

الدعوى الضريبية في سورية

الدكتورة منى إدلبي

كلية الحقوق

جامعة دمشق

الملخص

يمتاز موضوع الدعوى الضريبية بأهمية كبيرة على الصعيد العملي، فقد تثار منازعات بصدد تطبيق قانون الضرائب، تتعلق بربط الضريبة على المكلف ومدى اتساقها مع القواعد القانونية والأساس القانوني للتكليف، وهذه المنازعات يمكن حلها بطرائق ودية بين المكلف والإدارة المالية، كذلك يمكن حلها عن طريق القضاء.

وللدعوى الضريبية خصوصيتها فهي دعوى إدارية تمس الذمم المالية للأفراد والدولة، لذا لا بد أن تتسم ببعض السرعة والسرية. ولنندرة الدراسات حول موضوع الدعوى الضريبية رغم أهميته تلك آثرنا مناقشته من خلال هذا البحث، فسلطنا الضوء على ماهية هذه الدعوى من حيث خصائصها وأطرافها وأسبابها، وإجراءاتها والأصول المتبعة في رفعها أمام القضاء السوري.

تعدُّ الضرائب أهم مورد مالي لخزينة الدولة، وتؤدي دوراً مهماً في تمويل النفقات العامة والتأثير في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية بوصفها أداة للتوجيه في ضوء تطور دور الدولة.

وقد عهد المشرع للدوائر المالية أمر فرضها وتحصيلها وقد زودها بسلطات تمكنها من أداء وظيفتها تلك، وفي المقابل أوجد عدة ضمانات للمكلفين بالضريبة لحمايتهم من كل تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف تلك الدوائر، فإن كان أداء الضرائب واجباً بموجب نصوص الدساتير فإن المصادرة ممنوعة بنصه أيضاً، ففتح باب الاعتراض إدارياً أمام لجان نص عليها القانون تشكيلاً واختصاصاً⁽¹⁾. وفي حال لم يتم التوصل إلى حل لهذه المنازعة عن الطريق الإداري يمكن اللجوء للقضاء. وسيتم مناقشة موضوع الدعوى الضريبية في سورية من خلال المطالبين الآتيين:

المطلب الأول: ماهية الدعوى الضريبية.

المطلب الثاني: أصول المحاكمات في دعاوى الضريبة

المطلب الأول: ماهية الدعوى الضريبية:

وتتضمن البحث في مفهوم الدعوى الضريبية وأطرافها وطبيعتها، وذلك في ثلاثة فروع.

الفرع الأول: مفهوم الدعوى الضريبية:

تعدُّ المنازعة الضريبية أساساً لهذه الدعوى، لذا لا بد بداية من تعريف المنازعة الضريبية، ومن ثم مناقشة الأساس القانوني للتكليف.

(1) - كذلك فتح المجال لحل هذه المنازعات في كثير من الدول عن طريق الصلح بالاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على تسوية الخلاف وإنهاء المنازعة الضريبية، ويستمد هذا الصلح طبيعته من خلال العلاقة التنظيمية التي يحكمها القانون الضريبي. كما يمكن اللجوء للتحكيم فما يجوز فيه الصلح يجوز فيه التحكيم .

إلا أنه في سورية لا يوجد في قانون ضريبة الدخل ما يشير لإمكانية اللجوء لمثل هذا الأسلوب في حل المنازعة الضريبية، وقرارات لجان إعادة النظر وإن كانت صادرة من جهة إدارية، إلا أنها تعدُّ من قبيل الأحكام القضائية مما ينفي عنها صفة الأساليب البديلة في حل المنازعات الضريبية لذا ينادي بعضهم بإعطاء هذه اللجان المزيد من الصلاحية في حسم المنازعات المعروضة أمامها بإمكانية اللجوء إلى التسوية أو الصلح بين أطراف النزاع... أو غير ذلك من الأساليب البديلة المعمول بها في كثير من دول العالم، لأن في ذلك حسماً للنزاع بأسرع وقت وبأقل تكلفة ممكنة.

راجع: د. محمد الحلاق الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22 - العدد الأول - 2006 ، ص29.

أولاً- تعريف المنازعة الضريبية (tax dispute) :

يعرف الأستاذ زكريا بيومي المنازعة الضريبية بأنها⁽¹⁾ تلك المنازعات التي تنزاع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي البحث هل كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح أم لم تربط وفقاً لها. وفي حال تبين عدم صحة ربط الضريبة أو شرعيتها فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئياً.

فالمكلف قد يطعن في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وقد يطعن في مبدأ خضوعه للضريبة من أساسها فيطلب إسقاطها كلياً، ونكون أمام نزاع قانوني.

كما تقوم المنازعة الضريبية بسبب امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية، أو في حالة تهريبه عن دفع الضريبة بإحدى الوسائل ومنها الغش الضريبي.

إذاً ينحصر النزاع الضريبي في شكلين هما المنازعات في الوعاء والمنازعات في التحصيل، وما يهمننا في هذا الخصوص الشكل الأول، لأن الشكل الثاني يتجسد كما أشير في حالات التهريب الضريبي الذي ينطوي تحت وصف جرم جزائي (جرم الإخلال بالثقة العامة في سورية) ودعوى تحرك من قبل الإدارة المالية بحق المكلف المتهم بتهريب أمام القضاء الجزائي ويعاقب عليه وفق النصوص الجزائية، وينادي في هذا الخصوص بتوقيع عقوبات متدرجة حسب حجم الخسارة المحتملة في الإيرادات الضريبية نتيجة مخالفة القانون، وحسب مدى صعوبة اكتشاف الإدارة الضريبية للمخالفة⁽²⁾.

ثانياً - الأساس القانوني للتكليف (the legal basis of tax commission) :

ويقصد بالأساس القانوني للتكليف الواقعة المنشئة للضريبة التي يتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، وبكلمة أخرى تتحقق مشروعية أو صحة التكليف "فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف"⁽³⁾.

(1) - د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص 7

(2) - د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 250.

(3) - د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص 85.

فالحديث عن الأساس القانوني للتكليف يستدعي استعراض المطرح الضريبي، والتنزيلات والإعفاءات من الضرائب، وسقوط الضريبة بالتقادم .

فالمطرح الضريبي يختلف باختلاف نوع الضريبة، فمثلاً المطرح في ضريبة الرواتب هو ذلك المبلغ الذي يتقاضاه المكلف دورياً، وفي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية هي تلك الأرباح التي يحققها المكلف نتيجة ممارسته لمهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية مثلاً⁽¹⁾، ومحل الضريبة على الأرباح هذه هو الربح الصافي من مجموع أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة (أرباح الاستثمار الصافية - الزيادة الرأسمالية - الأرباح العارضة) محسوماً منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال، أو التي تلازم نوع العمل⁽²⁾، ولا بد أن يتوافر في هذه النفقات (expenditure) عدة شروط حتى يمكن تنزيلها من الأرباح الإجمالية الخاضعة لضريبة الأرباح منها: ⁽³⁾

1- أن تقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المنشأة أو استثمارها.

2- أن تكون تلك النفقات على عاتق المنشأة بالفعل، بحيث تكون المنشأة ملزمة بها عرفاً أو اتفاقاً أو قانوناً.

3- ألا تؤدي إلى زيادة موجودات المنشأة أو إضافة زيادة رأسمالية إلى موجوداتها.

