مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

**اسم المقال:** حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري
**اسم الكاتب:** د. محمد العموري، ديما الفتى
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4782
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/03 18:32 +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 تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

# حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري

**الدكتور محمد العموري***
**ديما الفتى****

**(تاريخ الإيداع 19 / 8 / 2015. قُبِل للنشر في 17 / 11 / 2015)**

## □ ملخّص □

ريبية المهمة، والجديدة والتي تهدف إلى إيجاد حل للمنازعة الضريبية – التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية في معرض تطبيق أحكام التشريع الضريبي – قبل وصولها إلى القضاء بهدف تخفيف العبء عن القضاء من خلال حلها من قبل اللجان الإدارية التي تم تشكيلها لهذا الغرض.

وتتجلى أهم المحاور التي ستناقش في هذا البحث في ضرورة تحديد ماهية المنازعة الضريبية والتعرض لمفهومها، وخصائصها، والأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعة بين المكلف والإدارة الضريبية، ومن ثم نبين مفهوم الاعتراض، شروطه، وآثاره .

وبعد ذلك نتطرق للبحث في اللجان الإدارية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية من حيث تشكيلها، وتحديد آلية عملها، وقراراتها، وصولاً إلى أفضل الصيغ لحل المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الإدارة والمكلف، ووضع الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجه المكلف والإدارة الضريبية في معرض اللجوء إلى الطريق الإداري لحل المنازعات التي تنشأ بينهما.

**الكلمات المفتاحية:** تسوية – ضريبة – نزاع – إداري – المكلف – الجان الإدارية –الاعتراض

* **أستاذ مساعد – قسم القانون العام– كلية الحقوق – جامعة دمشق– سورية.**
** **طالبة ماجستير – قسم العلوم الإدارية والمالية – كلية الحقوق – جامعة دمشق– سورية.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

# Tax Disputes Resolution Via Administrative Means

**Dr. Mohammad Al ammory***
**Dima Alfata****

**(Received 19 / 8 / 2015. Accepted 17 / 11 / 2015)**

## □ ABSTRACT □

The present research addresses one of the new and important financial and taxation issues, namely: the resolution of tax disputes via administrative means. It seeks out to find resolutions for tax disputes that arise between the taxpayer and the tax administration when applying the revenue law where administrative committees formed for that purpose would undertake resolving these disputes before being referred to the judicial stage in order to lessen the burden laid upon the judicial stage. This research discusses the importance of identifying the nature of tax disputes, concept, characteristics, and the reasons that lead to tax disputes between taxpayers and tax administration.

The study attempts to explain the concept of objection, its conditions and effects. The research also addresses the administrative committees specialized in resolving tax disputes in the administrative stage shedding the light on their formation, mechanism of work, decisions, best formulas of taxpayer-tax administration resolutions for tax disputes, and best solutions for the problems facing both the taxpayer and the tax administration in resolving tax disputes arising between them via administrative means.

**Key words:** Resolution -Tax-Dispute -Administrative-Taxpayer - Theadministrative committees - Effects- Objection.

* **Associate Professor- Public law Department-Faculty of law - Damascus University-Damascus- Syria.**
** **Postgraduate Student - Faculty of law - Damascus University-Damascus- Syria.**

## مقدمة:

للمنازعة الضريبية خصوصية تتمتع بها بخلاف المنازعات الأخرى تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد المنازعة الضريبي يُفضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ومن خلال ذلك تتأتى أهمية المنازعة الضريبية موضوع هذا البحث بوصفها الوسيلة الوحيدة الموجودة بيد المكلف في مواجهة الإدارة العامة وامتيازاتها الضريبية، فتعيد التوازن المفقود بين السلطة الضريبية وامتيازاتها وبين حقوق وضمانات المكلفين في القانون الضريبي.

## أهمية البحث و أهدافه:

يكتسب البحث أهميته من أهمية الضريبة ذاتها للخزينة العامة للدولة.

تعد الضريبة من أهم الموارد السيادية التي تعتمد عليها مختلف الدول في تمويل موازناتها، ومما لاشك فيه أن التقاعس في التعامل مع قضية المنازعات الضريبية يؤدي إلى تأخر حصول الدولة على مستحقاتها.

