة^٣، أمّا ما يعقبها من إجراءات تتعلّق بالتقدير أو الإشعار أو التحصيل، فهي في حقيقة الأمر لا تتعدّى كونها إجراءات إدارية، لا تنشئ ديناً وإنّما تكشف عنه وتحدّد مقداره، وتعدّ قاطعة للتقادم الضريبي في حال عدم اكتماله.

وحيث إنّ استحقاق الضرائب والرسوم يختلف من ضريبة إلى أخرى ومن رسم إلى آخر، لذلك فإنّه من الواجب الرجوع إلى النصوص الضريبية الخاصة التي تحدد تاريخ استحقاق كلّ ضريبة أو رسم على حدة، لتحديد بدء سريان مدّة التقادم. وهذا ما ذهب إليه الهيئة العامة لمحكمة النقض في سورّيّة في قرارها الصادر عام ١٩٧٢م قضت فيه^٤: ((إنّ المرسوم ٣٧ لعام ١٩٦٦م الذي أخضع حقوق

^١ - المادة ٢٧ من القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦م.

^٢ - ولمزيد من التوسع انظر :

- د. زكريا بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص ٩٥ _ ١٠٥.

- د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٠٤.

- د. مصطفى رشدي شبيحة، مرجع سابق، ص ١٥٠ وما بعدها .

- د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٣٣٨ وما بعدها.

- أحمد زياد أحمد الدبك: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم ٢٥ لعام ١٩٦٤م (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص ٢٦.

^٣ - تعرّف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها: الشروط التي لا بدّ من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف، د. زكريا بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص ٨٥.

^٤ - الهيئة العامة لمحكمة النقض قرار رقم ٦١ أساس ٥٢ تا ١٩٧٢، منشور في: مجلة المحامون لعام ١٩٧٣م عدد أول وثاني قسم الاجتهاد ص ٣ رقم ٢.

الدولة للتقادم الطويل من تاريخ التكاليف لم يبطل قاعدة التقادم ولم يقصد تأييد المنازعات، ولذلك فكل تقادم طويل اكتمل قبل التكاليف يسري على حقوق الدولة كما على سواها ((.

وفي اجتهاد آخر لعام ١٩٨٢ م^١: ((إن جميع الضرائب والرسوم تخضع للتقادم الطويل اعتباراً من تاريخ ترتبها وتحديدًا بصورة نهائية إذا لم يصدر أمر تكليف ضمن مدة التقادم، وفي حال صدور هذا الأمر يبدأ تقادم جديد من تاريخ صدور الأمر بالتكاليف ((.

وقد أحسن القضاء السوري فيما قد ذهب إليه في اعتبار أن بدء سريان التقادم من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة وليس من تاريخ التكاليف، إذ لا يعقل إبقاء المكلفين تحت رحمة الدوائر المالية إلى حين تبليغهم الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع^٢.

وفي حال لجوء المكلف إلى التهرب الضريبي، فإن مدة التقادم تبدأ بالسريان من تاريخ العلم بهذا التهرب، أي من تاريخ اكتشاف تلك الواقعة من قبل الدوائر المالية، حيث تنص المادة (٢٧ / ب) من قانون العقوبات الاقتصادي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣ لعام ٢٠١٣م جاء فيها: ((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 ((^٣.

ثانياً_ الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة.

منح المشرع في سورية، الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات تجاه المكلفين، الغاية منها تمكين الإدارة الضريبية من القيام بوظيفتها الرئيسية في ربط وتحصيل الضريبة على أكمل وجه، وذلك بقصد ضمان حقوق الخزنة العامة، وتعدّ هذه السلطات ضمانات قانونية للإدارة الضريبية لتحصيل دين

^١ - قرار الهيئة العامة لمحكمة النقض رقم ٢١ تا ١٩٨٢/١٢/٣١م، مشار إليه أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، لعام ٢٠٠١م، نقابة المحامين_ فرع دمشق، ص ٦١٥.

^٢ - أما حقّ المكلف في استرداد ما دفعه بغير حقّ إلى الدوائر المالية، فإنه تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة لجميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون، ولا يجوز بعد انقضاء مدة سقوط هذه تنفيذ أي حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط وأعلن عن عدم توقّره، ولا تسري هذه الأحكام على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة أو دعاوي مرفوعة أمام المحاكم، انظر: المادة ٢٤ من القانون المالي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٤ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦م.

^٣ - لا بدّ من الإشارة إلى أنّ تقادم دين الضريبة وتحصيلها، ينقطع ببعض الإجراءات المنصوص عليها في القانون الضريبي أو القانون المدني، ومثالها: الإقرار أو المطالبة أو أي إجراء قضائي، الإخطار أو الإشعار بعناصر تقدير الضريبة أو بربطها، أو التنبيه على المكلف بأداء الضريبة، أو الإحالة على لجان الطعن.

الضريبة، ومن أهم هذه السلطات هي: المنع من السفر، والحجز التنفيذي أو الاحتياطي على أموال المكلّف المدين، وتحريك الدّعى الجزائية، وامتنياز دين الضريبة. وبالنظر إلى هذه السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة، يتبيّن الاختلاف الجوهرى بين هذا الدين وغيره من الديون العادية، من حيث إنّ دين الضريبة يحصل بطرق إدارية وبصورة جبرية من المكلّف الممتنع عن أدائه، أمّا الديون العادية فتحصل بإجراءات قضائية معيّنة، كما أنّ الأفراد في تحصيل ديونهم التي لدى الدولة، لا يمتلكون وسائل إجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائمة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة^١.

ومن ثمّ سوف يتمّ التعرّض لكلّ من هذه السلطات بشيء من التفصيل:

أ_ المنع من السفر.

إنّ حرية الذهاب والإياب أو حرية الانتقال تعني: حقّ الشخص في الانتقال حسب رغبته وهي إحدى الحريات الدستورية^٢؛ باعتبارها جزءاً من الحرية الشخصية، وتجب حماية حرية الذهاب والإياب في المجال الضريبي، فلا يجوز تقييد حرية المكلّف في الانتقال خارج البلاد لأسباب ضريبية.

وفي سورية منح المشرّع وزير المالية سلطة منع مغادرة الأشخاص المدينين للخزينة العامة للدولة أراضي الجمهورية العربية السورية في حال عدم وجود أملاك بحوزتهم ضامنة لسداد المديونية، أو الذين يقومون بتهرب أموالهم وممتلكاتهم بقصد عدم تسديد مديونيتهم^٣، وتحدّد ضوابط منع المغادرة بقرار يصدر عنه ومع الاحتفاظ بالأحكام والنصوص الواردة في القانون رقم /٢٥/ لعام ٢٠٠٣م^٤.

ب_ الحجز الاحتياطي و التنفيذى على أموال المكلّف.

منح المشرّع السوري الإدارة الضريبة سلطة إلقاء الحجز الاحتياطي^٥ أو التنفيذى^١ على أموال المكلّف المدين، حيث تنصّ المادة السادسة من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦م وتعديلاته

^١ - انظر في: د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٤٩.

^٢ - تنصّ المادة ٣٨ / ٣ من الدستور السوري الصادر عام ٢٠١٢م على أنّ: ((لكل مواطن الحق بالتنقل في أراضي الدولة أو مغادرتها إلا إذا منع من ذلك بقرار من القضاء المختص أو من النيابة العامة أو تنفيذاً لقوانين الصحة و السلامة العامة)) .

^٣ - التعليمات التنفيذية للقانون ٤١ الخاص بضريبة البيوع العقارية، ثالث عشر .

^٤ - تنصّ المادة ١٣ من القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٥م الخاص بضريبة البيوع العقارية على أنّ: ((مع الاحتفاظ بأحكام القانون رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣م/ يحق لوزير المالية اتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع مديني الخزينة العامة للدولة الممتنعين عن التسديد مغادرة أراضي الجمهورية العربية السورية على أن تحدد ضوابط منع المغادرة بقرار يصدر عنه)).