4- يجب أن تكون هذه النفقات مؤيدة بوثائق ثبوتية حتى تؤخذ بالحسبان.

من جهة أخرى يمنح المشرع عدة إعفاءات (exemptions) لأهداف اجتماعية أو اقتصادية يجب تنزيلها من المبلغ الإجمالي الخاضع للضريبة⁽⁴⁾.

وأخيراً بالنسبة إلى تقادم الضريبة ، فكما نعلم يجب أن يكون فرض الضريبة على المكلف وجبايتها مبنياً على أساس قانوني، أي يجب أن يكون المكلف ملزماً بأدائها وغير معفى من ذلك لأي سبب ومن ضمن الأسباب التي تزعم هذا الأساس هو تقادم الضريبة أي مرور الزمن الذي حدده القانون

(1) - وهنا لم يحدد قانون ضريبة الدخل مفهوم هذه المهن ما دعا الفقه الرجوع إلى النصوص المتعلقة بقانون التجارة لتحديد

المهن التجارية، وقانون المهن الحرة لتمييز المهن غير التجارية، وقانون تنظيم الصناعات والحرفيين لتحديد المهن الصناعية.

(2) - انظر المادة (7) من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم 24 لعام 2003.

(3) - د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، التشريع الضريبي، مطبعة جامعة دمشق، 2004.

انظر أيضاً:

Harveys.Rosen, public finance, Richard D. Irwin, INC,UNA, 1988, p349.

4) - David N. Hyman, public finance, the Dryden press, Harcourt brace college publishers, fifth edition, 1996, p469.

لسقوط الحق بالمطالبة بالدين وعدم سماع الدعوى التي تحميه. ويمكن قطع مدة التقادم بمباشرة عمليات التحصيل وبعرض الأمر على لجان التنظيم.

وفي هذا الخصوص تنص المادة (27) من القانون المالي الأساسي⁽¹⁾ في سورية على أن: "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع".

أمّا عن حق المكلف بالمبالغ الزائدة عن ما استحق عليه من ضريبة سددها إلى الخزينة العامة، فقد نصت المادة (24) منه على أنه (تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون) ويلاحظ هنا أن ديون الدولة تتقادم بمدة أطول بكثير من المدة التي تسقط فيها حقوق الأفراد. على خلاف المشرع المصري الذي ساوى بين مدد تقادم حقوق الدولة وحقوق المكلف⁽²⁾.

الفرع الثاني: أطراف الدعوى الضريبية:

إن المنازعة الضريبية هي نزاع يقوم بين الدوائر المالية بوصفها أصدرت قراراً إدارياً بالتكليف بدفع مبلغ الضريبة ويمثلها إدارة قضايا الدولة. والطرف الثاني هو المكلف بدفع هذه الضريبة فلا تقبل الدعوى إلا من مكلف تحققت الضريبة بحقه، وتكون خاصة بشخص واحد لأنها دعوى فردية و شخصية، فإذا كانت الدعوى قد رفعت من الشريك المتضامن أمام المحكمة الابتدائية طعناً في قرار اللجنة بصفته ممثلاً للشركة فإن أثر الدعوى يقتصر على الشخص الذي رفعها دون أن ينسحب إلى باقي الشركات المتضامنين لأن القانون الضريبي لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن وشركات التوصية. فالشروط العامة لقبول الدعوى تتمثل في الصفة والمصلحة والأهلية.

فبعد أن يقدم المكلف دفاتره وبياناته للدوائر المالية، تقوم الأخيرة بالعمل على تحقق الضريبة، وذلك بتنظيم جدول ضريبي خاص يتضمن مبلغ الضريبة الذي يجب دفعه بشكل نهائي. وفي حال لم يتقدم المكلف بهذا الإقرار أو البيان يبلغ إنذاراً للامتثال لحكم القانون، ويعطى مهلة خمسة عشر يوماً من

(1) - الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006

(2) - في مصر تنص المادة 91 من قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لعام 2005 على أن تقادم حقوق مأمورية الضرائب قبل الممول الملزم بالضريبة هي خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، وتزداد هذه المدة لست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة. أمّا عن حقوق المكلف في طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة فمدة تقادمها خمس سنوات من تاريخ نشوء الحق بالاسترداد.

تاريخ هذا التبليغ للخضوع لنصوص القانون وتضاف غرامة حددها القانون. وفي حال لم يمثل لهذا الإندار تقوم بتحديد مقدار الضريبة بذاتها وتلزمه بدفعها⁽¹⁾.

فالتحقق "بالتعريف" هو مجموعة الإجراءات المتبعة لوضع الضريبة موضع التحصيل، وهذه الإجراءات تمر بمراحل متتابعة تبدأ من مرحلة التكاليف الأولى فالمؤقت، فالتكليف القطعي. فربط الضريبة ولاسيما الضريبة على الأرباح وفق التشريع السوري يكون وفق المراحل الآتية⁽²⁾:

- مرحلة التكاليف الأولى حيث تعتمد في صورة تقرير بتكليف مؤقت يعدّه مراقب الدخل استناداً إلى ما يقدمه المكلف من بيانات أو وفق ما حددته الدوائر المالية دون إجراء أي تعديل عليه.

- مرحلة التكاليف المؤقت حيث تسلك الإدارة أحد سبيلين، فإما تعتمد على ما هو وارد في بيان المكلف دون إجراء أي تعديل عليه، أو تعتمد بعد إدخال بعض التعديلات التي تراها.

أو تقدر الدوائر المالية الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة دون الرجوع إلى دفاتر المكلف وبياناته وذلك بصورة مباشرة. ويحق للمكلف الاعتراض على هذا التكاليف أمام لجان الطعن⁽³⁾.

وفي حال لم يعترض المكلف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف يصبح هذا التكاليف قطعياً بحق المكلف، وترفع التكاليف المؤقتة إلى لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء، وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض عليها أمام لجنة إعادة النظر⁽⁴⁾.

- تكليف لجنة الطعن ويكون في إحدى صورتين:

* تثبيت التكاليف المؤقت المعترض عليه من قبل المكلف.

* تعديل التكاليف المؤقت، المعترض عليه من قبل المكلف، على أساس الزيادة أو على أساس التخفيض. وتصبح جداول التكاليف التي تقرها لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية نافذة بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون أية معاملة أخرى، وتعدّ التكاليف المذكورة قطعية

(1) - المواد (13 ، 51 ، 74) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004 وتعديلاته بالمرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006.

(2) - د. علاء الدين جبل، محسن المهر، دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (2) لعام 2005.

(3) - مادة (11) من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006.

(4) - المواد (29) و(28) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004 .

بحق الدوائر المالية والمكلفين مالم يتم الطعن فيها أمام لجنة إعادة النظر⁽¹⁾. وتجب الإشارة هنا إلى أنه يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية صفة التكاليف القطعي في حال تأخرت الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان، ودون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن⁽²⁾.

- المرحلة الأخيرة تكليف لجنة إعادة النظر التي قد تثبت التكاليف المعترض عليه من قبل المكلف أو الدوائر المالية، وفقاً لقرار لجنة الطعن.

أو تقوم بتعديل لجنة الطعن المعترض عليه من قبل المكلف أو الدوائر المالية، على أساس الزيادة أو على أساس التخفيض. وطلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل.