وإزاء ما تتمتع به التشريعات الضريبية من ذاتية خاصة تميزها عن غيرها من التشريعات القانونية، فقد راعى المشرعون هذه الذاتية من خلال العديد من الطرق ولعل أهمها السماح للمكلف بمراجعة الإدارة الضريبية ومنازعتها وتمكين الإدارة الضريبية في نفس الوقت من نظر اعتراضاتهم وتظلماتهم وفق آليات محددة قبل اللجوء إلى القضاء من خلال المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية .

**أهداف البحث:**

نظراً لأن تفعيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبي يغني عن استئناف المنازعة أمام القضاء فإن النجاح في تفعيل هذه المرحلة يحقق العديد من المكاسب ولعل أهمها حصول الخزينة العامة على مستحقاتها في وقت ملائم كما يخفف عن القضاء عبئاً ثقيلاً يتحمله بسبب كثرة المنازعات الضريبية التي ينظرها على خلفية عجز المرحلة الإدارية بتنظيمها الحالي عن تسويتها.

وللأسباب التي سبق ذكرها فإننا في هذا البحث نستعرض الطريق الإداري لحل المنازعات الضريبية وبيان تشكيل اللجان الإدارية لفض المنازعات الضريبية، وتحديد صلاحياتها، وآلية عملها،وإصدار قراراتها، والطعن بأحكامها،متبعاً المنهج الوصفي والتحليلي،معتمدة على المنهج اللاتيني( التقسيم الثنائي) في تقسيم هذا البحث.

**المبحث الأول**

**ماهية المنازعة الضريبة**

نتناول في هذا المبحث ماهية المنازعة الضريبية من خلال مطلبين، ندرس في المطلب الأول مفهوم المنازعة الضريبية حيث نعرف المنازعة الضريبية، ونحدد أطرافها، أما المطلب الثاني فنتناول فيه الاعتراض الضريبي من خلال بيان الأحكام العامة للاعتراض والشروط الشكلية له وآثاره.

**المطلب الأول**

**مفهوم المنازعة الضريبية**

تتطلب المنازعة الضريبية لنظرها إجراءات و جهات خاصة تتولى فصلها وذلك انطلاقاً من ذاتية المنازعة الضريبية التي تأتي بالمحصلة من ذاتية القانون الضريبي، وللوقوف على مفهوم المنازعة الضريبية لابد من تعريفها وتحديد خصائصها وأسبابها وأطرافها.

**أولاً:التعريف بالمنازعة الضريبية**

عرف الدكتور رمضان الصديق المنازعة الضريبية بأنها:"الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر وهي أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة"[1].

والنزاع الضريبي بالمفهوم الضيق: هو خلاف بين طرفين أحدهما الإدارة المالية والآخر هو المكلف يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بحكم تنفيذي ملزم[2].

وبالتالي يمكن أن نعرف المنازعة الضريبية بأنها:الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف وذلك في معرض قيام الإدارة الضريبية بوظائفها التي كلفها القانون بها، بحيث يدعي كل منهما أحقية في موضوع النزاع بما يقدمه من أدلة تثبت هذا الإدعاء، وذلك أمام جهاز قضائي يتولى الفصل بهذا النزاع.

وتتعدد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعة الضريبية، فقد ترجع لمخالفة التشريع الضريبي لمبدأ دستوري ،أو إلى خطأ الإدارة الضريبية في تطبيق نصوص القانون الضريبي، أو تجاوز التفسير الضيق لهذه النصوص إلى تفسير واسع بهدف مد نطاق الضريبية إلى وعاء يراه المكلفين خارج إطار الوعاء الضريبي الحقيقي لها[3].

و المنازعة الضريبية تتمتع بخصائص تميزها عن غيرها يمكن إجمالها وفق الآتي:

1 -إن أحد أطرافها الدولة تمثلها وزارة المالية وتتمتع بامتيازات السلطة العامة التي تجعلها في موقف أقوى من موقف المكلف مؤيدة بوسائل تمكنها من إجبار المكلف على الدفع قبل أن يُفصل في النزاع نهائياً.