^٥ - يعرف الحجز الاحتياطي بأنه: ضبط المال المنقول أو غير المنقول (العقار) ووضعه تحت يد القضاء، ومنع المحجوز عليه من التصرف فيه أو تهريبه، لأنّ في ذلك ضرر بحقوق الحاجزين، وحتى تنتهي الدعوى المتعلقة بأساس الحق بنتيبيته

على أنه : ((لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين عدداً من التدابير الإجرائية التالية : ١_ الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به، ٢_ الحجز وبيع المحجوزات)).

كما أكد المشرع في سوربة على أنه، لا يجوز إلقاء الحجز على أموال المكلفين المتخلفين عن الدفع إلا بعد مضي عشرة أيام على تبليغهم الإنذار واتخاذ قرار خاص من رئيس الدائرة المالية في المحافظة أو المنطقة، ومع ذلك يجوز تقرير الحجز دونما حاجة إلى إنذار في الحالتين التاليتين^٢:

١- إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في سوربة.

٢- أو إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها.

ويبقى الحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو على ريعها وذلك ضمن الحدود المنصوص عنها في القوانين النافذة سواء أكانت هذه الأموال في حوزة المكلف أو في يد الغير^٣.

ومن ثم فإن المشرع في سوربة يجيز للإدارة الضريبية إلقاء الحجز التنفيذي على أموال المكلف وبيعها سواء أكانت في حيازته أو في حيازة الآخرين ، وكذلك الحجز الاحتياطي على أموال المكلف إذا لم يكن له موطن ثابت، أو توافرت القناعة بأن المكلف يسعى لتهريب أمواله أو إخفائها.

ولا تلجأ الإدارة الضريبية إلى الحجز الاحتياطي إلا إذا كانت الضريبة لم تصبح واجبة الأداء بعد، وكانت الإدارة الضريبية تخشى على حق الخزنة العامة من تعرضه للضياع، أما إذا كانت الضريبة واجبة الأداء بحكم القانون فتلجأ الإدارة الضريبية لتحويل دين الضريبة إلى الحجز التنفيذي مباشرة وليس إلى الحجز الاحتياطي^٤.

ج- تحريك الدعوى الجزائية في الدين الضريبي.

تعد النيابة العامة في القانون الجزائري هي الجهة المختصة بتحريك دعوى الحق العام، ولها وحدها حق مباشرة الدعوى أمام المحكمة المختصة، وهذا ما هو معمول به في سوربة، حيث إن النيابة العامة هي

أو رفعه، انظر: د. صلاح الدين سلحدار: أصول التنفيذ المدني، محاضرات لطلاب السنة الرابعة في كلية الحقوق بحلب، طبعة عام ١٩٦٥ - ١٩٦٦ م، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعة، ص ٩٨.

١- يعرف الحجز التنفيذي بأنه: ضبط المال المنقول أو غير المنقول (العقار) ووضعه تحت يد دائرة التنفيذ تمهيداً لبيعه واستيفاء دين الحاجز منه، أو تسليمه للدائن أو المحكوم عليه إذا كان حقه فيه عينياً، انظر: المرجع السابق نفسه، ص ١٢٠.

٢- المادة (٨ / ١) من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ م وتعديلاته.

٣- المادة (٩ / ١) من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ م وتعديلاته.

٤- انظر في: حسام فايز أحمد عبد الغفور: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مرجع سابق، ص ٥٥.

الجهة المختصة بإقامة الدعوى العامة ومباشرتها^١.

أما بالنسبة لتحريك الدعوى الجزائية الضريبية، فإنّ المشرع لا يجيز للنيابة العامة تحريك الدعوى الجزائية بالنسبة للجرائم الضريبية إلاّ بعد تقديم طلب من الإدارة الضريبية، ممثلة بشخص مديرها، حيث تنصّ المادة ١٢ من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ م على أنه :

((تقوم المديرية أو القسم حسب الحال بطلب السير في إجراءات تحريك الدعوى العامة استناداً إلى المعلومات المحالة إليها وفق أحكام الفقرة ج من المادة ١١ السابقة وفي هذه الحالة يحال الضبط المنظم بحق المخالف لأحكام هذا القانون إلى النيابة العامة)).

وحيث إنّ القانون في سورية، لم يتضمّن أيّ نص يلزم فيه الإدارة الضريبية بتقديم طلب إلى النيابة العامة تطلب فيه تحريك دعوى الحق العام في الجرائم الضريبية، فإنّ الإدارة الضريبية تبقى مالكة كامل حرية الاختيار في تقديم الطلب من عدمه، ويبدو أنّ السبب في ذلك ما يجب أن تقوم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من الثقة والتفاهم، لا القسر والجبر، وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات التي يوجد فيها المكلف.

د- امتياز دين الضريبة.

من الأصول الضريبية المقررة إيثار حقّ الدولة في اقتضاء دين الضريبة بتأمين خاص يخولها الأولوية في استيفاء دينها، بحيث تتقدّم على سائر الدائنين في الحصول على الضريبة المستحقة من أموال المكلف، وبذلك تفلت عند التنفيذ من قاعدة المساواة بين الدائنين، وذلك بقصد ضمان تحصيل الضريبة تحصيلاً كاملاً لحقوق الخزينة^٢.

وحقّ الامتياز هو ذلك الحقّ الذي يعطي الدائن لدين معين، صفة معينة أو خاصّة التفضيل والأولوية على الدائنين الآخرين حتى ولو كانت ديونه مضمونة برهن عقاري^٣.

وفي سورية، أكدّ المشرع على هذه السلطة في نص المادة ١١١٨ من القانون المدني التي تنصّ:

((١ - المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أيّ نوع كان، يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن.

^١ - تنصّ المادة ١ من قانون أصول المحاكمات الجزائية الصادر بالمرسوم ١١٢ تاريخ ١٣/٣/١٩٥٠ م على أنه : ((تختصّ النيابة العامة بإقامة دعوى الحق العام ومباشرتها ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون)).

^٢ - د. قدرى نقولا عطية، مرجع سابق، ص ١٦٠.

^٣ - محي محمد سعد، مرجع سابق، ص ٢١٧.

٢. وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية)).

ومن ثم فإن امتياز دين الضريبة يكون على جميع أموال المدين من منقول وعقار، ويستوفى هذا الدين من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت، وإذا وردت على عقار فلا يشترط فيها الشهر.

وبهذا يكون المشرع قد خرج فيما يتعلّق بالضرائب والرّسوم على قواعد القانون الخاص (القانون المدني) لكلّ من حقوق الامتياز العامّة والخاصّة؛ ذلك لأنّ حقوق الامتياز العامّة ترد على أموال المدين جميعها، حيث تخوّل الدائن استيفاء دينه مقدّماً على غيره من الدائنين ولا تخضع لنظام الشهر ولو كان محلّها عقاراً، إلاّ أنّه لا يثبت فيها حقّ التّبع على ذلك العقار أو المنقول المعين.

في حين أنّ حقوق الامتياز الخاصّة ترد على مال المدين التي تعلّق بها حقّ الامتياز فقط، ولا ترد على غيره من الأموال ويتطلب فيها الشهر والإعلام.

أمّا دين الضريبة فيختلف عن حقوق الامتياز العامّة بأنّه يعطى الخزّانة حقّ التّبع إذا انتقلت ملكية المال المثقل به الامتياز إلى الغير، كما يختلف عن حقوق الامتياز الخاصّة حيث يمنح دين الضريبة امتيازاً عاماً على جميع أموال المدين منقولة كانت أم عقارية، ولا يتطلب بالنسبة لها الشهر أو العلانية على عكس الحال بالنسبة لحقوق الامتياز الخاصّة التي ترد على عقار أو منقول معين، ويتطلب فيها الشهر والإعلام إذا وقعت على عقار.

ويعود السبب في إعطاء ديون الضريبة والرّسوم المماثلة لها مثل هذا الامتياز، إلى حرص المشرع على تمكين الدولة باعتبارها صاحبة السيادة العامّة ورعاية الصالح العام، من توفير الأموال العامّة للهبوس بمسؤوليتها في تحقيق الصالح العام^١.