ثم يبلغ المكلف إخباراً خطياً يعدّ بمنزلة التكاليف المؤقت، ويتضمن مقدرات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكاليف في حال طلبه مالم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق، عندها يعطى المكلف أسس التكاليف فقط⁽³⁾، وأمامه سلوك أساليب الطعن المرسومة قانوناً أمام اللجان الإدارية، وكذلك القضاء في حال لم يقتنع بأصول ربط الضريبة.

ويؤدي تاريخ التبليغ دوراً مهماً في هذا المجال ويقصد به إعلام المكلف بدفع الضريبة المفروضة عليه، فهو من ناحية يحفظ حق المكلف في إعلامه بالضريبة حتى لا يؤخذ على حين غرة، كما أنه من ناحية أخرى يمكن المكلف والإدارة من احتساب التقادم بشكل صحيح. ويثير هذا الأمر عدة صعوبات كمشكلة التوصل لعنوان المكلف، أو العنوان الناقص، أو تعدد أطراف التكاليف، أو مشكلة المحل المغلق، أو التبليغ عن طريق الخ..... الخ.

ومن المقرر أن الإجراءات المنظمة لربط الضريبة من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام ورتب المشرع على مخالفتها البطلان، وتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها، ويجوز إثارتها في أية مرحلة تكون فيها الدعوى.

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية:

(1) - مادة 31 و32 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004.

(2) - مادة 31/هـ من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004.

(3) - مادة 27 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004.

تندرج الدعوى الضريبية ضمن وصف الدعوى الإدارية (administrative lawsuit) التي تمثل المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري. وحتى توصف منازعة ما بأنها منازعة إدارية يجب أن يتوافر فيها شرطان ، الأول أن تكون الإدارة طرفاً فيها بوصفها سلطة عامة، والثاني أن تكون المنازعة إدارية بحسب موضوعها بمعنى أن تتصل بنشاط إداري استخدمت الإدارة في مباشرته امتيازات السلطة العامة⁽¹⁾.

ويعود النظر فيها في الأصل للقضاء الإداري، إلا أن بعض المنازعات مع الإدارة يدخل النظر فيها في اختصاص المحاكم العادية عندما تتخلى الدولة في علاقاتها تلك عن امتيازاتها كسلطة عامة وتتصرف كأفراد العاديين، كما أن هناك بعض الأعمال التي تصدر من السلطة العامة وتظل خارجة عن رقابة القضاء كأعمال السيادة، فالمنازعات التي تنشأ عن هذه الأعمال لا تعد من قبيل المنازعات الإدارية بمعناها العادي.

ويرى بعضهم أن الدعوى ليست في الواقع سلطة للفرد ولكنها نتيجة لها، فهي إجراءات المطالبة التي يعقدها ويوجهها بناء على هذه السلطة فهي بمعنى آخر الإجراءات القضائية التي تتخذ أمام القضاء الإداري للمطالبة بأثر من الآثار المترتبة على علاقة إدارية⁽²⁾.

أمّا عن المنازعات الضريبية على وجه الخصوص فهناك دول أتاحت مهمة النظر في هذه المنازعات بالقضاء العادي كبريطانيا. وفي دول أخرى كالسويد تولى القضاء الإداري مهمة الفصل بالمنازعات الضريبية على اعتبار أن الإدارة المالية هي جهة إدارية. أمّا في دول أخرى كفرنسا فقد تم توزيع هذا الاختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ اختص القضاء الإداري في فض المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة أمّا المنازعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة فينظرها القضاء العادي.

وبعض الدول عينت محاكم ضريبية متخصصة لنظر مثل هذه المنازعات تشكل من أعضاء متخصصين في الضرائب، ويمكن أن يتقرر لها إجراءات خاصة بخلاف الأصول التي تتبع أمام القضاء العادي، ومن هذه الدول ألمانيا واليمن وذلك لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية واستقلال عن باقي فروع القوانين .

(1) - د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، 2008، ص25.

(2) - د. الياس اليوسف، القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق 1991، ص2.

الفرع الرابع: مدى إلزامية الطعن الإداري في المنازعات الضريبية قبل اللجوء للقضاء:

نص قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 في المادة (32) منه على أنه (يعطى المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة ثلاثون يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم ، وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن، وفي حال لم يقدم المكلف أو الإدارة هذا الطعن يصبح قرار الإدارة المالية قطعياً).

ولكن هل هذا الطريق إلزامي قبل اللجوء للقضاء. صدر في هذا الخصوص قرار عن محكمة القضاء الإداري⁽¹⁾ ينص على أن (إن من طوّل بضرورية أو رسم يعارض في أساس تكليفه فإن له أن يلجج باب القضاء طلباً لإتصافه ابتداءً وانتهاءً سواء أقصد لجان فرض الضريبة أم إعادة النظر أو لم يقصدها).

ولكن السؤال هنا أنه في حال اختار الطريق الإداري هل يجب أن يتمه إلى آخر مرحلة (أي صدور قرار لجنة إعادة النظر وتبليغه بموجب الإخبار الفردي)، جاء في حكم المحكمة الإدارية العليا السورية⁽²⁾ (أن استمرار لجنة إعادة النظر في البيت باعتراض المكلف على الرغم من تبليغها الحكم القضائي القطعي القاضي بوقف تنفيذ التكليف الضريبي يجعل من قرارها المتضمن تثبيت التكليف الضريبي منعدم الأساس القانوني ومتعين الإلغاء)، إذ إن المكلف في هذه القضية اعترض على قرار لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر، وقبل أن تبت هذه بالاعتراض تقدم بدعوى أمام محكمة القضاء الإداري وحصل على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية قضى بتوقيف تنفيذ التكليف الضريبي موضوع قرار لجنة الطعن .

يمكن الاستنتاج مما سبق أن سلوك الطعن إدارياً في ربط الضريبة ليس إلزامياً على المكلف، ويستطيع طرق باب القضاء بمجرد أن وضعت الضريبة موضع التحصيل أي (بصدور قرار يربط الضريبة من قبل لجنة الإدارة المالية في حال لم يعترض المكلف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإخبار بالتكليف المؤقت، إذ يصبح قرارها قطعياً. وفي حال اعترض على قرارها أمام لجنة الطعن

(1) - قرار رقم (5825) في القضية (324) لعام 1977.

(2) - حكم المحكمة الإدارية العليا رقم 1/250 في الطعن/517/ لعام 2001

فبصدور قرار هذه اللجنة أو اللجنة المالية تصبح جداول التكاليف نافذة بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة¹.

ويؤكد وجهة النظر هذه نص المادة (12) من قانون مجلس الدولة باعتباره أنه استبعد المنازعات الضريبية من الطلبات التي يجب تقديم تظلم منها من الجهة التي أصدرت القرار ليستطيع طرق باب القضاء.

ولعل عدم إلزامية هذا الأمر يعود لاختلاف كل من الطريقتين الإداري والقضائي لفض المنازعات الإدارية من حيث مدى مصداقيتها بالنسبة إلى المكلف على وجه الخصوص باعتبار أن الإدارة المالية هي الخصم والحكم بأن معاً في الطريق الإداري، أمّا في الطريق القضائي فالأمر يوجه لهيئة حيادية يفترض فيها النزاهة والتجرد، لذلك فالمكلف يستطيع سلوك الطريق الذي يفضل للوصول إلى حقه. وهذه الأسباب هي مبررات من يدعو أن يترأس لجان إعادة النظر من غير العاملين بالإدارة المالية ليث شيء من الطمأنينة والثقة بنفوس المكلفين.

