مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية

اسم المقال: عبء الإثبات في المنازعة الضريبية
اسم الكاتب: هلال جمعه الكريان، يوسف فندي شباط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/10318
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 06:03 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية
المجلد 5 (1) – 2025: 70-87

Damascus University Journal of Legal Sciences Vol 5 (1) -2025: 70-87

عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

هلال جمعه الكريان[1]، يوسف فندي شباط[2]

[1] طالب دكتوراه، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق.

[2] أستاذ دكتور، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق.

الملخص:

يعد الإثبات مفتاحاً لنجاح أي دعوى، بحيث لا يكفي حيازة الحق بل يجب أن نثبته وأن نقيم الدليل على وجوده، ويعرف عبء الإثبات بأنه تكليف أحد طرفي النزاع بإقامة الدليل على صحة ما يدعيه.

وينتقل عبء الإثبات بين الخصوم خلال المرافعات في المنازعة الضريبية، وتتوقف نتيجة المنازعة الضريبية على من يتحمل عبء الإثبات، فقد يخسر المدعي دعواه لكونه لا يملك الدليل الذي يثبت حقه.

وإذا كان الأصل العام في الإثبات " أن البينة على المدعي"، فإن هذا يصعب تطبيقه في المنازعة الضريبية نظراً لذاتية القانون الضريبي والطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية.

وفي هذا المقام لم يحدد التشريع الضريبي السوري القواعد القانونية لجهة تحديد من يتحمل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، خلافاً لبعض التشريعات كالتشريع الفرنسي والتشريع المصري اللذين أفردا لهذه المسألة حيزاً خاصاً في القوانين الضريبية. وبناءً على ما تقدم تناولنا في المبحث الأول ماهية الإثبات في المنازعة الضريبية، وتطرقنا في المبحث الثاني للحديث عن توزيع عبء الإثبات بين أطراف المنازعة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، المنازعة الضريبية، الإثبات الضريبي، عبء الإثبات الضريبي.

تاريخ الايداع: 2022/9/14

تاريخ القبول: 2022/11/30

حقوق النشر: جامعة دمشق – سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب
CC BY-NC-SA

ISSN: 2789-7621 (online)
https://journal.damascusuniversity.edu.sy

The burden of proof in the tax dispute

Hilal Juma Al-Karyan[1], Youssef Fendi February[2]

[1]PhD student, Department of Public Law, Faculty of Law, University of Damascus.

[2] Professor Doctor, Department of Public Law, Faculty of Law, Damascus University.

Received: 14/9/2022
Accepted: 30/11/2022

Copyright: Damascus University- Syria, The authors retain the copyright under a CC **BY- NC-SA**

Abstract:

Evidence is a key to the success of any claim, so that it is not sufficient to possess the right, but rather we must prove it and establish evidence of this right. The burden of proof is defined as assigning one of the parties to the dispute to establish evidence of the validity of what he claims. The burden of proof shifts between the litigants during the pleadings in the tax dispute, and the outcome of the dispute depends on who bears the burden of proof.

And if the general principle is that "the evidence is on the plaintiff", then this is difficult to apply in the tax dispute due to the subjectivity of the tax law and the special nature of the tax dispute.

In this regard, the Syrian tax legislation did not specify the legal rules in terms of determining who bears the burden of proof in the tax dispute, in contrast to some legislation such as the Egyptian legislation, which devoted a special space to this issue in tax laws.

Accordingly, we discussed in the first topic what is the evidence in the tax dispute, and we discussed in the second topic to talk about the distribution of the burden of proof to the parties to the tax dispute.

Key Words: Tax, Taxpayer, Tax Administration, Tax Dispute, Tax Proof**,** Burden Of Tax Proof**.**

المقدمة:

يعد الإثبات من الموضوعات المهمة التي لا يستطيع أي قاضٍ الاستغناء عنه، لأنه هو المفترق بين الحق والباطل والمانع من استمرار الدعاوى الكيدية الكاذبة.

ويتمتع الإثبات بأهمية كبيرة في العلاقات القانونية لأن الحق يفقد قيمته العملية، إذا عجز صاحبه – عند المنازعة– أن يقيم الدليل على مصدر هذا الحق، بل أن الكثير من المتقاضين يخسرون دعواهم، ويفقدون بالتالي حقوقهم لأنهم لم يستطيعوا تقديم الدليل الذي يتطلبه القانون لإثبات هذه الحقوق.

ويقصد بعبء الإثبات تحديد الخصم الذي يجب عليه إقامة الدليل والبرهان على صحة ما يدعيه، ويسمى التكليف بالإثبات عبئاً لأنه من كلف به قد لا يكون مالكاً للوسائل التي يتمكن من خلالها اقناع القاضي بصدق ما يدعيه.

ولمّا كان الأصل في الأشياء براءة الذمة وخلافه الخضوع للضريبة وبما أن الإدارة هي من تدعي وجود الواقعة المنشئة للضريبة، فهي من يتحمل عبء إثبات هذه الواقعة لأنها هي من يدعي وجودها وادعاؤها هذا يخالف الأصل، حيث إن الاتجاه الفقهي والقضائي كرسا هذا الأمر وأشادا بضرورة تحميل الإدارة عبء الإثبات في المادة الضريبية رغم كونها دائماً المدعى عليها في القضية، ويستند هذا إلى أسس فلسفية هامة وهي قرينة الصحة والمصداقية التي من المفترض أن يتمتع بها تصريح المطالب بالأداء.

إشكالية البحث: تتجلى إشكالية البحث في عدم تطرق المشرع السوري إلى بيان أيٍ من طرفي العلاقة الضريبة يتحمل عبء الإثبات وفق الحالة المعروضة في النزاع الضريبي، سيما أنه في كثير من الحالات ما تدعي الإدارة الضريبية خضوع المكلف للضريبة وتواجه بإنكار الأخير، ولتوضيح هذه الإشكالية سنطرح جملة من التساؤلات:

1–ما هو عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، وهل من الممكن تطبيق القواعد العامة في الإثبات على المنازعة الضريبية بالنظر إلى الطبيعة الخاصة لها على اعتبار أن طرفي العلاقة الضريبية غير متساويين في المنازعة الضريبية؟