وأخيراً ومن خلال استعراض ما سبق، وأهمّ الملاحظات التي تمّ استقراؤها وإيضاحها فيه، تتبلور النتيجة التالية:

لدين الضريبة في سورية طبيعة قانونية خاصّة تميّزه عن غيره من الديون سواء في القانون الخاص أو العام، ومردّها ما يتمتّع به القانون الضريبي من ذاتية واستقلال، إضافة لما يتمتّع به من أهميّة خاصّة نابعة من كون الضريبة أداة الدولة في تحقيق أهدافها وبرامجها السياسية والاقتصادية

^١ - د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

والاجتماعية والمالية، ويتّضح ذلك من خلال:

إنّ مصدر الالتزام في القانون الضريبي هو الواقعة المنشئة للضريبة كمصدر مباشر، والقانون كمصدر غير مباشر. إضافة إلى أنّه من خصائص دين الضريبة أنّه دين محمول لا مطلوب، والدفع ثم المعارضة، وجواز التقاص فيه، والطبيعة الخاصة لتقادمه، واشتراط المشروعية في دين الضريبة. وأخيراً فإنّ المشرّع الضريبي خصّ دين الضريبة بحماية خاصّة، منها اعتباره من الديون الممتازة، ومنع المكلف من السفر إذا تطلّب الأمر ذلك، وقيام النيابة العامّة بتحريك الدعوى الضريبية بطلب من الإدارة الضريبية، خلافاً للقواعد العامّة.

الخاتمة

بعد أن تمّ استعراض استقرائي وتحليلي للطريقين الإداري والقضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية، والطبيعة القانونية المميّزة لدين الضريبة والمنازعات الضريبية فيها، والاتجاه التشريعي والفقهية من القضاء الضريبي، تتبلور النتيجتين التاليتين:

الأولى_ إنّ الآلية المتبعة لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية، غير كافية في الوقت الحالي للقيام بهذه المهمة على أحسن وجه، بما يكفل حماية حقوق المكّلفين ويتناسب مع السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية.

الثانية_ هناك أهمية لوجود قضاء ضريبي في سورية.

ويمكن إيضاح النتيجة الأولى، من خلال النقاط التالية:

أ_ بالنسبة للطريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية:

١. المشرّع السوري قد ميّز في منازعات الضرائب والرّسوم بين نوعين من الاعتراض (الاعتراض على مرحلة واحدة والاعتراض على مرحلتين)، كما ميّز بين اللجان بحيث يدخل في تشكيل بعضها قاضي ولا يدخل في تشكيل بعضها الآخر، وهذا التمييز ليس له مبرر قانوني أو مبرر واقعي؛ فكلّ الضرائب والرّسوم لا تقلّ أهمية عن بعضها البعض.
٢. يؤخذ على تشكيل بعض اللجان عدم وجود قاضي بين أعضائها؛ فالاعتراض المقدم من قبل المكّلفين قد لا ينصبّ على الأمور المالية والفنية البحتة فقط، وإنّما قد ينصبّ أيضاً على الأمور القانونية، كما هو الحال في الاعتراض على الأساس القانوني للتكليف.
٣. تشكيل اللجان غير مستقل عن وزارة المالية، فرئاستها لمدير المالية أو من ينوب عنه أو موظّف من الإدارة الضريبية مفرغ لهذه الغاية، وهؤلاء لديهم خبرة في أعمال الفحص والربط اكتسبوها من خلال عملهم الوظيفي، هذه الخبرة سوف تنعكس على قراراتهم أثناء فحص الطعون، وهي في الغالب ترجّح مصلحة الإدارة الضريبية، مما يجعل هؤلاء الموظّفين امتداداً حقيقياً لآراء من سبقوهم في فرض التكليف الضريبي، وبذلك يشكّ في حيادها.
٤. المشرّع السوري لم يحدّد مدة معيّنة للفصل في الاعتراضات المقدّمة للجان.

٥. المشرّع السوري لم ينصّ على سرية جلسات اللجان.

ب_ بالنسبة للطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة:

١. في جميع المراحل التاريخية التي مرّ بها الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة في سورية، لم تكن هناك جهة قضائية واحدة مختصة بالنظر في هذه المنازعات، الأمر الذي أدّى إلى وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أيّ جهة من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وما ينجم عنه من أثر في إضاعة وقت المتخاصمين وما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية.
٢. هناك حالة من التعقيد التشريعي في تحديد الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركيّة في سورية، حيث يعتبر كلّ من القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م والقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م والقانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م، في الوقت الحالي حجر الزاوية المحدّد للاختصاص، وبموجبها فإنّ الاختصاص موزّع بين القضاء العادي والإداري.
٣. الاختصاص الشامل للمحكمة الإدارية العليا في نظر جميع الطعون الموجهة إلى الأحكام الصادرة عن محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية في المنازعات الإدارية بما فيها منازعات الضرائب والرّسوم، إضافة إلى عدم تأهيل قضاة هذه المحكمة للنظر في منازعات الضرائب والرّسوم؛ أدى إلى إطالة أمد الفصل في الطعون الموجهة إلى منازعات الضرائب والرّسوم.
٤. المشرّع السوري قد حصر سلطة وقف التنفيذ بالمحكمة المختصة الناظرة في الدّعى دون سواها.

ج_ بالنسبة للتحكيم في منازعات الضرائب الجمركيّة:

١. المشرّع السوري قد جعل التّحكيم في منازعات الضرائب الجمركيّة، إلزامياً في كلّ خلاف يحصل بين صاحب البضاعة وإدارة الجمارك حول نوع البضاعة أو قيمتها أو منشئها، إذا كانت البضاعة مهريّة وضمن شروط معيّنة إذا كانت البضاعة نظامية.
٢. المشرّع السوري قد نصّ على ثنائية تشكيل لجنة التّحكيم البدائية.
٣. المشرّع السوري قد حجب عن صاحب العلاقة حقّ تبليغه تعيين محكم الإدارة لبيادر هو إلى تعيين محكمه، في حين أنّه اشترط أن يقوم صاحب العلاقة بتعيين محكمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم الضبط، بينما لم يرد هذا الشرط على الإدارة، وفي ذلك تفريط لحقّ صاحب العلاقة.
٤. أكثرية أعضاء لجنة التّحكيم الاستئنافية يمثلون جهة الإدارة، ومن ثمّ لا يتّسم تشكيلها بسمة الإنصاف، ومن ثمّ يشكّ في حيادها.

٥. المشرّع السوري لم يحدّد مهلة للجنة التحكيم البدائية والاستئنافية لكي تصدر قرارها في النزاع المعروف أمامها، أو لكي تحيل لجنة التحكيم الاستئنافية قرارها إلى المحكمة الجمركية وتركها مفتوحة دون تقييد.

٦. المشرّع السوري قد حجب عن القضاء حقّ النظر في المنازعات الداخلة في اختصاصات لجنتي التحكيم البدائية والاستئنافية.

د_ بالنسبة للطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب الجمركية، نجد أن:

١. المشرّع السوري قد ألحق المحاكم الجمركية بالقضاء العادي، على الرغم من كون منازعات الضرائب الجمركية هي منازعات إدارية بحتة، كونها تتعلّق بقرار إداري صادر عن جهة الإدارة الجمركية.

٢. المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف بالضريبة الجمركية هي من اختصاص القضاء الإداري بموجب القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م، الأمر الذي أدى إلى توزيع الاختصاص بالنظر في هذه المنازعات بين القضاء العادي والإداري، وما ينجم عنه من وقوع المتقاضين بالخطأ عند اللجوء إلى أيّ جهة من جهتي القضاء العادي أو الإداري، وبذلك إضاعة لوقتهم، إضافة إلى ما يتكبّدونه من خسارة في أموالهم وحقوقهم المعنوية.

٣. الاختصاص القضائي في نظر منازعات الضرائب الجمركية هو اختصاص جزئي، يشمل جميع المنازعات الجمركية ما عدا تلك المتعلقة بنوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها أو في حالة الاعتراض على قرار التحليل، فينעד الاختصاص حينها إلى لجان تحكيم جمركية ويكون قرارها ملزماً للمكلف وللقضاء على حدّ سواء.