المطلب الثاني: أصول المحاكمات في الدعوى الضريبية

تعرف أصول المحاكمات بأنها مجموعة القواعد المرتبطة بتحديد الاختصاص القضائي ورفع الدعوى وسيرها أمام المحاكم والطلبات والدفع التي تقدم في أثنائها، والأحكام التي تصدر بشأنها، وطرائق الطعن بهذه الأحكام وتنفيذها. وسنعالج هذه الأصول في نطاق الدعوى الضريبية وفق ما يأتي.

الفرع الأول: القضاء المختص بالنظر بالدعوى الضريبية

هناك عدة قوانين صدرت بهذا الخصوص بدءاً من المدة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 مروراً بمدة صدوره، وأخيراً في ظل القانون رقم (1) لعام 1993.

أولاً- الاختصاص قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 :

كانت المنازعات الضريبية تصنف في قسمين: منازعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة تنظر فيها المحاكم العادية. ومنازعات مالية متعلقة بالضرائب المباشرة يختص بها القضاء الإداري.

(1) (مادة 31) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2004.

وفكرة الازدواج هذه قد يكون سببها الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة إذ إنها تصدر بقرار إداري، والجهة المسؤولة عن إلغاء هذه القرارات هي القضاء الإداري، بينما الضرائب غير المباشرة فيتم تحصيلها بموجب تصرفات محددة بالقانون دون حاجة لوجود قرار إداري. لذلك ينظر في منازعاتها القضاء العادي.

ثانياً - الاختصاص بموجب قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959:

إن مجلس الدولة السوري ينظر بهيئة قضاء إداري في ما يأتي:

- الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية.

- الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم.

مع أن قرار تحقق الضريبة هو قرار إداري وينطبق عليه الفقرة السابقة إلا أنه خصص بالفقرة الثانية، ويعلل وجود هذا النص من الوجهة الفقهية بأن المشرع أثار أن يخص منازعات الضرائب والرسوم بنص خاص بدلاً من الاكتفاء بالنص المتعلق بدعوى الإلغاء العامة ليبرر أهمية هذه الطعون من جهة، وليقضي على كل ما يمكن أن يثار حولها من لبس أو جدل من جهة أخرى؛ وذلك أسوة بالموضوعات أو المنازعات الأخرى التي خصها المشرع بنصوص خاصة في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة⁽¹⁾.

- الطعون التي ترفع ضد القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي متى كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها وتأويلها، ماعدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل والقرارات الصادرة من لجان قيد المحامين بالجدول العام وقبولهم للمرافعة أمام المحاكم وتأديبهم. ويرى بعضهم أن لجان إعادة النظر من هذا القبيل هي جهات إدارية ذات طابع قضائي، فتشكيل هذه اللجان وتكوينها يسمح بالقول: إن أعمالها ذات طبيعة قضائية، إذ إنها لا تقرر باسم أحد الطرفين، بل تسترشد أسباب النزاع وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش على أساس ما قامت به من فحص. إلا أن الوظيفة المناطة بهذه اللجان لا يمكن أن ترتقي إلى درجة المحاكمة العادية، ولا تهبط لأن تكون مجرد لجان تقدير لا تفصل في نزاع⁽²⁾.

(1) - د. سامي جمال الدين، المنازعات الإدارية، دار المعارف، الإسكندرية، عام (بلا)، ط (بلا)، ص 100.

(2) - د. عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 209.

كما نصت المادة (12) من قانون مجلس الدولة السوري لعام 1959 على أن لا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في أعمال السيادة ولا يقبل الطلبات الآتية:

- الطلبات المقدمة من أشخاص ليست لهم مصلحة شخصية.

- الطلبات المقدمة رأساً بإلغاء القرارات الإدارية المنصوص عليها في البندين (ثالثاً) و(رابعاً) {عدا ما كان صادراً عن مجالس تأديبية}، والبند (خامساً) من المادة الثامنة، وذلك قبل التظلم منها إلى الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو إلى الهيئات الرئاسية وانتظار المواعيد المقررة لئلا يثبت في هذا التظلم. أما عن البند الثالث فهو يخص قرارات التعيين، والبند الرابع يخص القرارات الإدارية النهائية للسلطات التأديبية، والبند الخامس يخص قرارات الإحالة إلى المعاش أو الاستيداع أو الفصل عن غير الطريق التأديبي. وهذا يعني أنه لم يشترط التظلم في المنازعات الضريبية.

ورغم هذا الاختصاص الذي أقره القانون رقم 55 لعام 1959 لمجلس الدولة إلا أنه لم يطبق عملياً، وبقي الحال كما السابق، وذلك لتعليق هذا الاختصاص على صدور قانون الإجراءات الخاصة (المادة 2) من قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 .

ثالثاً - الاختصاص بموجب القانون (1) لعام 1993:

أقر مجلس الشعب هذا القانون بجلسته المنعقدة بتاريخ 1413/7/7 هـ الموافق لـ 1993/12/31 ليكون خطوة لوضع الأمور في نصابها، فكما هو معروف أن قضايا الضرائب لها صلة وكل الصلة بقواعد القانون العام، ومن ثم جعل المنازعات المتعلقة بها من اختصاص القضاء الإداري أمر طبيعي ومهم جداً، كما أن السير في هذا الأمر يضع حداً لتضارب الأحكام الصادرة عن القضاء بين الإداري والعادي.

فكما نوه فيما قبل حول القانون (55) لعام 1959 أن اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الطعون والقرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم عطل بالاستناد إلى الفقرة الثانية من القانون نفسه.

ويصدر القانون رقم (1) أورد في مادته الأولى ما يأتي "ينهى العمل بالمقطع الأخير من المادة 2/من القانون رقم (55) لعام 1959 بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصه: "بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة، باستثناء المنازعات

التي هي من اختصاص المحكمة العليا، فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية، وكل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي، متضمناً تنظيم هذه المنازعات".
وينظر 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⁽¹⁾.
وعلى ذلك يختص مجلس الدولة بالمنازعات حول الضرائب والرسوم كلاًها بوجود شرطين:
- أن يكون صدر بشأنها قرار نهائي من الجهات الإدارية .
- أن يكون النزاع بشأن الأساس القانوني للتكليف وليس حول مبلغ ومقدار الضريبة.
إلا أن المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 نصت على أنه يجوز الطعن خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص، وتحدد حالات الطعن هذا بحالتين:

* الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

* في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25٪. عما هو محدد من قبل لجان الفرض² ولجان الإدارة المالية. وشُرح المقصود بالأساس القانوني للتكليف فيما سبق. ويثار هنا تساؤل هل يمكن رفع دعوى ضريبية موضوعها مبلغ الضريبة. جاء في حكم للمحكمة الإدارية العليا السورية³ (يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في المنازعات التي تدور حول مشروعية التكليف الضريبي أساساً وليس حول مقدار الضريبة المفروضة).