2–كيف يتم توزيع عبء الإثبات بين طرفي المنازعة الضريبية؟

3–ماهي الحالات التي يتحمل فيها كل من المكلف والإدارة الضريبية عبء الاثبات؟

هدف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح عبء الإثبات وأهميته في فصل النزاع الضريبي، والتعرف على أسس وقواعد توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحديد الجهة التي يقع على عاتقها عبء الإثبات في تلك المنازعة ليصار إلى إنهاء النزاع الضريبي وفق مقتضيات العدالة.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي من خلال تسليط الضوء على مسألة تحديد الطرف الملتزم بتقديم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، وبيان الحالات التي يلتزم فيها كل طرف بحمل عبء الإثبات، ودراسة الأحكام القانونية النافذة التي أولت اهتمام لهذه المسألة وكذلك الأحكام والاجتهادات القضائية الصادرة بهذا الخصوص.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث باعتبار أن الإثبات هو الوسيلة التي تظهر الحق الذي يسعى المدعي لحمايته من خلال رفع الدعوى، ولكونه الطريقة التي تحمي الحقوق، ويعد بمثابة شريان الحياة للحق. ولذلك فإن تحديد الجهة التي تتحمل عبء الاثبات هو أمر غاية في الأهمية، لأنه يجعل الطرف المقابل في مركز أفضل، فمن الممكن أن يكسب الدعوى بمجرد أن الطرف الآخر لم يقدم الدليل على صحة دعواه، أي أنه يكسب الدعوى دون أن يقوم بتقديم أي دليل.

خطة البحث:

سنقسم هذه الدراسة إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول ماهية الإثبات في المنازعة الضريبية، ونتطرق في المبحث الثاني لتوزيع عبء الإثبات على أطراف المنازعة الضريبية.

المبحث الأول:

ماهية الإثبات في المنازعة الضريبية:

تعد مهمة الإثبات عبئاً ومهمة صعبة بالنسبة لمن يتحمله، لأنه يتكبد مشقة تقديم الدليل على الحق الذي يدعيه. وتعد نظرية الإثبات من النظريات التي لا تنقطع المحاكم عن تطبيقها كل يوم فيما يعرض لها من خصومات[1]. ولتوضيح ماهية الإثبات في المنازعة الضريبية سنتحدث عن مفهوم الإثبات في المطلب الأول، ومن ثم نوضح شروط محل الإثبات في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم الإثبات في المنازعة الضريبية:

يُعد موضوع الإثبات من أهم المسائل وأدقها التي تواجه القاضي وهو يؤدي وظيفة الفصل في الخصومات وتحقيق العدالة، إذ إن قواعد الإثبات تهدف عموماً إلى كشف الحقيقة التي تتجسد في مظهرها النهائي في الحكم الذي يصدره القاضي في الدعوى الماثلة أمامه أو ما يعبر عنه (بالحقيقة القضائية). وللحديث عن مفهوم الإثبات في المنازعة الضريبية سنتطرق لتعريف الإثبات في الفرع الأول، ونوضح أهمية الإثبات في الفرع الثاني.

[1] د. مفلح عواد القضاة، البيّنات في المواد المدنية والتجارية، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، عام 2008، ص30.

الفرع الأول:

تعريف الإثبات في المنازعة الضريبية:

يأتي الإثبات بمعنى البرهان على القول وصحة الواقع، لقوله تعالى: ومن يدع مع الله إلهاً آخر لا برهان له به فإنما حسابه عند ربه إنه لا يفلح الكافرون[1]. ويعني الإثبات إقامة الدليل، وندلل على ذلك بما ورد عن سيدنا محمّد صلى الله عليه وسلم عندما قال: لو يعطى الناس بدعواهم لادعى رجال دماء رجال وأموالهم، ولكن البينة على المدعي، واليمين على من أنكر[2]. وهذا يعني أن الدعوى دون دليل يثبتها تكون غير مقبولة، وبالتالي فإن الإثبات هو إقامة الدليل على ثبوت الحق مضمون الدعوى[3]. ويقصد بالإثبات أيضاً تأكيد حق متنازع فيه له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون لإثبات الحق[4]. وفي هذا الإطار لم تتبن أغلب التشريعات القانونية تعريفاً محدداً للإثبات، بل تركت الأمر كأغلب المسائل القانونية لفقهاء القانون الذين تناولوا تعريفه بشكل لا يختلف عن التعريف اللغوي أو المفهوم المبين في سياق النصوص التشريعية.

وعرّف المشرع السوري البينة بأنها وسيلة يتم بها إثبات أو نفي أي تصرف أو واقعة بدعوى أمام المحكمة[5].

واستناداً لما تقدم يمكن تعريف الإثبات في المنازعة الضريبية بأنه إقامة الدليل أمام الجهات المختصة بنظر المنازعة الضريبية بالوسائل المقررة قانوناً لتأكيد وجود حق متنازع فيه له أثر قانوني.

الفرع الثاني:

أهمية الإثبات في المنازعة الضريبية:

يكتسي الإثبات أهميته باعتباره وسيلة غايتها الوصول إلى تطابق الحقيقة القضائية[6] مع الحقيقة الواقعية، بما يتمخض عنه تشكل جوهر العدل والإنصاف، ومن ثم فإن قصور الإثبات القانوني عن الوصول إلى إدراك الحقيقة يعني العجز عن تحقيق العدالة، وهو ما يمكن القول بناءً عليه بأن أزمة القانون في الإثبات تكمن أساساً في عجز القضاء عن الوصول إلى المطابقة بين الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية[7]. وتكمن أهمية الإثبات في المنازعة الضريبية على المستوى النظري في كون نظام الإثبات يضفي الشرعية على القرارات التي تتخذها ضد المكلف، وبالمقابل يضفي الشرعية على القرارات التي يتخذها المكلف فيما يتعلق بأداء الضريبة[8].

---

[1] سورة المؤمنين، الآية رقم 117

[2] انظر صحيح البخاري الجزء5، المطبعة الأميرية، سن 1300 هـ، ص208 مشار إليه لدى د. محمد واصل. شرح **قانون أصول المحاكمات**، الكتاب الأول، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق،2006-2007ص539.

[3] انظر د. واصل، محمد. (2006-2007) شرح **قانون أصول المحاكمات**، الكتاب الأول، مرجع سابق، ص539.

[4] د. أحمد نشأت، **رسالة الاثبات**، الجزء الأول، القاهرة، مصر، دار الفكر العربي، 1972، ص29

[5] انظر المادة الأولى من قانون البينات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 359 لعام 1947.

[6] تعرّف الحقيقة القضائية بأنها كشف الحقيقة التي تتجسد في مظهرها النهائي في الحكم الذي يصدره القاضي في الدعوى الماثلة أمامه.