أما النتيجة الثانية فيمكن إيضاحها، من خلال النقاط التالية:

أ_ لدين الضريبة في سورية طبيعة فنية حسابية خاصة به، وهي عملية معقدة وليست بسيطة، ومن ثمّ فإنّ المنازعات الناجمة عنها تحتاج إلى خبرة ودراية فيها، وهو ما يؤمل أن يحقّقه القضاء الضريبي.

ب_ لدين الضريبة في سورية طبيعة قانونية خاصة به، ويتّضح ذلك من خلال:

١. مصدر الالتزام في القانون الضريبي هو الواقعة المنشئة للضريبة كمصدر مباشر والقانون كمصدر غير مباشر.

٢. من خصائص دين الضريبة أنه دين محمول لا مطلوب، والدفع ثم المعارضة، وجواز التقااص في دين الضريبة، والطبيعة الخاصة لتقادمه، واشتراط المشروعية في دين الضريبة.

٣. انطلاقاً من أهمية الضريبة، نجد أن المشرع السوري قد خصّ دين الضريبة بحماية خاصة، منها اعتباره من الديون الممتازة، ومنع المكلف من السفر إذا تطلّب الأمر ذلك، وقيام النيابة العامة بتحريك الدعوى الضريبية بطلب من الإدارة الضريبية.

جـ. للمنازعات الضريبية في سورية طبيعة قانونية خاصة بها، ويتّضح ذلك من خلال النقاط التالية:

١. أخذ القضاء السوري بالاتجاه الموسع لمفهوم المنازعات الضريبية، ولم يقصرها على المنازعات المتعلقة بالربط والتّحصيل.
٢. إنّ أسباب المنازعات الضريبية في سورية ترجع إلى نوعين من الأسباب، أسباب إدارية وأسباب قانونية أو تشريعية.
٣. من خصائص المنازعات الضريبية في سورية، عدم تساوي المراكز القانونية للخصوم فيها، وإجراءات التقاضي الواجب تطبيقها على هذه المنازعات هي الإجراءات المنصوص عليها في قانون الضريبة، وفي حال عدم النصّ يرجع إلى قانون أصول المحاكمات المدنية، والوسائل الخاصة للإثبات في هذه المنازعات التي يغلب عليها الطابع الكتابي، واشتراط استنفاد المرحلة الإدارية للجوء إلى المرحلة القضائية، وإنّ قاعدة الجزائي يعقل المدني لا تجد لها تطبيقاً على هذه المنازعات.
٤. انسجام النتائج السابقة مع الحجج التي استند إليها أنصار القضاء الضريبي.

التوصيات:

١. أن يقوم المشرع في سورية بإصدار قانون يتضمن إحداث قضاء ضريبي، وذلك من أجل النظر في منازعات الضرائب والرسوم، وتكون له الولاية العامة في نظرها، وإلغاء كل نص مخالف.
٢. أن يكون القضاء الضريبي المقترح إحداثه ملحقاً بمجلس الدولة.
٣. العمل على توفير الخبرة الضريبية والمحاسبية لقضاة المحكمة الضريبية المقترح إحداثها، ويكون ذلك من خلال:
 - إشراك قضاة المحكمة الضريبية المقترح إحداثها في اللجان المتخصصة بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم في المرحلة الإدارية.
 - وضع برنامج خاص لإعداد قضاة ضريبيين ضمن إطار المعهد القضائي.
 - عقد دورات تدريبية متخصصة لتأهيل قضاة المحكمة الضريبية وإطلاعهم على تفاصيل تطبيق التشريعات الضريبية.
٤. إصدار قانون خاص بالإجراءات الواجب إتباعها أمام القضاء الضريبي المقترح إحداثه، يحمل في طياته حماية المال العام والذمم الخاصة، وتراعى فيه الذاتية الخاصة للمنازعات الضريبية؛ كسرعة بت هذه المنازعات، وسرية الجلسات فيها، والنظر في قضايا الأمور المستعجلة، ومنح رئيس مجلس الدولة سلطة وقف تنفيذ القرار الإداري القاضي بالتنفيذ الجبري على أموال المكلف المدين.
٥. قيام الباحثين والدارسين والمختصين بمجال منازعات الضرائب والرسوم:
 - إجراء أبحاث ودراسات حول درجة فاعلية وجود قضاء ضريبي متخصص في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق نوع من التوازن بين حقوق المكلفين وسلطات الإدارة الضريبية، وذلك في الدول المقارنة التي أخذت بهذا القضاء. والوقوف على السلبات والعقبات التي تواجهه.
 - إجراء أبحاث ودراسات حول الشروط الواجب توافرها في القضاء الضريبي المتخصص المقترح إحداثه في سورية، لتحقيقه اعتبارات العدالة والفعالية.
 - إجراء أبحاث ودراسات حول وسائل الإثبات والإجراءات الواجب اتباعها أمام القضاء الضريبي المتخصص المقترح إحداثه في سورية. وهيكلية هذا القضاء المقترح من حيث درجاته وتشكيله.

_ قائمة بمراجع البحث _

أولاً - المصادر:

- القرآن الكريم.
- الكتاب المقدس (سفر الخروج).
- الدستور .

ثانياً - المراجع (باللغة العربية):

أ - الكتب العامة:

١. د. أحمد عبد الدائم: شرح القانون المدني، النظرية العامة للالتزام، الجزء الثاني، أحكام الالتزام ، طبعة عام ٢٠٠٣م ، منشورات جامعة حلب، كلية الحقوق لطلاب السنة الثانية.
٢. أحمد مختار بريري، التحكيم التجاري الدولي، طبعة عام ١٩٩٥م ، دار النهضة العربية_ القاهرة.
٣. أنور سلطان: قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، طبعة عام ٢٠٠٥م ، دار الجامعة الجديدة للنشر_ الإسكندرية.
٤. بسيوني عبد الله عبد الغني: القضاء الإداري، الطبعة الثالثة، عام ٢٠٠٦م، منشأة المعارف بالإسكندرية.
٥. د. سامي جمال الدين: المنازعات الإدارية، دار المعارف الإسكندرية، بدون تحديد لرقم الطبعة وتاريخ النشر.
٦. د. سليمان محمد الطماوي: النظرية العامة للقرارات الإدارية، طبعة عام ١٩٧٦م ، دار الفكر العربي - القاهرة.
٧. د. صلاح الدين سلحدار: أصول التنفيذ المدني، طبعة عام ١٩٦٥ - ١٩٦٦م، محاضرات لطلاب السنة الرابعة في كلية الحقوق بحلب، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعة.
٨. د. صلاح الدين سلحدار: أصول المحاكمات المدنية، طبعة عام ١٩٩٤م ، منشورات جامعة حلب، كلية الحقوق.

٩. د. عبد الإله الخاني: القانون الإداري علماً وعملاً ومقارناً، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بدون تحديد لدار النشر أو سنة النشر.
١٠. د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث " نظرية الالتزام بوجه عام"، المجلد الثاني: مصادر الالتزام، طبعة عام ١٩٨١م، دار النهضة العربية_ القاهرة.
١١. د. عدنان العجلاني: القضاء الإداري، الطبعة الثالثة، عام ١٩٥٩م، مطبعة جامعة دمشق.
١٢. د. فتحي والي: قانون التّحكيم في النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م، منشأة المعارف_ الإسكندرية.
١٣. د. محمد إبراهيم الحسن: القانون الإداري (الجزء الأول) المبادئ العامّة، طبعة عام ٢٠٠٣م، منشورات جامعة حلب_ كلية الحقوق.
١٤. د. محمد ماهر أبو العينين: المفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوي، الجزء الأول، ٢٠٠٤م، دار أبو المجد للطباعة بالهرم_ مصر.
١٥. مفلح عواد القضاة: البيّنات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة) ، الطبعة الثانية لعام ١٩٩٤م ، جمعية عمال المطابع التعاونية_ عمان.