كذلك جاء في حكم آخر لها⁽⁴⁾ على أنه إذا كان النزاع يتعلق بالأساس القانوني المحض للتكليف بالضريبة، كان الاختصاص بالنظر في هذا النزاع معقوداً لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري .

وفي حكم آخر جاء فيه (لا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في النزاع الدائر حول التكليف المذكور لأنه لا يدور حول الأساس القانوني للتكليف بالضريبة. والدوائر المالية المختصة هي صاحبة الولاية في تحديد مقدار الضريبة المذكور طبقاً للقوانين والأنظمة النافذة بهذا الشأن⁽⁵⁾).

(1) - المادة (2) من القانون 1 لعام 1992 .

(2) - أصبحت تدعى لجان الطعن وفق المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006

(3) - رقم /57/ في الطعن /71/ لسنة 1988

(4) - حكم المحكمة الإدارية العليا رقم /44/ في الطعن رقم /205/ لسنة 1986 .

(5) - حكم المحكمة الإدارية العليا رقم 202 في الطعن 1197 لعام 1996 .

وجاء في أحد الأحكام القضائية⁽¹⁾ أن اختصاص مجلس الدولة في منازعات الضرائب والرسوم يقتصر على المنازعات التي تتعلق بصحة التكليف بالضريبة أو الرسم من حيث توجب الضريبة أو عدم توجبها أصلاً دون المنازعات التي تستهدف مقدار الضريبة أو الرسم.

ونرى أن هذا لا يعني أن الطعن في الأساس القانوني للتكليف لن يؤثر في مبلغ الضريبة الذي سيتأثر نزولاً أو صعوداً جراء الطعن بهذا الأساس أمام القضاء، ولكن المهم هنا ألا يكون موضوع الدعوى مبلغ الضريبة بصورة أساسية وإنما الأساس القانوني الذي بني عليه تحديد هذا المبلغ.

ولكن هل ينظر إلى هذه المادة على أنها جاءت بأحكام تخالف الدستور باعتبار أن حق التقاضي وسلوك سبل الطعن والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون⁽²⁾.

للإجابة عن ذلك نشير إلى أن الدستور نص أيضاً على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون⁽³⁾، كما لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون⁽³⁾.

من خلال ذلك نستنتج أن:

الضريبة من ناحية فريضة إلزامية إذ إنها تفرض على الأشخاص جبراً، ففرض الضرائب وجبايتها يعذان عملاً من أعمال السيادة حيث تنفرد الدولة بوضع النظام القانوني لها. فالأفراد ملتزمون بناء عليه بدفع الضرائب للدولة حتى تستطيع النهوض بأعبائها.

ومن ناحية أخرى القواعد الخاصة بوعاء تحصيل الضرائب وسعره وطرائقه أياً كانت طبيعتها تكون وفق قانون⁴. ومن ثمّ المشرع السوري عندما نص في المادة 40 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 على حالات الطعن بقرارات لجنة إعادة النظر بحالتين واستثنى بذلك المنازعات التي تقوم حول مبلغ الضريبة، لأن هذه المنازعة تقوم بشأن القواعد الخاصة بوعاء تحصيل الضريبة وسعره وطرائقه والتي توضع بموجب القانون باعتبار الدولة تقوم بعمل من أعمال السيادة، وقد نصت المادة

(1) - أساس رقم / 754 / قرار رقم / 366 / عام 2001 .

(2) - مادة (28) من الدستور السوري.

(3) - مادة (41) من الدستور السوري.

(4) - د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الشويخ، الطبعة الأولى 1999، ص6-15.

(12) من قانون مجلس الدولة السوري⁽¹⁾ على أن (لا يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في الطلبات المتعلقة بأعمال السيادة).

أما فيما يتعلق بقرار لجنة إعادة النظر المتضمن زيادة أرباح التكليف أو تخفيضها بنسبة تزيد أو تقل عن 25٪. عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المالية، وكذلك الحال في تحديد الأساس القانوني للتكليف فالأمر مختلف لأنه يوجه لقرار إداري تصدره السلطة التنفيذية بوصفها الإداري وليس السياسي⁽²⁾، وعلى ذلك لا نرى في هذه المادة ما يخالف الدستور.

وبصدور القانون (1) لعام 1993 لم تحل كل المشكلات المتعلقة بالنزاعات الماسة بربط الضريبة، على الرغم من النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة إلا أنه اضطر ولعدم استحداث محاكم إدارية محلية في المحافظات التي من المفروض وجودها لتخفيف العبء على كاهل محكمة القضاء الإداري ، فلجأ في الفقرة ج/من المادة الرابعة منه إلى إيجاد حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم، فقد نصت هذه الفقرة على ما يأتي:

"ج - إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات محكمة القضاء الإداري واختصاصاتها بالنسبة إلى الدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم المشار إليها في المادة(2) من هذا القانون، والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية".

والمعول عليه في تحديد ولاية كل من محكمة القضاء الإداري ومحكمة البداية المدنية في صدد منازعات الضرائب والرسوم هو مبلغ الدعوى وليس مقدار التكليف الضريبي السنوي⁽³⁾.

وجعل قرارات هذه المحكمة قابلة للطعن خلال مدة ثلاثين يوماً أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف .

وقد أشار القانون في النهاية أن اختصاص محكمة البداية هذا موقوت إلى حين إنشاء محكمة قضاء إداري في المحافظات، وتستوي محافظة دمشق وريفها مع باقي المحافظات وفق ما جاء في

(1) - قانون مجلس الدولة السوري رقم 55 لعام 1959 .

(2) - راجع د. محمد واصل، أعمال السيادة والاختصاص القضائي، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص386.

(3) - قرار المحكمة الإدارية العليا السورية رقم 148/ في الطعن /902/ لعام 1996 .

أحد قرارات المحكمة الإدارية العليا السورية¹ الذي نص على أنه (في مجال تطبيق أحكام المادة(4/ج) من القانون /1/ لسنة 1993، تستوي محافظتنا دمشق وريف دمشق مع سائر المحافظات الأخرى لجهة اختصاص محكمة البداية المدنية للنظر في منازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية، وذلك إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات).

يمكن إجمال الاختصاص بموجب القانون(1) لعام 1992 بما يأتي:

* تختص محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية.

* تختص محكمة البداية المدنية إلى حين إنشاء محاكم قضاء إدارية في المحافظات بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية.

* وبالنسبة إلى الدعاوى المتعلقة بتلك المنازعات والمقامة أمام القضاء العادي التي لم تقترن بحكم طعن ترد، ويحق لمن ردت دعواه وفقاً لذلك أن يرفعها أمام القضاء الإداري خلال 60 يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون، وإذا لم يرفع الدعوى خلال المدة المذكورة يعدّ مفعول قرار وقف التنفيذ الصادر عن القضاء العادي منتهياً بانتهاء تلك المدة، حيث يحق للدوائر المالية خلال مدة سستين 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 (مادة4من القانون رقم1 لعام1993) .

الفرع الثاني: محل الدعوى الضريبية

كما قلنا سابقاً طلب إعادة النظر لا يوقف تحصيل الضريبة لذلك يمكن أن نقول: إن محل الدعوى الضريبية يتجلى في أمرين، الأول: بجسد ادعاء المكلف بطلب وقف التنفيذ على أمواله. والثاني بجسد ادعاء المكلف بالبحث بأساس تكليفه. وكل من هذين الادعاءين يمثل دعوى مستقلة بحد ذاتها، وسندرس كل منها تباعاً.