[7] كمال العياري، ورقة عمل بعنوان: الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري، قدمت في ملتقى القانون الجبائي الذي عقد بالعاصمة التونسية لعام 2003 مشار إليه لدى محمد عوض الحزوري. المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، القاهرة، دار النهضة العربية، عام 2012، ص434.

[8] انظر الموقع الإلكتروني .tax…http:// www. Dirasaonline.com بعنوان الإثبات في المادة الضريبية بتاريخ 2022/8/20 الساعة الواحدة ظهراً..

وتتجلى أهمية الإثبات في حسم المنازعات الضريبية، لجهة أنه يمثل حصناً للحق وملاذاً لصاحبه لإثباته، وبدونه يتجرد الحق من ضمانته وأن طبيعة الإثبات هي حق لخصوم الدعوى أو المنازعة كونه الوسيلة التي تحمي حقوقهم فإن تمسكوا به تحول إلى واجب على القضاء أن يتيح لهم الوقت المناسب لتقديم إثباتهم[1].

وتنبع أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية من أنه يتحدد على ضوئه مصير تلك الدعاوى، فبناءً على الإثبات يتحدد مصير الدعوى الضريبية، إما إلى تأكيد صحة إجراءات الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة، وإما أن يتأتى للمكلف من خلال الإثبات تأكيد صحة اعتراضه وطعنه ضد الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية تجاهه، ويصبح الإثبات أحد الوسائل التي يستعين بها المكلف في مواجهة الظلم أو التعسف الذي قد يتعرض له[2].

وتأسيساً على ما سبق يتضح أن أهمية الإثبات في المنازعة الضريبية تتجلى لكونه يضع حداً للنزاع ويدحض الادعاءات الكاذبة وبالتالي يشكل رادعاً لكل من لا يملك الحق في المنازعة الضريبية لجهة فرض الضريبة من قبل (الإدارة الضريبية) أو لناحية عدم دفعها من قبل (المكلف)، مما يساهم في استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية.

المطلب الثاني: شروط محل الاثبات في المنازعة الضريبية:

ينصب محل الإثبات على واقعة يرتب عليها القانون أثراً أو آثاراً قانونية شريطة أن تكون هذه الواقعة متنازع عليها[3]، ويقتصر دور الخصوم في الإثبات على إقامة الدليل على وجود أو صحة وجود واقعة معينة، أما فيما يتعلق بالأثر القانوني المترتب عليها فلا يكون محلاً للإثبات، ولا شأن للخصوم به، وإنما هو من اختصاص المحكمة المنظور أمامها النزاع فهي التي تطبق القانون على تلك الواقعة[4]. وتقسّم الوقائع باعتبارها محلاً للإثبات إلى وقائع مادية[5] وتصرفات قانونية[6].

ويشترط في محل الإثبات عدة شروط سنوضحها وفق الآتي:

أولاً: أن تكون الواقعة متنازعاً فيها:

تكون الواقعة محل النزاع كلياً أو جزئياً؛ فقد ينكر المدعى عليه الواقعة بكاملها ليقع هنا على المدعي إثباتها بالطرق التي أجازها القانون، أو من الممكن أن يقر المدعى عليه بجزء من الواقعة محل الدعوى، فهنا يقع على المدعي عبء إثبات الجزء الآخر المتنازع فيه فقط، كأن يقر المدعى عليه بواقعة البيع وينكر عدم دفع بقية الثمن، فهنا يكون النزاع في القدر الذي أنكره الأخير وعلى المدعي عبء إثباته، ويصبح ما تم إقراره حقيقة واقعية ليست بحاجة إلى إثبات ويصبح إقراره حجة عليه.[7] وأكثر ما نجد تطبيقاً لهذا الشرط في العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية في النزاع الخاص بكيفية فرض الضريبة المستحقة والذي ينحصر في حدود الخلاف بينهما، فإذا ما أنكر المكلف وجود مصدر الدخل من

---

[1] د. علي هادي عطيه الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية، مجلة جامعة ذي قار، كلية القانون، العراق، 2011، ص 10.

[2] محمد عوض الحزوري. المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، القاهرة، دار النهضة العربية، عام 2012، ص435.

[2] د. عصام أنور سليم، _النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، عام 2009، ص 59.

[4] د. نبيل إبراهيم سعد. الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2008، ص55

[5] تكون الواقعة مادية عندما لا يكون لإرادة الإنسان دوراً في تحققها أو كان لها دور لكن القانون لا يعتد به. وهذه الواقعة قد تكون طبيعية كالفيضان والسيول والزلازل (لإثبات القوة قاهرة)، وقد تكون من عمل الإنسان كارتكاب فعل غير مشروع لإثبات (المسؤولية التقصيرية) والقيام بالفعل النافع (الإثراء بلا سبب) .

6 هنا الواقعة تترتب بإرادة الإنسان، حيث تتجه الإرادة إلى إحداث أثر قانوني معين، كالعقد والإرادة المنفردة، في إثبات الالتزامات والحقوق الناشئة عن أيهما .إذ أن التصرفات القانونية لا تتم فجأة بل يسبقها الإعداد لها، لذلك فإن إعداد الدليل المثبت لها يكون أمراً ميسوراً.

[7] د. أحمد نشأت، رسالة الاثبات، الجزء الأول، مرجع سابق، ص33.

أساسه فإن على المقدر عبء إثبات وجود هذ المصدر، أما إذا أقر المكلف بوجود هذا المصدر وأنكر حجم الدخل أو أقر بحجم هذا الدخل لكنه نازع بنسبة الربح، فهنا يكون ما نازع به المكلف هو محل نظر في هذا النزاع [17].

ثانياً: أن تكون الواقعة متعلقة بالدعوى:

وهذا الشرط يعني أن إثبات وجود أي واقعة يكون ذا صلة وثيقة بالحق المراد إثباته، وإن إثبات هذا الوجود يكون ذا أثر كبير في الفصل في الدعوى.

وفي المجال الضريبي، فإن إثبات عملية استيراد المكلف لكميات من سلعة معينة، متعلق بإثبات وجود مصدر دخل له، وإثبات أن المكلف يتكبد مصاريف عالية من نفقات الكهرباء والماء وغيرها، فهذا متعلق بإثبات حجم العمل وحجم الدخل المتحقق للمكلف من هذا المصدر، وإن هذا المصدر عالٍ بمقدار زيادة هذه المصاريف، ويعتبر غير متعلق بالدعوى قيام المقدر بإثبات الحجم العالي لدخل جار المكلف الذي يمارس نفس النشاط.