ب - الكتب المتخصصة:

١. د. إبراهيم عبد العزيز النجار: نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، طبعة عام ٢٠٠٨م، الدار الجامعية_ الإسكندرية.
٢. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، طبعة عام ١٩٩٠م، دار النهضة العربية_ القاهرة.
٣. أ. دعاس أسعد سليم: شرح قانون الضرائب على الدخل في الجمهورية العربية السورية، طبعة عام ٢٠٠٤م، دمشق.
٤. د. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية، طبعة عام ١٩٩١م، دار النهضة العربية_ القاهرة.
٥. رفيق الأختيار: الضريبة على الدخل: أصول محاسبتها وتحققها، ج ١، طبعة عام ١٩٦٣م، دمشق.
٦. د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، طبعة عام ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية_ القاهرة.
٧. د. رمضان صديق: إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، طبعة عام ٢٠٠٦م، دار النهضة العربية، القاهرة.

٨. د. زكريا محمد بيومي: الطعون القضائية في ربط وتحصيل الضرائب، طبعة عام ١٩٧٤، دار الاتحاد العربي للطباعة_ الخرطوم.
٩. د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، طبعة عام ١٩٩٠ م ، دار النهضة العربية_ القاهرة.
١٠. د. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، طبعة عام ١٩٩٣ م ، دار الكتب القانونية_ المحلة الكبرى.
١١. د. عبد الباسط وفا: المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، طبعة عام ٢٠٠٧ م ، دار النهضة العربية_ القاهرة.
١٢. د. عصام الشهابي: أممية التشريع الضريبي السوري، الفصل الدراسي الثاني، طبعة عام ٢٠١٠ م ، لطلاب كلية الحقوق (السنة الرابعة) _ جامعة حلب.
١٣. د. عصام الشهابي: أممية التشريع الضريبي، طبعة عام ٢٠١١ م ، منشورات جامعة حلب.
١٤. د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس بطريق: التشريع الضريبي، طبعة عام ١٩٩٦ م ، منشورات جامعة حلب_ كلية الحقوق.
١٥. د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان: دراسات في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣-٢٠٠٤ م ، جامعة دمشق_ كلية الحقوق.
١٦. أ. محمد حامد عطا: المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، طبعة عام ٢٠٠٥ م ، الدار الجامعية_ الإسكندرية.
١٧. د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، طبعة ٢٠٠٠_ ٢٠٠١، منشورات جامعة حلب_ كلية العلوم الاقتصادية.
١٨. د. محمد علي عوض الحراري: المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى عام ٢٠١٢ م ، دار النهضة العربية_ مصر.
١٩. د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا)، الطبعة الأولى، ١٩٩٩ م ، مطبوعات جامعة الكويت.
٢٠. أ. محمد نذير سنان: قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، الطبعة الأولى، عام ٢٠٠٥ م ، مؤسسة حسين عدي للنشر والتوزيع، دمشق.
٢١. أ. محمد نذير سنان: الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، لعام ٢٠٠١ م ، نقابة المحامين، فرع دمشق.

٢٢. محيي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، طبعة عام ١٩٩٨م ، مكتبة الإشعاع القانونية_ القاهرة.
٢٣. د. مصطفى رشدي شيحة: التشريع الضريبي والمالي، طبعة عام ١٩٩٣م ، دار المعرفة الجامعية_ الإسكندرية.
٢٤. أ. نوري ضبيط: دراسات في الضريبة على الدخل، مطبعة الشرق، بدون تحديد لسنة النشر ورقم الطبعة.
٢٥. هشام زوين ومحسن زوين: شرح قانون الضرائب على الدخل وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، الطبعة الأولى ٢٠٠٥م، المركز القومي للإصدارات القانونية.
٢٦. د. يحيى مصطفى المبشر: المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، طبعة عام ١٩٩٤م، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع_ بيروت.

ج - الرسائل العلمية:

١. أحمد زياد أحمد الدبك: تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون رقم ٢٥ لعام ١٩٦٤ (دراسة تحليلية مقارنة) ، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا_ فلسطين.
٢. امتثال سليمان فارس: الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٩م مقدّمة إلى كلية الحقوق_ جامعة دمشق.
٣. أمجد نبيه عبد الفتاح لباد: حماية المال العام ودين الضريبة، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا_ فلسطين.
٤. ثراء اسكندر ربا: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، رسالة دبلوم، عام ٢٠٠٥ م ، كلية الحقوق_ دمشق.
٥. حسام فايز أحمد عبد الغفور: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٨م ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا_ فلسطين.
٦. رجاء أحمد محمد خويلد: الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين.

٧. د. زكريا محمود رسلان: إجراءات دعوى الإلغاء أمام مجلس الدولة السوري، رسالة دكتوراه، عام ٢٠١١م، كلية الحقوق _ جامعة حلب.
٨. غالية عز الدين حمدان: المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرّسوم ، رسالة دبلوم، عام ٢٠٠٢م ، كلية الحقوق _ دمشق.
٩. د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته ، رسالة دكتوراه، عام ١٩٦٠م ، كلية الحقوق _ جامعة الإسكندرية.
١٠. د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، عام ١٩٩٨م ، كلية الحقوق، جامعة عين شمس _ القاهرة.
١١. محمد طه: الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية ، دراسة مقارنة (سورية - مصر - العراق - لبنان)، رسالة ماجستير، عام ٢٠١١م ، جامعة دمشق، كلية الحقوق.
١٢. هاني محمد حسن شبيطه: حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٦م ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا _ فلسطين.
١٣. هشام راضي هاشم التايه: النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق ، رسالة ماجستير، عام ٢٠٠٤م ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، كلية الدراسات العليا _ فلسطين.

د - المقالات والتقارير العلمية :

١. المحامي بشار المنجد: منازعات الضرائب والرّسوم ومشكلة الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري، مقالة منشورة في: مجلة المحامون لعام ١٩٨٣، السنة ٤٨، العدد الثاني.
٢. حمدي سليمان القبيلات : الطّعن بقرار تقدير ضريبة الدّخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدّخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته (دراسة تحليلية وتطبيقية)، بحث منشور في مجلة الحقوق _ جامعة الكويت، العدد الأول، السنة الثانية والثلاثون، مارس ٢٠٠٨م.
٣. د. خالد بن عبد العزيز بن عبد الله الرويس: الخضوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الحقوق _ جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة التاسعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٥م.

٤. د. رمضان صديق: **أصول المنازعة الضريبية**، مقالة منشورة بتاريخ ١٤ / ٢ / ٢٠٠٩، الساعة ١٠:٠٦م على موقع:

http://knol.google.com/k/ramadan-algammal/-/1y4unrk07rf2s/2#_ftn2.

٥. د. رمضان صديق: تعقيب له في المؤتمر الضريبي الرابع (أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، الواقع في ٢٥ _ ٢٦ / ٩ / ٢٠٠٤م، الجلسة الأولى (دور التشريع الضريبي في تنشيط الأسواق المالية وجذب الاستثمار) منشور في:

www.cipe-arabia.org/files/pdf/case155.pdf

٦. د. سالم الشوابكة: **قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به**، بحث منشور في مجلة الحقوق_ جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة الرابعة والعشرون، يونيو ٢٠٠٠م.

٧. د. سالم الشوابكة: **مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة**، مجلة الحقوق_ جامعة البحرين، المجلد الرابع، العدد الأول، ٢٠٠٧م.

٨. د. سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكسابية: **وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي**، بحث منشور بمجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ٢٠٠٦م.

٩. د. عادل فليح العلي: **الطبيعة القانونية لدين الضريبة**، بحث منشور في مجلة الحقوق_ جامعة الكويت، العدد الرابع، السنة الثالثة والثلاثون، لعام ٢٠٠٩م.

١٠. عارف السعيدة: **دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني** رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥م، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، لعام ٢٠١٢م.

١١. عاصم فارس عبيد: **اختصاصات مجلس الدولة المتعلقة بالضرائب والرسوم**، بحث قانوني مقدم إلى نقابة المحامين _ فرع دمشق، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بإشراف الأستاذ المستشار عامر الخطيب رئيس مجلس الدولة السوري السابق، بدون تحديد لدار النشر وتاريخه.