(1) - المحكمة الإدارية العليا السورية، قرار رقم /273/ في الطعن /1912/ لعام 1996.

أولاً- الادعاء بطلب التنفيذ:

قد يتجلى موضوع الدعوى الضريبية بادعاء المكلف بطلب وقف التنفيذ على أمواله إلى جانب ادعائه بالبحث بأساس تكليفه بالضريبة .

واستناداً إلى نص المادة (21) من قانون مجلس الدولة نجد أنه لا يترتب على رفع الدعوى على المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذه إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعلى ذلك فوقف تنفيذ القرار الصادر بتكليف ضريبي يتوقف على توافر شرطين:

* جدية الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى

* حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التنفيذ يتعذر تداركها فيما بعد .

وفي حال توافر هذان الشرطان تنظر المحكمة مباشرة كأي قضاء خصومه في هذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه ، وهذا القرار قابل للطعن أمام المحكمة العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، ولهذه المحكمة بما لها من حق الرقابة القانونية على الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى تقدير مدى توافر شروط وقف التنفيذ حتى ولو كان خلافاً لما قدرته محكمة الدرجة الأولى⁽¹⁾.

ثانياً - الادعاء بالبحث في أساس التكاليف :

بعد صدور القرار النهائي بوقف أو عدم وقف التنفيذ على أموال المكلف تحال الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتقوم بدورها لتحضيرها من الناحية القانونية، وقد جاء في قرار المحكمة الإدارية العليا السورية⁽²⁾ أنه (لا يجوز اشتراك مفوض الدولة الذي قام بتحضير الدعوى وتقديم تقرير برأيه القانوني في إصدار الحكم بصفته عضواً في هيئة المحكمة الأمر الذي يجعل حكم المحكمة كأنه صدر عن هيئة من قاضيين اثنين. وصدور الحكم عن قاضيين اثنين بدلاً من ثلاثة يفضي إلى اعتبار الحكم الصادر في هذا المجال معدوماً، لذا تحال الدعوى مجدداً إلى محكمة القضاء الإداري ابتغاء النظر فيها ابتداءً).

(1) - المحكمة الإدارية العليا السورية، قرار رقم 176 للطعن 468/م الصادر بتاريخ 1995/7/24 .

(2) - قرار رقم (144) في الطعن 612 لعام 2004

وفي معرض اختصاص هذه الهيئة لتحضير الدعوى وتجهيتها للمرافعة ويكون لها حق الاتصال بالجهات الحكومية وكذلك ذوي الشأن للحصول على ما يلزمها من معلومات يساعدها على عملية تحضير الدعوى.

ولها أيضاً أن تعرض على الطرفين تسوية النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبتت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا خلال أجل تحدده ، فإن تمت التسوية استبعدت القضية من الجدول لانتهاؤ النزاع و إلا يودع المفوض بعد تمام تهيئة الدعوى تقريراً يحدد فيه وقائع الدعوى والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع ويبيد رأيه مسبباً ، ويجوز لذوي الشأن أن يطلعوا على تقرير المفوض بقلم كتاب المحكمة⁽¹⁾.

ثم تقوم هيئة المفوضين خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع المذكرة السابقة بعرض ملف أوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التي تنظر فيها الدعوى ، ويكون توزيع القضايا على دوائر محكمة القضاء الإداري بمراعاة نوعها طبقاً للنظام الذي تبينه اللائحة الداخلية.

يبلغ قلم كتاب المحكمة تاريخ الجلسة إلى ذوي الشأن ويكون ميعاد الحضور ثمانية أيام على الأقل ويجوز في حالة الحضور نقصانه إلى ثلاثة أيام ، ويصدر الحكم في الدعوى في جلسة علنية ولرئيس المحكمة أن يطلب إلى ذوي الشأن وإلى المفوض ما يراه لازماً من إيضاحات .

ولكن هل يجوز تقديم وضع أو طلب أو أوراق كان يجب تقديمها قبل إحالة القضية إلى الجلسة. يجوز ذلك في ثلاثة حالات⁽²⁾:

أ- إذ ثبت أن أسباب تقديم ذلك الدفع أو الطلب أو الأوراق طرأت بعد الإحالة، أو إن كان الطالب يجهلها عند لزوم الإحالة.

ب- إذا رأت المحكمة تحقيقاً للعدالة قبول الدفع أو الطلب أو الورقة.

ج- إذا كانت الدفوع والطلبات من الأسباب المتعلقة بالنظام العام، فهنا يجوز إيدؤها في أي وقت، كما يجوز للمحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها .

(1) - مادة 30 من قانون مجلس الدولة السوري رقم 55 لعام 1959.

(2) - مادة 32 قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 .

الفرع الثالث - إجراءات الدعوى الضريبية:

انقسم الرأي حول إمكانية تطبيق أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الإدارية عموماً فمنهم من عدّ هذه الأصول بمنزلة الشريعة العامة لكل المنازعات تطبيق في حال لم يكن هناك قواعد إجرائية خاصة بالمنازعات الإدارية (وهذا الرأي الغالب)، ويطبق ذلك على الدعوى الضريبية بوصفها منازعة إدارية وهذا الساري في سورية إذ نصت المادة الثالثة من قانون مجلس الدولة السوري رقم 55 لعام 1959 على أنه (تطبق الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، وتطبق أحكام قانون المرافعات وقانون أصول المحاكمات فيما لم يرد فيه نص وذلك إلى أن يصدر قانون أصول المحاكمات الخاص بالقسم القضائي بمجلس الدولة) ولم يصدر هذا القانون حتى يومنا هذا.

أمّا عن التوجه الثاني فلا يفضل تطبيق الأصول المدنية على المنازعات الإدارية لاختلاف كل منهما سواء من حيث الأطراف أو الوظيفة أو الطبيعة، واستناداً إلى ذلك على القاضي الإداري ابتداء القواعد المناسبة لطبيعة هذه المنازعات والأخذ من الأصول المدنية ما يتوافق مع طبيعة هذه المنازعة.

أمّا عن النصوص الخاصة التي وردت بقانون مجلس الدولة السوري فقد ذكرت في الفصل الثالث منه تحت عنوان «في الإجراءات»⁽¹⁾:

أولاً - شروط الدعوى:

حدد قانون مجلس الدولة هذه الشروط في المادة 32 وفق ما يأتي:

- حددت موعد رفع الدعوى المحدد بستين يوماً من تاريخ نشر القرار الإداري المطلوب إلغاؤه في الجريدة الرسمية أو من تاريخ تبليغه الفردي.

- حددت الجهة التي تقدم الدعوى الإدارية إليها، فقد نصت أن تقدم إلى قلم كتاب المحكمة المختصة عريضة موقعة من محام مقيد بجدول المحامين المقبولين أمام مجلس الدولة.

- شملت البيانات العامة والخاصة التي يجب أن تتضمنها العريضة وميعاد إعلانها ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية وإلى ذوي الشأن وكيفية الإعلان والمدة المحددة للجهة الإدارية بالرد على

(1) - المواد من (22 إلى 37) من قانون مجلس الدولة السوري رقم 55 لعام 1959.