ثالثاً: أن تكون الواقعة منتجة بالدعوى:

إذا تم إثبات أية واقعة منتجة بالدعوى ومتعلقة بها، فهذا يؤدي إلى اقتناع القاضي بما تفيده هذه الواقعة بعد إثبات حدوثها، مما يشكل أثراً لتوجه القاضي لإصدار حكمه لمصلحة من استطاع القيام بإثبات صحة دعواه. ولا يشترط أن تكون الواقعة المراد إثباتها حاسمة في موضوع النزاع، وإنما يكفي أن تشكل عنصراً من عناصر الاقتناع لدى القاضي، ليكوّن حكمه بما يتناسب مع أحداث هذه الواقعة[18]. وكذلك يجب أن تكون الوقائع–محل الإثبات–متعلقة ومنتجة في إثبات حجم دخل المكلف، وبالتالي حجم العبء الضريبي عليه، فإثبات المكلف لبيعه لمركز نشاطه قد يكون متعلقاً بالدعوى، ولكنه يكون غير منتج فيها إذا كان البيع في سنة لاحقة للسنة مدار البحث، ويكون منتجاً إذا كان البيع في نفس السنة أو سنة سابقة عليها[19].

رابعاً: أن تكون الواقعة محددة:

لا يخرج ما يقال في نطاق الإثبات عن الإثبات في أي فرع من فروع قانون الآخرى، ويجب على المدعي مكلفاً كان أم مدققاً (الإدارة الضريبية) إثبات الواقعة التي يعتمد عليها كل منهم بشكل تنتفي معه الجهالة الفاحشة. ويعد قرار المدقق بوجود مصدر دخل للمكلف معززاً بالبيانات كالبيانات الجمركية مثلاً الخاصة بالمكلف نفسه والسنة نفسها والمحددة تحديداً نافياً للجهالة نفياً مطلقاً، يعد حجة على المكلف الذي له الحق بإثبات خلاف ما جاء فيها، فادعاؤه أن البيانات الجمركية تخص سلعة معفاة من العبء الضريبي يعد ادعاءً ايجابياً من طرفه، بحيث يقع عليه عبء إثباته بشكل محدد ونافٍ للجهالة نفياً مطلقاً[20].

وهذا ما قضت به محكمة التمييز الأردنية بقولها: "يتفق وحكم القانون عدم استجابة المحكمة لطلب المدعى عليه بإجراء المحاسبة إذا لم يحدد على وجه الدقة المفردات المطلوب تصحيحها من حسابه الجاري "[21]

---

[17] المشاقبة، حسام الدين سليمان أحمد. (2014) . إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية، أطروحة دكتوراه، عمان، الأردن، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، ص80.

[18] د. مفلح عواد القضاة، البيّنات في المواد المدنية والتجارية، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، عام 2008، ص45.

[19] عبد الرؤوف الكساسبة، إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الأردن، 2004، ص39.

[20] عبد الرؤوف الكساسبة، إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع سابق، ص41.

[21] قرار محكمة التمييز، حقوق رقم 368 /91 تاريخ 1991/9/4 م ، مجلة نقابة المحامين الأردنية، الاعداد (3.1) سنة 1991م كانون الثاني شباط آذار عام 1993.

خامساً: أن تكون الواقعة جائزة الإثبات ومقبولة قانوناً:

وهذا يعني ألا تدخل الواقعة في دائرة المحظورات القانونية، وألا تكون مخالفة للنظام العام والآداب، وأن تتوافق مع القانون وأن تكون منتجة في الدعوى كالواقعة المتمثلة بأن المكلف غير ملزم بدفع الضريبة عن سنة سابقة بحجة أن تهرب ضريبياً من دفعها. والواقعة المستحيلة أو غير القابلة بطبيعتها للإثبات لا معنى لقبول إثباتها، فالمستحيل لا يصح طلب إثباته[22].

لما تقدم يتبين أنه يتعين على القاضي استبعاد طلب إثبات أية واقعة غير منتجة في الدعوى والخصومة، أو تلك التي لا يرجى من إثباتها إلا ضياع الوقت والمصاريف.

المبحث الثاني:

توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية:

تُشكَّل قناعة القاضي في الدعوى من الإثبات لأنه لا يوجد حق دون أن يكون هناك إثبات له، فالحق مجرد من الإثبات يصبح هو والعدم سواء، إذ لا فرق بين عدم امتلاك حق وبين عدم التمكن من إثباته من حيث النتيجة التي هي واحدة في الحالتين[23].

ويعرّف عبء الإثبات بأنه إلزام أحد الخصمين بإقامة الحجة على ما يدعيه وإلا حكم لخصمه حيث يتحمل أحد طرفي الدعوى عبء الإثبات، الذي يعد عبئا ثقيلا قد يؤدي إلى حرمانه من الوصول إلى حقه[24].

ونظراً لما يتمتع به القانون الضريبي من استقلال، فإنه يدور البحث عمن يتحمل عبء الإثبات في الطعون الضريبية من طرفي المنازعة الضريبية وهما الإدارة الضريبية والمكلف. لذلك سنتحدث عن عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف بالضريبة ومن ثم نتطرق لعبء الإثبات الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في المطلب الثاني.

المطلب الأول:

عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف بالضريبة:

عبء الإثبات في المنازعة الضريبية لا يخرج عن الأصل العام وهو تحمل المدعي عبء الإثبات، فيقع عليه إثبات ما يدعيه فإذا أقام الدليل الكافي على صحة دعواه، وجب على المدعى عليه إقامة الدليل الداحض والذي ينفي صحة ادعاء المدعي[25].

ويقع عبء الإثبات على المكلف لسببين. السبب الأول يرجع إلى أن القاعدة العامة هي إخضاع الدخل الناجم للمكلف بمجمله للضريبة، أما الاستثناء فهو تنزيل ما تمَّ إنفاقه للحصول عليه وخسارته. ولما كان الاستثناء يُفسر بأضيق نطاق ولا يجوز التوسع فيه والقياس عليه، لذا وجب أن يثبته المكلف بنفسه ذلك. أما السبب الثاني فيرجع إلى أن التنزيلات، والخسائر يدعي تحققها المكلف، وعلى من يدعي ذلك عبء إثبات ما يدعيه، فإن أثبتها كانَ للإدارة الضريبية تقديم الأدلة المعاكسة[26].