١٢. المحامي عبد الله خليل: **التنازع بالتحكيم بين ما ورد في قانون الجمارك رقم ٣٨ / ٢٠٠٦ وبين ما ورد في القانون رقم ٤ / ٢٠٠٨ الخاص بالمنازعات المدنية والاقتصادية والتجارية**، مقالة منشورة في: مجلة المحامون الأعداد ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦ لعام ٢٠١٣، السنة ٦٨.

١٣. د. علاء الدين جبل ومحسن المهر: دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٧) العدد (٢) لعام ٢٠٠٥م.

١٤. د. علي هادي عطية الهلالي: مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية تشريعاً، وقضائياً، وفقهاً ونظام أصول الإثبات الضريبي المقترح (دراسة مقارنة)، بحث منشور برابط مباشر على العنوان:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.thiqaruni.org%2Ffiles%2F%2F5D8%25A7%25D9%2584%25D8%25A8%25D8%25AD%25D9%2588%25D8%25AB%2520%2Fmunazat.doc&ei=S2vvUe3eMMPPhPKGvgZgC&usg=AFQjCNHTPBQLOF08hbYgCSh0g015q_O3g&sig2=hgHIZTaHIMA9zdWfuafQ&bvm=bv.49641647,d.ZWU.

١٥. فاديا سفاف: قانون التّحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨م، بحث قانوني مقدم إلى نقابة المحامين - فرع حلب، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بإشراف الأستاذ المدّرب المحامي عادل جمال، والأستاذ المدقق د. علاء الدين الحسيني، عام ٢٠٠٨م.

١٦. د. محمد الحلاق: الأساليب البديلة لحلّ المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦م.

١٧. د. محمد الحلاق: النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، عام ٢٠٠٥م.

١٨. محمد حسام شويكي: الاعتراض على التكاليف الضريبية بين القضاء الإداري واللجان المالية المتخصصة، بحث قانوني مقدم إلى نقابة المحامين - فرع دمشق، لنيل لقب أستاذ في المحاماة، بإشراف الأستاذ المستشار عامر الخطيب رئيس مجلس الدولة السوري السابق، عام ١٩٩٩م، منشورات البلخي - دمشق.

١٩. د. محمد خير العكام: تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، بحث منشور في الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الرضاع - الضمان المصرفي، الطبعة الأولى عام ٢٠١٠م، رئاسة الجمهورية - هيئة الموسوعة العربية.

٢٠. د. محمد سعيد فرهود: التخصّصية والضرائب ((نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت))، مجلة الحقوق، تصدر عن مجلس النشر العلمي _ جامعة الكويت، العدد الثالث، سبتمبر_ السنة الحادية والعشرون، ١٩٩٧م.

٢١. د. محمد سعيد فرهود: الضريبة المثلى، بحث منشور في مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد ٣٨، لعام ٢٠٠٤م.

٢٢. د. محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصادياً، بحث منشور في مجلة الحقوق - جامعة الكويت، العدد الرابع، السنة الخامسة والعشرون، ديسمبر ٢٠٠١م.

٢٣. د. محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية قانوناً (المساواة أمام الضريبة)، بحث منشور في مجلة المحامي الكويتي، السنة ٢٤، عدد ابريل ومايو ويوليو ٢٠٠٠م.

٢٤. أ. محمد محمد العمران: حتمية وجود قضاء ضريبي متخصص في مصر، بحث ملقى في المؤتمر الضريبي الرابع، أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، ٢٥ - ٢٦ سبتمبر، لعام ٢٠٠٤م، الجلسة الأولى، دور التشريع الضريبي في تنشيط الأسواق المالية، منشور في: www.cipe-arabia.org/files/pdf/case153.pdf

٢٥. المحامي محمد نجدت مجني، تسع ملاحظات حول قانون الجمارك، مقالة منشورة في: جريدة تشرين العدد ٧٩٥٠، الاثنين ١٢ آذار لعام ٢٠٠١م.

٢٦. د. منى إدلبي: الدعوى الضريبية في سورية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث، لعام ٢٠١١م.

٢٧. د. منى إدلبي: النزاعات الضريبية - تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية (الدعوى الضريبية)، بحث منشور في الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الرضاغ الضمان المصرفي، الطبعة الأولى عام ٢٠١٠م، رئاسة الجمهورية - هيئة الموسوعة العربية.

٢٨. نصر أبو العباس أحمد: هل يستطيع مشروع قانون المنازعات حلّ المنازعات الضريبية، مقالة منشورة في جريدة الأهرام بتاريخ ٢٨ فبراير ١٩٩٧م، ومنشور في:

www.nasrcorp.com/index.php?option=com_content&task=view&id=41#.

٢٩. د. يوسف شباط: الرّسوم الجمركية في التشريع السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٦، العدد الثاني، لعام ٢٠٠٠م.

هـ - أحكام واجتهادات القضاء :

١. مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها المحكمة الإدارية العليا في سوريا في الأعوام ١٩٥٩ - ٢٠٠٩م، مجلس الدولة، دمشق.
٢. مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها الجمعية العمومية من عام ١٩٨٥ - ١٩٩٥م، مجلس الدولة، دمشق.
٣. أحمد قدور المنصور: مجموعة القواعد القانونية للهيئة العامة في محكمة النقض في ربع قرن، الجزء الأول، طبعة أولى لعام ٢٠٠٨، منشورات الحلبي_ دمشق.

و - توصيات مؤتمرات دولية:

١. توصيات المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على انخفاض حصيلة الضرائب، المنعقد خلال الفترة من ٢٧ - ٢٩ يونيو ٢٠١٠م، قاعة الكاميليا - دار الدفاع الجوي - مدينة نصر- القاهرة، منشور في: www.aliahmedali.com/forum/attachment.php?attachmentid=4348&d=1279419 554
٢. توصيات مؤتمر القضاء والعدالة المنعقد في مقرّ جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية في الرياض، المنعقد خلال الفترة من ١٥-١٧/١١/١٤٢٦هـ (الموافق من ١٧-١٩/١٢/٢٠٠٥م)، منشور في: مجلة جامعة أم القرى لعلوم الشريعة واللغة العربية وآدابها_ الرياض، ج ١٨، ع ٣٦، ربيع الأول ١٤٢٧هـ.

ز_ مواقع الكترونية:

١. موقع محكمة الضرائب الاتحادية الأمريكية (UNITED STATES TAX COURT) على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:

www.ustaxcourt.gov/about.htm

٢. موقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة (WIKIPEDIA) على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:

[en.wikipedia.org/wiki/ united_state_tax_court](http://en.wikipedia.org/wiki/united_state_tax_court)

٣. موقع مجلس شورى الدولة اللبناني على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:

www.statecouncil.gov.lb

٤. موقع (easydroit.fr) الفرنسي على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، الرابط:

[www. Easydroit.fr/justice/les-voices-de-recourse/l-appel.htm](http://www.Easydroit.fr/justice/les-voices-de-recourse/l-appel.htm)

ثالثاً_ المراجع (باللغة الأجنبية):

- 1- Enrico ALLORIO: **Étude Comparé du Contentieux Fiscal**. Révue de Science Financière, 1961.
- 2- Jeffrey Davis, Roland Ossowski, Thomas Richardson, & Steven Barnett: **Fiscal and Macroeconomic Impact of Privatization Occasional Papers**, No. 194, IMF : Washington D. C, (2000) .
- 3- Louis Trotabas: **Précis de science et législation financières**, Volume 12, Etudes politiques, économiques et sociales Petits Précis Dalloz, 1956.
- 4- Marcel Waline: **Droit administratif Sirey** (Toulouse, impr. F. Boisseau), 1963.
- 5- Maxime chretien: **réflexions sur la dualité juridictionnel en matière fiscale**. mel. offerts a marcel waline, t 1, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1974.
- 6- MEHL Lucien & BELTRAME Pierre: **science et technique fiscal**, Partner University Fund, paris, 1984..
- 7- Philippe Bern: **La nature juridique du contentieux de l'imposition**, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972.