الدعوى التي ترفع عليها وسلطة رئيس المحكمة في الاستعجال بخصوص تقصير موعد رد الإدارة على الدعوى وتبادل اللوائح بين الأطراف؛ وذلك بغية بت الدعوى على وجه السرعة.

ثانياً - مراحل الدعوى:

1- ترفع الدعوى الإدارية بشكل عام والدعوى الضريبية بشكل خاص طبقاً للقوانين العامة فسي قانون أصول المحاكمات بإيداع صحيفة الدعوى في ديوان المحكمة المختصة الذي يتولى قيد الدعوى وإعلانها عن طريق المحضرين، ويجب أن تشمل صحيفة الدعوى على البيانات الآتية:

- اسم المدعى ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطن من يمثله واسمه ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه.

- اسم المدعى عليه ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه، وإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له ، وفي حالتنا كما قلنا يتمثل المدعى عليه بالإدارة المالية التي تمثلها إدارة قضايا الدعوى.

-تاريخ تقديم الصحيفة.

-المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى.

-وقائع الدعوى وطلبات المدعى وأسانيدها، كما يجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بياناً يكفي للتعريف بالقرار المطعون فيه.

2- متى تم تحرير صحيفة الدعوى وجب على المدعى أن يقوم بتقديم صحيفة الدعوى لقلم كتاب المحكمة المرفوعة إليه الدعوى، وعليه أن يقدم من أصل الصحيفة صوراً منها بقدر عدد المدعى عليهم وصورة لقلم الكتاب، وعليه أن يؤدي الرسم كاملاً وأن يرفق بصحيفة الدعوى في يوم تقديم الصحيفة في السجل الخاص بعد أن يثبت حضور المدعي أو من يمثله تاريخ الجلسة المحددة لنظرها في أصل الصحيفة وصورها.

3- تبلغ عريضة الدعوى ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يجاوز سبعة أيام من تاريخ تقديمها، ويُعلن بطريق البريد على النحو المبين في لائحة الإجراءات.

- 4- وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها مذكرة بالبيانات والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعة بالمستندات والأوراق والملفات الخاصة بها.
- 5- ويكون للمدعى أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكرة بالرد مشفوعة بما يكون لديه من المستندات في المهلة التي يحددها له المفوض إذا رأى وجهاً لذلك، فإذا استعمل المدعي حقه بالرد كان للجهة الإدارية أن تودع مذكرة بملاحظاتهما على الرد مع المستندات في مدة مماثلة.
- 6- كما يجوز لرئيس المحكمة في أحوال الاستعجال أن يصدر أمراً غير قابل للطعن بتقصير الثلاثين يوماً السابقة، ويعلن الأمر إلى ذوي الشأن خلال أربع وعشرين ساعة من تاريخ صدوره؛ وذلك بطريق البريد، ويسري الميعاد المقصر من تاريخ الإعلان.
- 7- كما يقوم كتاب المحكمة خلال أربع وعشرين ساعة من انقضاء الثلاثين يوماً بإرسال ملف الأوراق إلى هيئة مفوضي الدولة بالمحكمة، حيث تقوم هذه الهيئة بتحصير الدعوى وتهيتها للمرافعة¹.
- 8- حددت المادة (30) من قانون مجلس الدولة السوري دور هيئة مفوضي الدولة في تحضير الدعوى وتهيتها وتنظيم المفوض لتقريره الذي يحدد فيه وقائعها والمسائل القانونية التي يثيرها النزاع ويبيد رأيه فيها والأسباب التي يستند إليها، ويحق لمفوضي الدولة في معرض اختصاصهم هذا الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً لتهيئة الدعوى من بيانات وأوراق، كما أن له أن يستدعي ذوي الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزوم تحقيقها أو دخول شخص ثالث في الدعوى أو بتكليف ذوي الشأن بتقديم مذكرات أو مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحققه لذلك، إلا أنه لا يجوز في سبيل تهيئة الدعوى تكرار تأجيلها لسبب واحد إلا إذا رأى المفوض ضرورة منح أجل جديد، وفي هذه الحالة يجوز له أن يحكم على طالب التأجيل بغرامة.
- 9- أجاز القانون لذوي الشأن الاطلاع على تقرير مفوض الدولة.
- 10- حدد القانون مدة ثلاثة أيام من تاريخ إيداع التقرير بعرض الملف على رئيس المحكمة موعد الحضور بعد ثمانية أيام على الأقل، ويجوز عند الضرورة إنقاصه إلى ثلاثة أيام.

(1) - (المواد 25-26-27-28-29 من قانون مجلس الدولة).

11 - حددت المواد اللاحقة سلطة رئيس المحكمة في نظر الدعوى وإصدار الأحكام والصيغة التنفيذية لهذه الأحكام، ثم حددت المادة الأخيرة من هذه الأصول تعرفرة الرسوم والإجراءات المتعلقة بها وأوجه الإعفاء منها.

ثالثاً - قواعد الإثبات في الدعوى الضريبية⁽¹⁾:

1- هناك وسائل للإثبات تلجأ لها الإدارة الضريبية: كالمحركات الكتابية وتنقسم إلى البيانات التي تقدمها الإدارة لإثبات صحة قرارها من خلال مشاهدة موقع نشاط المكلف، وهي بذلك من قبيل الكشف الحسي، وهناك معلومات جمعتها الإدارة المالية من مصادر مختلفة موثقة كالبيانات الجمركية، ووثائق صادرة عن المحاكم.. الخ.

وقد تركزت الإدارة المالية للقرائن كوسيلة إثبات، وتنقسم بدورها إلى قرائن قانونية بنص القانون (مثل أي معاملة يجريها المكلف لصالح أحد أولاده القصر تعدُّ كأنها لم تكن في التشريع الضريبي الأردني لأنها قرينة على تفتيت مصدر الدخل للتهرب من الضريبة)، أو وفق تعليمات الإدارة الضريبية حيث يستنبط المشرع من واقعة دلالتها ثابتة واقعة أخرى غير ثابتة الدلالة يريد إثباتها، وحدوث الواقعة الأولى يستدعي الثانية (مثل مكلف يقبع متجره في منطقة قاطنيها من الأغنياء والمترفين قرينة على ربحية هذا المتجر)، وهذه القرائن لا تعدُّ قاطعة في إثبات حجم الدخل المتحقق للمكلفين، فهي لا تلزم القضاء، ويمكن للمكلف إثبات خلافها بأي وسيلة من وسائل الإثبات.

وهناك قرائن قضائية يقوم القاضي باستنباطها من ظروف وملابسات الدعوى فيمكن مثلاً إثبات مزاوله المكلف لنشاط معين استناداً إلى قائمة مشترياته التي تعدُّ من مستلزمات هذا العمل. ومن وسائل الإثبات الخبرة وتعدُّ وسيلة مقبولة للإثبات في نطاق القضاء الضريبي لأنها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية من حيث بيان صحة الحسابات، وتقرير الخبير في حال وافقت المحكمة على إجراء هذه الخبرة بناء على طلب أحد الخصوم يصبح دليلاً للحكم في مواجهة سائر الخصوم ولا يجوز الطعن به إلا بالتزوير.