---

[22] د.أمل شربا، قانون البينات، جامعة الشام الخاصة، كلية الحقوق، دمشق، 2019-2020، ص45

[23] انظر الموقع الالكتروني http://www.droitetentreprise.com. بعنوان الإثبات الضريبي، بتاريخ 2022/8/15 الساعة العاشرة صباحاً.

[24] عصام أحمد البهجي، أحكام عبء الإثبات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007، ص97.

[25] د. أحمد سلامة بدر، طرق الإثبات أمام القضاء الإداري المصري والخليجي، القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، عام 2011، ص30.

[26] د. علي هادي عطيه الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص11.

ويتحمل المكلف عبء الإثبات في المنازعة الضريبية في عدة حالات سنوضح أهمها:

1-عبء الإثبات المرتبط بتقدير التكاليف والتنزيلات:

الأصل القانوني المقرر أن المكلف ملزم بإثبات التكاليف وارتباطها بالدخل في المنازعات الضريبية، وذلك استناداً إلى أحكام المادة /14/الفقره /أ/ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته حيث قضت بما يلي " على المكلفين أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ....".

وفي هذا الإطار أضفى المشرع المصري قدراً من المرونة في المسألة نفسها بالرغم من أن تنزيل التكاليف استثناء وبحاجة إلى وضوح النص ودقته فضلاً عن عدم جواز القياس عليه، لكونه اشترط تأييد التكاليف (بالمستندات)، إلا أنهُ استثنى من ذلك، التكاليف والمصروفات التي لم يجرِ العرف على إثباتها بمستندات بالنسبة إلى الدخل المتأتي من النشاط التجاري، في حين اشترط في تنزيل التكاليف من الدخل المتأتي من المهن غير التجارية أن تكون ثابتة بحسابات منتظمة بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجرِ العرف على إثباتها بمستندات[27].

وفي هذا المقام نؤيد ما ذهب إليه المشرع المصري لأنه من المعروف أن بعض النفقات والتكاليف في المعاملات التجارية قد لا يتم تسجيلها بوثائق ومستندات ويجري العرف على عدم لحظها بتلك التكاليف، فهنا الأجدر أن يتم اعتبارها من ضمن التنزيلات والخسائر.

بينما المشرع الضريبي السوري ألزم المكلف بإثبات التكاليف والخسائر دون استثناء ما جرى العرف عليه بعدم تدوينه وذلك في المسائل التجارية.

2-ادعاء المكلف أداء مبلغ الضريبة:

إن الالتزام الضريبي يمر عبر عمليات متسلسلة، تبدأ بمرحلة الوعاء التي يتم خلالها تحديد العناصر الخاضعة للضريبة، ثم تليها مرحلة التصفية التي يحتسب فيها مبلغ الضريبة، ثم تأتي مرحلة أخيرة هي مرحلة التحصيل أو استخلاص الضريبة والتي خلالها يتم أداء المبلغ الضريبي من طرف الشخص المكلف. وقد يقع النزاع عبر ادعاء الشخص الخاضع للضريبة أداء المبلغ المطالب به من طرف الادارة الضريبية، في مقابل تمسك هذه الأخيرة بعدم أداء المكلف للدين الضريبي، وفي هذه الحالة ألقى القضاء عبء الإثبات على عاتق المكلف.

وقد سار القضاء الإداري في سورية وفق هذا النهج عندما استندت المحكمة الإدارية العليا في أحد أحكامها على الوثائق المبرزة في مذكرة المطعون ضدها والمتضمنة تسديدها رسم الإنفاق الاستهلاكي.[28]

---

[27] د. علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص11.

[28] قرار المحكمة الإدارية العليا السورية رقم 448/ع/3 لعام 2020، سجلات مكتبة مجلس الدولة بدمشق، المكتب الفني. حيث جاء فيه ما يلي " ومن حيث إن جهة الإدارة استدعت طاعنة في الحكم رقم (6/16) الصادر عن محكمة القضاء الإداري بتاريخ 2020/2/2 في .. متضمناً تكليف الجهة المدعية برسم الإنفاق الاستهلاكي عن عام 2014.

ومن حيث إن المحكمة الإدارية العليا بما لها من حق الرقابة القانونية على الأحكام الصادر بالدرجة الأولى فقد وجدت أن طلب وقف التنفيذ جديراً بعد البحث به بعد أن أضحى غير ذي موضوع في ضوء تسديد الجهة المدعية المطعون ضدها برسم الإنفاق الاستهلاكي وفق ما جاء بمذكرتها المبرزة بالجلسة تاريخ 2020...."

3- حالة ادعاء المكلف الزيادة في مبلغ الضريبة.

إن احتساب مبلغ الضريبة لا يكون دائماً بشكل صحيح، بحيث قد تقع الإدارة الضريبية في بعض الأخطاء، حيث يمكن أن تقوم بالزيادة في مبلغ الضريبة. ويقع عبء الإثبات على المدعي في الدعوى وعلى المدعى عليه في الدفع[29]، ودرجت معظم القوانين الضريبية على سن النصوص القانونية التي تفيد هذا المعنى، " إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ يقع على المستأنف".

وقد سار المشرع الأردني بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، ليؤكد على نفس المبدأ من تحميل المكلف عبء إثبات أن التقدير باهظ، حيث إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه تقدير باهظ تقع على المكلف[30].

أما في سورية: فلم يأت المشرع الضريبي على ذكر أي قاعدة تتعلق بتبعة إقامة الدليل على أن قرار الإدارة الضريبية قد تضمن زيادة في مبلغ الضريبة، أي بمعنى من هو الطرف الذي يتحمل إثبات أن التكليف الضريبي الصادر بحق المكلف هو تكليف باهض.

وفي هذا المقام نرى أنه من الأجدر أن يتطرق المشرع الضريبي السوري لتنظيم عبء الإثبات في مثل هذه الحالة (عند زيادة مبلغ الضريبة)، لأن الأصل في قرار الإدارة المتضمن التكليف الضريبي بالزيادة هو قرار صحيح، أي بمعنى أنه مبني على أسس سليمة ومحددة بقانون الضريبة الناظم لها. ولمّا كان من الثابت أن من يدعي خلاف الأصل عليه أن يقيم الدليل على ذلك، فإن عبء الإثبات في هذه الحالة يقع على عاتق المكلف.