ملحق رقم (١)

نموذج عن قرار لجنة الطعن

الهيئة العامة للضرائب والرسوم
مديرية مالية محافظة حلب

قرار رقم ()

تا / / م.٢٠١

في تمام الساعة
اجتمعت لجنة الطعن الاضافية
وعضوية كل من السيد
والسيد
ودرست التكاليف التالية:
تكليف السيد
من يوم ال
الواقع في / / م.٢٠١
برئاسة السيد
ممثلاً عن الادارات والهيئات والمؤسسات العامة.
بصفته خبيراً وبحضور المقرر السيد
بمهنة
عن عام م

وبعد الاطلاع على تقرير التكاليف المؤقت ومطالعة التدقيق عليه واعتراض المكلف والرد على
الدفع والاستماع إلى دفع الشفوية، وبالمناقشة تقرر:

آ- في الشكل

قبول الاعتراض شكلاً لوروده ضمن المدة القانونية وباعتبار أن التبليغ واقع بتاريخ / /

م ٢٠١

وتسجيل الاعتراض واقع بتاريخ / / م. ٢٠١ تحت رقم ()

ب- في الموضوع:

رئيس اللجنة

ممثل الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة

الخبير

المقرر

ملحق رقم (٢)

نموذج عن قرار اللجنة استئنافية

رقم المكلف:

رقم المهنة:

رقم التسجيل في سجل المهن:

رقم قرار اللجنة البدائية:

اسم المكلف: المهنة: المركز: الرقم الضريبي:

اعتراض المكلف:	تاريخ زيارة محل المكلف:	النقاط المثارة في اعتراض المكلف
رقم التسجيل:	توقيع المكلف توقيع رئيس اللجنة	
تاريخ التسجيل:		
رقم وصل التأمين:	دراسة قرار اللجنة حول النقاط المعترض عليها	
تاريخه:		أسس التكاليف النهائية
		- بالنسبة للكيان القانوني
		- بالنسبة لعدد الأيام المقبولة
		- بالنسبة لرقم الاعمال السنوي
		- بالنسبة لنسبة الارباح الصافية
		- بالنسبة للأرباح السنوية الصافية
		- بالنسبة للضريبة
		- بالنسبة للزمرة الضريبية
		- بالنسبة للمدة الواجب تكليفها
		حول النقاط المتعلقة بهوية المكلف

قرار اللجنة الاستئنافية رقم (.....)

إن اللجنة الاستئنافية في مالية بعد أن زارت محل ممارسة عمل المكلف بتاريخ // / ٢٠١١ ودرست وضعه واطلعت على مختلف اوجه نشاطه ويعد أن حددت أرباح المكلف كما هو مبين أعلاه قررت (قبول _ رد) طلب المكلف وبالتالي (تثبيت _ تعديل) التكلفة وفق الأسس المبينة أعلاه. يتبع.....

وتكليفه بضريبة سنوية قدرهال.س فقط.....لا غير و(اعتبار التأمين أيراد للخرينة _ إعادة التأمين للمكلف).

قرار قطعياً صدر في // / ٢٠١١

عضو (مندوب المؤسسات)

عضو (خبير)

رئيس اللجنة

النسخة الأولى: للإدارة الضريبية

النسخة الثانية: للمكلف

ملحق رقم (٣)

نموذج عن محضر تحكيم جمركي _ لجنة بدائية

بتاريخ اجتمعت اللجنة التحكيمية البدائية المؤلفة من محكم الإدارة و.....
 محكم صاحب البضاعة للنظر في قيمة البضاعة موضوع قرار المحكمة الجمركية في
 القضية رقم أساس لعام والتي يتعلق موضوعها بتقدير قيمة البضاعة
 الموصوفة في البيان أو في القضية رقم لعام وبعد الاطلاع على ورقة الكشف وما تمّ
 به من تقدير البضاعة، أو الاطلاع على البيان الجمركي وما تمّ به التصريح عن البضاعة.
 وبعد الاستعانة بأهل الخبرة، توصلنا إلى أنّ قيمة البضاعة هي بدلاً من
 _ وقد يخالف أحد أعضاء اللجنة القرار فيدوّن: إتي أخالف العضو وأرى أنّ القيمة هي
 بدلاً من

توقيع محكم صاحب البضاعة

توقيع محكم الإدارة

ملحق رقم (٤)

نموذج عن محضر تحكيم جمركي _ اللجنة الاستئنافية

بتاريخه نحن الموقعين أدناه رئيس اللجنة التحكيمية الاستئنافية و
 محكم الإدارة الجمركية و محكم صاحب البضاعة، بتاريخه قامت اللجنة بدراسة
 الاضبارة موضوع الملف.....ويتلخص موضوعها.....

وبعد المداولة توصلت اللجنة إلى ما يلي:

تثبيت القيمة أو اعتبار أنّ القيمة بدلاً من

نظم وضم بتاريخ..... ووقع كل من يناط به قراراً.

_ وقد يخالف أحد أعضاء اللجنة القرار فيدوّن: إتي أخالف وأرى أنّ القيمة هي
 بدلاً من

عضو محكم صاحب البضاعة

عضو محكم الإدارة الجمركية

رئيس لجنة التحكيم الاستئنافية

- الفهرس -

الصفحة	الموضوع
١	مبحث تمهيدي_ النزاع الضريبي.
٢	المطلب الأول: طبيعة النزاع الضريبي.
٥	المطلب الثاني: أسباب النزاع الضريبي.
٩	الفصل الأول - طرق حلّ منازعات الضرائب والرّسوم في سورية.
١٠	المبحث الأول - آلية حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
١١	المطلب الأول - الطّريق الإداري لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
١٢	الفرع الأول - الاعتراض على مرحلتين.
١٢	أولاً - المرحلة الأولى (لجنة الطّعن).
١٢	أ - تشكيل لجنة الطّعن.
١٤	ب - اختصاص لجنة الطّعن.
١٦	ج - النّظر في الاعتراض.

١٨	ثانياً - المرحلة الثانية (لجنة إعادة النظر).
١٨	أ - تشكيل لجنة إعادة النظر.
١٩	ب - اختصاص لجنة إعادة النظر.
٢١	ج - النظر في طلب إعادة النظر.
٢٣	الفرع الثاني : الاعتراض على مرحلة واحدة.
٢٤	أولاً - ضريبة الأرباح الناتجة عن ممارسة الحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكثفي الدخل المقطوع).
٢٤	ثانياً - ضريبة الدخل على البيوع العقارية.
٢٥	ثالثاً - ضريبة ريع العقارات والعرضات.
٢٧	رابعاً - ضريبة الإنفاق الاستهلاكي.
٢٨	خامساً - رسم الطابع.
٣١	المطلب الثاني : الطریق القضائي لحلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
٣٢	الفرع الأول : التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
٣٢	أولاً - المرحلة الأولى: الاختصاص قبل صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.

٢٣	أ - قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.
٣٣	ب - بعد صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩م.
٣٥	ثانياً - المرحلة الثانية: الاختصاص بعد صدور القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣م.
٣٥	أ - قبل صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.
٣٧	ب - بعد صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣م.
٣٨	ثالثاً_ المرحلة الثالثة: الاختصاص بعد صدور القانون رقم ١٣ لعام ٢٠١١م.
٤١	الفرع الثاني : تنظيم القضاء المختص في حلّ منازعات الضرائب والرّسوم غير الجمركية في سورية.
٤١	أولاً - تعدّد الجهات القضائية المختصة.
٤٥	ثانياً - الطّعن في الأحكام الصّادرة في دعاوى الضرائب والرّسوم.
٤٦	ثالثاً - وقف تحصيل الضريبة.
٤٨	رابعاً - استفاد المرحلة الإدارية.
٥١	المبحث الثاني : آلية حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.
٥٢	المطلب الأول : التّحكيم الجمركي.
٥٣	الفرع الأول : لجنة التّحكيم البدائية.
٥٣	أولاً - تشكيل لجنة التّحكيم البدائية.