2- وفي الطرف المقابل هناك وسائل للإثبات يلجأ إليها المكلف كالمحركات الكتابية الصادرة عن المكلف كالدفاتر اليومية، والفواتير والحسابات المالية. كذلك هناك الإقرار بحيث يقر المكلف بواقعة معينة فيعدُّ ذلك بمنزلة الدليل القاطع على صحة هذه الواقعة، وأخيراً بالنسبة إلى الشهادة على نطاق المنازعات الضريبية، فالقضاء يعدُّها وسيلة للإثبات وتتقيد بقواعد الشهادة وشروطها

(2) - د.سالم الشوابكة، د.عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص297.

ونطاقها وإجراءاتها في المنازعات كلها، ونادراً ما يلجأ لهذه الوسيلة للإثبات في المنازعات الضريبية التي يأخذ الطابع الفني فيها الدور الأكبر واعتمادها أكثر على المحررات الكتابية، فمثلاً بموجب نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية (نظام رقم 3) لعام 2010 في الأردن أجاز الإثبات بجميع أدلة الإثبات بما فيها الأدلة الكتابية والمحاسبية والخبرة والمعايينة والقرائن والإقرار فيما عدا اليمين وشهادة الشهود وغيرها من الأدلة التي تتعارض مع الطابع الكتابي للإجراءات (مادة 72).

رابعاً - قرار الفصل في الدعوى والطعن فيه:

تتخذ محكمة القضاء الإداري قرارها بهيئتها المشكلة من ثلاثة مستشارين أحدهم رئيساً وبحضور مفوض الدولة ومساعد له. وبعد أن يبين في القرار الجهة المدعية والجهة المدعى عليها يتناول الوقائع المادية والقانونية للدعوى، ثم تبرز المحكمة رأيها في الموضوع وتختصه بقرارها هذا والقرار الصادر عنها قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا. كذلك الطعن في قرار محكمة البداية المدنية أو محكمة القضاء الإداري وفق الاختصاص المنوه عنه بموجب القانون رقم 1 لعام 1993، فيكون أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها. ويلاحظ أن أغلب التوجهات في الدول كافة تسعى لجعل الأصول المتبعة في الدعاوى كافة تتسم بالسرعة، وإن كان هذا الأمر ضرورياً بالنسبة إلى الدعاوى كلها فهو أكثر لزوماً في الدعاوى الضريبية التي يجب أن تنظر بوتيرة أسرع حفاظاً على مصلحة المكلف المادية وكذلك مصلحة الخزينة العامة، كما لا بد أن تتسم بشيء من السرية لتعلقها بالذمم المالية للأفراد وأسرارهم⁽¹⁾.

الخاتمة

تدرج الاختصاص في المنازعات الضريبية في سورية من القضاء العادي والإداري (حسب نوع الضرائب)، إلى اختصاص القضاء الإداري الذي كان موقوفاً إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاص بالقسم القضائي لمجلس الدولة، ثم جعل هذا الاختصاص صراحة للقضاء الإداري بموجب

(1) وفي هذا الخصوص نص قانون الضريبة على الدخل في مصر رقم 91 لعام 2005 على أن المحكمة الابتدائية (تتعد هنا بهيئة تجارية) تنظر في الدعوى التي ترفع من الممول أو عليه في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة. راجع: هشام زوين، محسن زوين، شرح قانون الضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 لسنة 2005م، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى 2005، ص 248.

القانون رقم (1) لعام 1993، حيث تتبع في هذه المنازعات أصول المحاكمات المتبعة أمام المحاكم العادية، بل إنها واقعياً تطبقها بحرفية تغلب المتبع في المحاكم العادية، حيث يفترض أن تثبت الأصول المتبعة كلها بشأن الدعوى محل الجلسة بقائمة مكتوبة تثبت على باب قاعة المحكمة، وفي ضوء ما تقدم نورد النتائج الآتية:

1- كان المشرع مصيباً بإقراره اختصاص القضاء الإداري بالنظر في المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف الضريبي، وذلك لأنه أكثر دراية وخبرة في هذا الخصوص، وحيداً لو ينشأ قضاء ضريبي مختص بشأن هذه المنازعات يقوده ذوو الخبرة والاختصاص لتكون الأحكام أكثر دقة وفاعلية، ونكون بذلك قد حققنا بالفعل كلمة اختصاص مع ما يحمله من دقة وسرعة وخبرة.

2- لا بدّ من إنشاء محاكم إدارية في المحافظات، لأن توزيع القضايا بشكل إقليمي يخفف العبء على محكمة القضاء الإداري بدمشق، ويساعد على سرعة الفصل في مثل هذه الدعاوى.

3- لا بدّ من اتباع أصول خاصة بالدعاوى الضريبية تتلاءم وطبيعة هذه الدعاوى التي تتسم بالسرعة والسرية، وتحمل في طيها حماية للمال العام والذم الخاصة.

4- لا بدّ من تخويل مفوضي الدولة في مجلس الدولة كافة الصلاحيات المرسومة لهم بموجب القانون التي قد تصل إلى حد تسوية النزاع القائم على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها القضاء الإداري، فما نجده على أرض الواقع أن وظيفته تنحصر بوضع تقرير من قراءته لمحضر الدعوى ودفوع الأطراف. علماً أن المفوضين في فرنسا يبسطون كثيراً من الدعاوى بحيث لا يصل إلى قاضي المحكمة الإدارية إلا الدعاوى المعقدة التي لم يستطع المفوض الوصول إلى تسوية بشأنها. وهذا فعلياً لا يتحقق إلا بإعداد سليم لهؤلاء المفوضين يكسبهم الثقة بأنفسهم ليمارسوا حقهم القانوني في فض النزاعات البسيطة.

5- وبكل الأحوال تفضّل الأساليب الودية لحل هذه المنازعات، لأن الصلح سيد الأحكام من ناحية، ولأنه سبيل للتقليل من الضغط المستمر على الجهاز القضائي في أي دولة.

قائمة المراجع

- د. الياس اليوسف، القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق 1991.
- د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
- د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، 1990.
- د. سامي جمال الدين، المنازعات الإدارية، دار المعارف، الإسكندرية، عام (يلا)، ط(يلا).
- د. سالم الشوايكة، د. عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006
- د. عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
- د. عبد الله طلبية، د. محمد الحسين، د. مهند نوح، المدخل إلى القانون الإداري، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح، قسم الدراسات القانونية، 2007.
- د. علاء الدين جبل، محسن المهر، دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (2) لعام 2005.
- د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي الحردان، التشريع الضريبي، مطبعة جامعة دمشق، 2004.
- هشام زوين، محسن زوين، شرح قانون الضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 لسنة 2005م، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى 2005.
- د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الشويخ، الطبعة الأولى 1999.
- د. محمد واصل، أعمال السيادة والاختصاص القضائي، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006.
- القانون المالي الأساسي في سورية وتعديلاته الصادرة بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006.
- دستور الجمهورية العربية السورية لعام 1973 .

- قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2004 وتعديلاته المتعاقبة.
- قانون مجلس الدولة السوري رقم 55 لعام 1959.
- القانون رقم (1) لعام 1993.
- مجموعة اجتهادات المحكمة الإدارية العليا السورية من عام 1959 حتى نهاية 2004.
- Harveys.Rosen, public finance, Richard D. Irwin, INC,UNA, 1988.
- David N. Hyman, public finance, the Dryden press, Harcourt brace college publishers, fifth edition, 1996.