وقد ذهب في هذا الاتجاه المشرع الفرنسي عندما قضى في قانون الإجراءات الضريبية على أن الإدارة الضريبية هي التي تتحمل عبء الإثبات في أية دعوى، إلا أنه يقع هذا العبء على المكلف في حالة ما إذا كان هناك مخالفات كبيرة في إقراره الضريبي[31].

بينما المشرع الضريبي السوري لم ينص على أي حالة يتحمل فيها المكلف عبء الإثبات، وبالتالي يكون قد أخذ بمذهب الإثبات الحر، ولا يخفى على أحد ما لهذا المذهب من سلبيات، أبرزها عدم الاستقرار في المعاملات وعدم ثقته الخصوم بالقضاء نظراً لأن الأحكام القضائية تكون مبنية على قناعة القاضي وأهوائه.

لذلك نرى أنه بات حري بالمشرع السوري إصدار قانون للإجراءات الضريبية يتضمن الحالات التي يتحمل فيها كل من المكلف والإدارة الضريبية عبء الإثبات، مراعياً بذلك القواعد القانونية العامة في الإثبات، وخصوصية المنازعة الضريبية.

المطلب الثاني:

عبء الإثبات الملقى على عاتق الإدارة الضريبية:

من الطبيعي أن تتحمل الإدارة الضريبية القسط الوافر في مجال الإثبات الضريبي، على اعتبار أنها تملك الوسائل المادية والبشرية والقانونية التي تسهل عليها الإثبات، ومن جهة ثانية فهي غالباً ما تبادر بفرض الضريبة أو تصحيح أساسها بصورة تلقائية[32].

[29] د. شريف أحمد، بعلوشة، إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، ط1، الجيزة، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2016، ص500

[30] انظر المادة 46 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لعام 2014 وتعديلاته

[31] انظر المادة 192 من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي

ويرى البعض [33]أن الدولة هي في الأصل المدعي الحقيقي، ونتيجة لذلك يقع عليها أصلاً عبء الإثبات في رأيهم، ويستندون في ذلك إلى ما يأتي:

– طبيعة العلاقة التي تربط بين الدولة والمكلف، فالالتزام الضريبي ينشئ بين الدولة والمكلف علاقة من علاقات القانون العام. فالدولة ليست دائنة بالمعنى المقصود في القانون الخاص، ولكن رابطة القانون العام لها طبيعة خاصة حيث إن المكلفين يقبلون بإرادتهم المشاركة في الأعباء العامة عن طريق موافقة ممثليهم في البرلمان، فالهيئة التشريعية تصوت على القانون الضريبي، وترخص سنوياً للسلطة التنفيذية بتطبيق النظام الضريبي وتحصيل الإيرادات بموافقتها على قانون الموازنة العامة.

– مقتضى الفن المالي اعتبار الدولة مدعية حقيقية إذ حيث تتواجد المادة الخاضعة للضريبة يتواجد في الواقع الدين الضريبي، فتحقق بالتالي الواقعة المنشئة للضريبة. وحيث لا تتواجد الواقعة المنشئة للضريبة لا يتصور فرض الإدارة الضريبية للضريبة. ومن ثم إذا أرادت الإدارة المذكورة ربط ضريبة دون أن يكون استطاعتها أن تثبت بصورة قاطعة وجود المادة الخاضعة للضريبة والواقعة المنشئة للضريبة، فللمكلف الحق في إثبات عدم وجود التزام ضريبي في هذه الحالة، أي يقع عليه عبء الإثبات العكسي.

– قرينة صحة الإقرار الضريبي تقتضي على الإدارة الضريبية تقديم الدليل على عدم صحته[34].

وتأسيساً على ما سبق فإننا نؤيد ما ذهب إلى البعض من اعتبار أن الدولة هي المدعي الحقيقي لكون الإدارة الضريبية إذا أرادت ربط الضريبة دون أن يكون باستطاعتها إثبات وجود المادة الخاضعة للضريبة والواقعة المنشئة للضريبة، فللمكلف الحق في عدم دفع الضريبة لطالما لم تبين الإدارة الواقعة المنشئة للضريبة ومقدارها. وأيضاً عندما ترفض تلك الإدارة الإقرار الضريبي المقدم من المكلف فعليها إقامة الدليل على عدم صحته وإلا سنكون أمام حالة تعسف في استعمال الحق وحالة من عدم الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية.

وتقف الإدارة في المنازعة الضريبية بما لها من سلطان الدولة ونفوذها أمام المكلف بالضريبة الذي قد يكون لجؤوه إلى القضاء لعجزه عن الوقوف أمام هذه الإدارة بالوسائل القانونية الأخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن الإدارة الضريبية تتحمل عبء الإثبات في عدة حالات ومنها ما يلي:

1 – عبء إثبات عدم صحة الدفاتر التجارية.

يعد إلزام المكلف بتقديم الدفاتر التجارية أثناء المنازعات الضريبية بمثابة استثناءً من قاعدة: " لا يجبر الخصم على تقديم دليلاً ضد نفسه"، كما أن تقديم المكلف لدفاتره التجارية بما يقوي موقفه في الإثبات يمثل استثناءً ثانياً على قاعدة "لا يجوز للمرء أن يصنع دليلاً لنفسهِ"، وتقرير مثل هذه الاستثناءات من المشرع بصفة عامة، أو من المشرع الضريبي بصفة خاصة تأكيداً لذاتية الإثبات الضريبي فضلاً عن كون تقرير مثل هذه الاستثناءات تدخل في نطاق اختصاصات المشرع حصراً.

---

[32]نصير مكاوي. تأويل القاضي الاداري لقواعد القانون الضريبي، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام والعلوم السياسية بجامعة محمد الخامس السويسي الرباط، المغرب، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا،2013، ص 323

[33] Francois Patrica Deruel – La Preuve en matiere fiscale These , Paris . 1962 . pp.17 et suiv .

[34] F.kamaun, la prevue en droit fiscal. Menoire de s eax.2002,p19

وفي هذا السياق بدا المشرع المصري دقيقاً في تحديد عبء الإثبات في المنازعات المُثارة بسبب الدفاتر التجارية، فبعد أن قَرنَ انتظام الدفاتر التجارية[35] بقرينة صحتها فإنه ألزَمَ الإدارة الضريبية (المصلحة) بالأخذ بها، وعدم جواز إهدارها، أي: أنهُ أعفى المكلف من عبء إثبات صحة دفاتره بشرط انتظامها، ولكن إذا ما سعت السلطة المالية إلى إهدارها فعليها يقع عبء إثبات عدم صحتها. كما نصَّ المشرع المصري صراحةً على نقل عبء إثبات عدم صحة الدفاتر التجارية المنتظمة إلى الإدارة الضريبية، إذ على السلطة المالية إثبات عدم مسك الدفاتر التجارية المُبينة للنفقات والدخل بما يمكن من احتساب الضريبة.