٥٤	ثانياً - اختصاص لجنة التحكيم البدائية.
٥٦	ثالثاً - الإجراءات المتبعة أمام لجنة التحكيم البدائية.
٥٧	أ - اجتماع المحكمين.
٥٧	ب - قرار لجنة التحكيم البدائية.
٥٩	الفرع الثاني : لجنة التحكيم الاستئنافية.
٥٩	أولاً - تشكيل لجنة التحكيم الاستئنافية واختصاصها.
٥٩	ثانياً - الإجراءات المتبعة أمام لجنة التحكيم الاستئنافية.
٥٩	أ_ اجتماع لجنة التحكيم الاستئنافية.
٦٠	ب - قرار لجنة التحكيم الاستئنافية.
٦٣	المطلب الثاني : الطريق القضائي لحلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.
٦٤	الفرع الأول : التطور التاريخي للاختصاص القضائي في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.
٦٤	أولاً - الاختصاص قبل صدور قانون الجمارك رقم ٩ تاريخ ١٦ / ٧ / ١٩٧٥.
٦٤	ثانياً - الاختصاص بعد صدور قانون الجمارك رقم ٩ تاريخ ١٦ / ٧ / ١٩٧٥.
٦٦	ثالثاً - الاختصاص بعد صدور قانون الجمارك رقم ٣٨ تاريخ ٢٧ / ٦ / ٢٠٠٦.

٦٧	الفرع الثاني : تنظيم القضاء المختص في حلّ منازعات الضرائب الجمركية في سورية.
٦٧	أولاً - تعدد الجهات القضائية المختصة.
٦٨	ثانياً - الطعن في الأحكام الصادرة في دعاوى الضرائب الجمركية.
٦٩	ثالثاً_ النظر في الأمور المستعجلة.
٧٠	رابعاً - الصفة المختلطة للمحاكم الجمركية.
٧٢	الفصل الثاني : الحاجة إلى قضاء ضريبي متخصص.
٧٤	المبحث الأول : موقف التشريع والفقهاء من القضاء الضريبي المتخصص.
٧٦	المطلب الأول: الاتجاه المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.
٧٧	الفرع الأول : الاتجاه التشريعي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.
٧٧	أولاً - التشريعات الأجنبية.
٧٧	أ - تشريع الولايات المتحدة الأمريكية.
٧٨	ب - التشريع التشيلي.
٧٨	ج- التشريع الألماني.
٧٩	ثانياً - التشريعات العربية.
٧٩	أ - التشريع اليمني.

٨٠	ب - التشريع الأردني.
٨١	الفرع الثاني : الاتجاه الفقهي المؤيد للقضاء الضريبي المتخصص.
٨١	أولاً - الحجج التي استند إليها أنصار القضاء الضريبي المتخصص.
٨٣	ثانياً - الانتقادات التي وجهت لأنصار القضاء الضريبي المتخصص.
٨٦	المطلب الثاني: الاتجاه المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.
٨٧	الفرع الأول: الاتجاه التشريعي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.
٨٧	أولاً- بعض التشريعات المقارنة التي منحت الاختصاص للقضاء العادي.
٨٧	١_ التشريع التونسي.
٨٧	٢_ التشريع السوداني.
٨٨	ثانياً- بعض التشريعات المقارنة التي منحت الاختصاص للقضاء الإداري.
٨٨	أ_ التشريعات الأجنبية.
٨٨	• التشريع السعودي.
٨٨	ب_ التشريعات العربية.
٨٨	١_ التشريع السعودي.
٨٩	٢_ التشريع اللبناني.

٨٩	ثالثاً_ بعض التشريعات المقارنة التي ورّعت الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري.
٨٩	أ_ التشريعات الأجنبية.
٨٩	١_ التشريع الفرنسي.
٨٩	٢_ التشريع اللكسمبورغي.
٩٠	٣_ التشريع الإيطالي.
٩٠	ب_ التشريعات العربية.
٩٠	• التشريع المصري.
٩٢	الفرع الثاني: الاتجاه الفقهي المعارض للقضاء الضريبي المتخصص.
٩٢	أولاً_ أنصار القضاء العادي.
٩٣	ثانياً_ أنصار القضاء الإداري.
٩٣	ثالثاً_ أنصار القضاء المزدوج.
٩٥	المبحث الثاني : مبررات وجود قضاء ضريبي متخصص في سورية.
٩٦	المطلب الأول : الطبيعة القانونية المميزة للمنازعات الضريبية في سورية.
٩٦	أولاً - مفهوم النزاع الضريبي.

٩٦	ثانياً - خصائص المنازعات الضريبية.
٩٦	أ - المراكز القانونية للخصوم في المنازعات الضريبية.
٩٨	ب - قانون الإجراءات الواجب التطبيق على المنازعات الضريبية.
٩٩	ج - القواعد الخاصة للإثبات في المنازعات الضريبية.
١٠٣	د - قاعدة الجزائي يعقل المدني.
١٠٣	هـ - السرعة والسرية في إجراءات الفصل بالمنازعات الضريبية.
١٠٦	المطلب الثاني : الطبيعة القانونية المميزة لدين الضريبة في سورية.
١٠٦	أولاً - خصائص دين الضريبة.
١٠٦	أ - مصدر الالتزام بدين الضريبة.
١٠٩	ب - دين الضريبة محمول لا مطلوب.
١١٠	ج - المقاصة في دين الضريبة.
١١١	د - شرعية دين الضريبة.
١١٢	هـ - خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به.
١١٤	ثانياً - الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة.
١١٥	أ - المنع من السفر.

١١٥	ب_ الحجز الاحتياطي والتنفيذي على أموال المكلف.
١١٦	ج - تحريك الدعوى الجزائية في الدين الضريبي.
١١٧	د - امتياز دين الضريبة.
١٢٠	الخاتمة.
١٢٤	التوصيات.
١٢٥	قائمة بمراجع البحث.
١٣٥	ملحق رقم (١) نموذج عن قرار لجنة الطعن.
١٣٦	ملحق رقم (٢) نموذج عن قرار اللجنة الاستئنافية.
١٣٨	ملحق رقم (٣) نموذج عن محضر تحكيم جمركي _ لجنة بدائية.
١٣٩	ملحق رقم (٤) نموذج عن محضر تحكيم جمركي _ لجنة استئنافية.
١٤٠	الفهرس.

Declaration

I hereby certify that this work (The importance of finding tax judicial in Syria) has not been accepted for any degree or it is not submitted to any other degree.

Candidate

Mohammad aymen alhomsy

Testimony

I witness that the described work in this treatise is the result of scientific search conducted by the candidate Mohammad aymen alhomsı under the supervision of doctor mostafa osman at the department Public law , Faculty of law, university of Aleppo.

Candidate

Mohammad aymen Alhomsı

Supervisor

Dr. mostafa osman

Abstract

Form of taxes and fees that are state collects most important resources for financial budget , as it contributes effectively to extend the public treasury of funds needed to cover public expenditure , in order to perform its functions to the fullest.

However, the taxes, fees and different kinds of raises a lot of disputes, for several reasons , some legislative and other administrative.

The mechanism used to resolve disputes taxes and fees in Syria, is not sufficient at this time to carry out the tasks entrusted to it in the best possible way , so as to ensure protection of the rights holders and preserves the right of the public treasury , was not to be a radical solution to this problem.

Were numerous solutions proposed by scholars or followed by legislation of different countries , most notably the presence spend tax specialist to consider such disputes.

Is based on the existence of tax justice in Syria to several reasons, most notably:

Legal nature of the characteristics of each of tax disputes, tax debt in Syria, which distinguish it from other disputes and other debts.

Aleppo University

Faculty of Law

Department of Public Law



The importance of finding tax judicial in Syria

This For Master Degree in Law

Submitted by

Mohammed aymen Alhomsy

Supervised by

Dr. Mostffa Osman

2014

Aleppo University

Faculty of Law

Department of Public Law



The importance of finding tax judicial in Syria

This For Master Degree in Law

Submitted by

Mohammed aymen Alhomsy

2014