وهذا ما قضت به محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في المغرب حين اعتبرت المحاسبة التي لا تشوبها إخلالات خطيرة من النوع المحدد حصراً في القانون، لا يمكن للإدارة استبعادها وإعادة تقدير رقم الأعمال، إلا أذا أثبتت أن الأرقام التي وقع الإقرار بها هي دون الحقيقة[36]

لذا نعتقد بعدم جواز تجزئة الدفاتر التجارية المنتظمة؛ فإما أن تُقبل كلاً أو تُرفض كُلاً، ولكن رفضها في الحالتين يجب أن يفرض على السلطة المالية عبء إثبات عدم صحتها، أما إذا لم يلحق بها وصف الانتظام ورفضت فإن المكلف هو منْ يقع عليه عبء الإثبات.

2- عبء إثبات الخضوع للضريبة:

تحرص الدساتير على كفالة مبدأ قانونية فرض الضريبة ومنها الدستور السوري، ومؤدى مبدأ قانونية فرض الضريبة هو خضوع الأشخاص للضريبة يجب أن يتم وفق نصوص قانونية واضحة تتسم صياغتها بقاعدة اليقين بفرض الضريبة، وبناءً على ذلك درجت القوانين الضريبة على تبيان أهم مصادر الدخل الخاضعة للضريبة. وإذا كان من اليسير إثبات خضوع المكلف للضريبة بمجرد تحقيقه دخلاً ناجماً من مصدر من تلك المصادر المذكورة صراحةً، **فإنه يمكننا طرح التساؤل الآتي: كيف يتم إثبات خضوع المكلف للضريبة إذا ما حقق دخلاً من مصدر غير منصوص عليه صراحةً وقيام المنازعة حول مدى التزام المكلف بدفع الضريبة عن هذا الدخل؟** تتجلى الإجابة على التساؤل المتقدم وفق مايلي: أحجم المشرع السوري عن تبيان أيٍ من طرفي العلاقة الضريبة يتوجب عليه عبء الإثبات، وبخاصة أن جُل المنازعات الضريبية تدور في هذا الفلك، فكثيراً ما تدعي الإدارة الضريبية خضوع المكلف للضريبة وتواجه بإنكار الأخير، وعادة ما تؤسس الإدارة الضريبية ادعاءها بحجج خارج نطاق أدلة الإثبات المقبولة، ومن بين تلك الحجج فهمها الخاص للسلطة التقديرية ومداها، وللفهم الخاطئ لبعض النصوص القانونية.

واستقر الاجتهاد لدى القضاء الأردني على أن عبء إثبات وجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبات عدم وجود هذا المصدر[37].

وفي هذا الإطار قضت محكمة النقض المصرية بأن" التزام مصلحة الضرائب بإقامة الدليل على مزاولة الممول للنشاط الذي تبغي المحاسبة عنه ضريبياً، "أي أن عبء إثبات مزاولة الممول لنشاط معين، يقع على عاتق مصلحة الضرائب".[38]

---

[35] يتحدد معنى الدفاتر المنتظمة عند جانب من الكتّاب بأنها:" تلك التي تكون القيود الدفترية فيها مؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية، وعند البعض الآخر تعني: استيفاء الدفاتر التجارية الشروط التي نصَّ عليها نظام مسك الدفاتر التجارية جميعها.

[36] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، رقم 35، ملف رقم 1048 / 7/ 09، بتاريخ 5 / 1 / 2012، غير منشور، مشار إليه لدى منازعات الضريبة في مرحلة التأسيس بين القضاء الشامل وقضاء 55الإلغاء. مجلة القانون والاعمال الدولية لعام 2018، جامعة الحسن الأول، الرباط، المغرب، ص11

[37] تمييز حقوق، رقم (84/245)سنة. 1984، ص 743.

وعلى أساس ما تقدم يتبين أن مطالبة المكلف بإثبات عدم خضوعهِ للضريبة قد يكون تكليفاً بمستحيل، وفيه مخالفة لقواعد الإثبات العامة ومن أهمها الأصل براءة الذمة وأن البينة على من أدعى.

3-عبء الإثبات في حال تم رفض الإقرار الضريبي:

توجب حالة التقدير الإداري بعد رفض الإقرار الضريبي على الإدارة الضريبية عبء إثبات مسألتين، فالأولى: هي أسس رفض التقرير الضريبي أو أسبابه، أما الثانية: فهي أسس التقدير الإداري، في حين أن حالة التقدير الإداري بعد امتناع المكلف عن تقديم التقرير الضريبي توجب على المكلف إثبات عكس ما ورد في التقدير. فضلاً عن كون المكلف يعد مخالفاً لواجباته الضريبية وحينها يمكن استعمال نقل عبء الإثبات عليه كوسيلة مهمة للتمييز في المركز القانوني بين المكلف المخالف لواجباته الضريبية من جهة، ومركز المكلف الذي التزم بأحكام القانون وتقدم بتقريره الضريبي لكنه رفض.

وفي هذا المقام حدد المشرع المصري الحالات التي يقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية وهي على النحو الآتي:

1-تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون.

2-تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

وخلاصة القول: إن المبدأ الذي يحكم عبء الإثبات هو قاعدة أن البينة على من يدعي، وهذا المبدأ يتفق مع أحكام الشريعة الإسلامية الغراء التي كان لها السبق في وضع هذه القاعدة؛ وطبقاً لهذه القاعدة فالأصل أن المدعي هو من يتحمل عبء الإثبات. وبالمقابل فإن ذاتية القانون الضريبي تلزم بتكليف الإدارة الضريبية بعبء الإثبات في بعض الأحوال كخضوع المكلف لأحكام قانون الضريبة وبالتالي يتوجب عليه دفع الضريبة المتوجبة عليه.

خاتمة:

أنهينا هذه الدراسة بعد تسليط الضوء على ماهية الإثبات في المنازعة الضريبية من خلال الحديث عن مفهومه وشروط محله في المبحث الأول وانتقلنا لتوضيح توزيع عبء الإثبات في المنازعة الضريبية من خلال الحديث عن عبء الإثبات الملقى على عاتق المكلف بالضريبة وعبء الإثبات الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في المبحث الثاني، وتوصلنا إلى جملة من النتائج والمقترحات.

أولاً: النتائج:

1) إن موضوع الإثبات في النزاع الضريبي لازال يعاني فراغاً تشريعياً كبيراً، بحيث لم يتم تنظيمه بموجب أحكام التشريع الضريبي السوري أو قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019 على اعتبار أن القضاء المختص في سورية هو القضاء الإداري الأمر الذي اقتضى تطبيق قانون البينات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 359 لعام 1947.

2) أدى تطبيق أحكام قانون البينات السوري في بعض الحالات إلى الإخلال بمبدأ التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية على اعتبار أن تلك الأحكام جاءت لتطبق على المنازعات التي تتم بين الأشخاص العاديين فيما بينهم أثناء قيامهم ببعض التصرفات القانونية، وليس على المنازعات التي تتم بين الإدارة الضريبية والمكلفين الذين يكونون في مركز أضعف.

[38] الطعن رقم 558لسنة 58ق جلسة 1996/1/1، مشار إليه لدى مراد، عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة، ط الأولى، مصر، دار الكتب والوثائق المصرية، ص303.

3) لم يتطرق المشرع السوري إلى الحالات التي يلتزم فيها المكلف أو الإدارة الضريبية بتحمل عبء الإثبات بل كان ذلك الأمر مناطاً بالسلطة القضائية ووفقاً لقناعة القاضي وتقديره. على عكس ما فعل المشرع المصري حيث أولى هذا الموضع الأهمية البالغة في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لعام 2005 وقانون الإجراءات الضريبية رقم 206 لعام 2020 وتعديلاتهما عندما نص على الحالات التي يلتزم فيها كل طرف في الدعوى الضريبية بتقديم الدليل المطلوب منه.

4) لم يحدد المشرع الضريبي السوري أي خصوصية للمنازعة الضريبية–رغم ذاتية القانون الضريبي والطبيعة الخاصة للعلاقة الضريبية–التي لا تنسجم مع بعض القواعد العامة للإثبات، فمثلاً قاعدة " لا يجبر أي شخص على تقديم دليل ضد نفسه"، هذه القاعدة لا يمكن تطبيقها في المنازعة الضريبية لأن المكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي وبتقديم الدفاتر التجارية الموجودة لديه إذا ما طلب منه ذلك من قبل المحكمة في الدعوى الماثلة أمامها.

المقترحات:

1) العمل على إصدار قانون خاص بوسائل الإثبات الضريبي تتناسب مع طبيعة المنازعة الضريبية حيث إن القواعد الواردة في قانون البينات تطبق على علاقات الأشخاص والأفراد العاديين وبالتالي لا تنطبق على العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة.

2) النص بشكل صريح على الحالات التي يلتزم فيها كل من المكلف والإدارة الضريبية بعبء الإثبات في المنازعة الضريبية.

3) دراسة الحالات التي يتحمل فيها المكلف عبء الإثبات في المنازعة الضريبية مع مراعاة مركزه في العلاقة الضريبية كطرف ضعيف ولا يملك تلك الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية.

4) النص بأن تتحمل الإدارة الضريبية عبء الإثبات في الحالات التالية (تعديل الإقرار الضريبي أو رفضه من قبلها، حالات التهرب الضريبي)

5) النص بأن يقع عبء الإثبات على المكلف في الحالات التالية (عدم تقديم الإقرار الضريبي أو التأخر في تقديمه، الاعتراض على صحة الإجراءات الضريبية، الاعتراض على المحاضر المحررة بالحوار من قبل موظفي الإدارة.

6) منح الإدارة حق طلب ما يملك المكلف من وثائق عن الموضوع محل النزاع في حال طلب منها القاضي تقديم دليل معين وذلك في سبيل الوصول إلى الحقيقة ولجهة الحفاظ على الأموال العامة لكون تلك المهمة مناطة بالإدارة الضريبية.

التمويل:

هذا البحث ممول من جامعة دمشق وفق رقم التمويل (501100020595).

Funding:

this research is funded by Damascus university – funder No. (501100020595).

المراجع:

1. د. أحمد سلامة بدر، طرق الإثبات أمام القضاء الإداري المصري والخليجي، القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، عام 2011
2. د. أمل شربا، قانون البينات، جامعة الشام الخاصة، كلية الحقوق، دمشق، 2019-2020.
3. عصام أحمد البهجي، أحكام عبء الإثبات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007
4. د. شريف أحمد، بعلوشة، إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، ط1، الجيزة، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2016.
5. عبد الغني خالد، " المسطرة في القانون الضريبي، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، مطبعة دار النشر المغربية، 2002
6. د. عصام أنور سليم، النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، عام 2009
7. د. مفلح عواد القضاة، البيّنات في المواد المدنية والتجارية، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، عام 2008.
8. د. محمد واصل. شرح قانون أصول المحاكمات، الكتاب الأول، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق،2006-2007.
9. د. نبيل إبراهيم سعد. الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2008
10. Francois Patrica Deruel – La Preuve en matiere fiscale These , Paris . 1962 .
11. F.kamaun, la prevue en droit fiscal. Menoiredeseax.2002.
12. محمد عوض الحزوري، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، القاهرة، دار النهضة العربية، عام 2012.
13. حسام الدين سليمان أحمد المشاقبة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية، أطروحة دكتوراه، عمّان، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عام 2014.
14. نور عيسى الهندي، عبء إثبات الدعوى الإدارية في النظام السعودي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2، ص395- ص422، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، عام 2018
15. د. منى الإدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة دمشق، عام 2011
16. الموقع الإلكتروني tax…http:// www. Dirasaonline.com. بعنوان الإثبات في المادة الضريبية بتاريخ 2022/8/20 الساعة الواحدة ظهراً.
17. الموقع الإلكتروني http://www.droitetentreprise.com. بعنوان الإثبات الضريبي، بتاريخ 2022/8/15 الساعة العاشرة صباحاً.

18. قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته.
19. قانون البينات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 359 لعام 1947.
20. قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019.
21. قانون الإجراءات الضريبية المصري الموحد رقم /206/ لعام 2020 وتعديلاته
22. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005وتعديلاته
23. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لعام 2014 وتعديلاته.