2 -إن المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يزاوله المكلف أو مال يديره أو عمل يؤديه.

وبالتالي فإن بقاء النظر بالمنازعة الضريبية وفق الطريقة التي ينظر بها في الدعاوى العادية من حيث طول المدة قد يضر بمصالح المكلف من جهة وبمصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى، الأمر الذي أوجب أن تنظر هذه الدعاوى على وجه السرعة حفاظاً على مصالح المكلف والدولة على حد سواء.

3 -إن المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بنشاط اقتصادي للمكلف و يكون خاضعاً للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي.

وبالتالي يكون مبلغ الضريبة مستحقاً بسبب عمل أداه أو صفقة أنجزها أو مال استثمره، أوقد تكون من الأعمال التي يدأب المكلف على الحفاظ على سريتها وسرية من يرتبط بها من علاقات تجارية أو مالية التي من الممكن لو علم بها منافسوه أن يستخدموها لغير صالحه، لذلك فقد كفل المشرع للمكلف الحق في أن يحافظ على أسراره وقدّم ضمانة لعدم إفشاء أسراره من قبل موظفي الدوائر المالية وأجاز إمكانية نظر الدعوى في جلسات سرية.

4 -إن الحق المالي موضوع المنازعة الضريبية يقره أحد أطراف الدعوى، ويتنازع فيه الطرف الآخر إما لعدم وجود مستند يحدد قيمة هذا الحق، أو لقيام المدين بإخفاء المعلومات الحقيقية ليتهرب من أداء الضريبة الملقاة على عاتقه وغيرها من الأسباب التي يمكن أن تجعل تقدير قيمة الضريبة تقديرية من وجهة نظر أحد طرفي النزاع.

5 -إن إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج وسائل خاصة بها تختلف عن تلك الوسائل المقررة في القانون المدني، ويرجع ذلك إلى أن كلاً من الشهادة واليمين وسائل إثبات شفوية غير مقبولة ضريبياً للإثبات حيث لا تقبل في الضرائب إلا وسائل الإثبات الكتابية وبالتالي فإن الحق الضريبي يثبت بالأدلة والمستندات والقرائن التي يقبلها القضاء.

---

[1] الصديق، رمضان. إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية.دار النهضة، القاهرة، 2006، ص18.

[2] آل فخري، بشار.محاضرة لطلاب ماجستير العلوم الإدارية والمالية في جامعة دمشق. 2010، غير منشورة.

[3] النجار،إبراهيم. نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية.الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص10.

**ثانياً:أطراف المنازعة الضريبية**

إن المنازعة الضريبية كغيرها من المنازعات غير الضريبية تقوم على وجود خلاف بين طرفين أو أكثر، وهذين الطرفين في المنازعة الضريبية هما المكلف والإدارة الضريبية، إلا أن هذا لا يمنع أن يكون شخص آخر غير المكلف طرفاً في هذه المنازعة في حالات حددها القانون:

**1- المكلف.**

المكلف هو دافع الضريبة، أي هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يلتزم بأداء الضريبة نتيجة قيامه إما بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس الأموال العائدة له ،تخضع للضريبة بموجب أحكام القانون الضريبي وأعمالاً للقاعدة الدستورية (لا ضريبة إلا بقانون).

إن التشريعات القانونية تهتم بشكل كبير بتحديد المكلف بشكل دقيق بدون أن يترك للإدارة الضريبية أي مساحة حرية في هذا النطاق فلا يمكن لها أن تفرض على شخص ضريبة لم ينص عليها القانون أو لم ينص على تكليفه بها .

**2-الإدارة الضريبية.**

كفل القانون للإدارة الضريبية مثل ما كفل للمكلف الحق في الطعن الإداري والقضائي وذلك باعتبار أن الإدارة الضريبية والمكلف هما خصمين في دعوى يسعى كل منها إلى الحصول على حقه بموجب أحكام القانون.

**3- غير المكلف.**

لا تقتصر المنازعة الضريبية على المكلف والإدارة الضريبية بل يمكن أن يكون أحد طرفيها كل شخص له مصلحة، ولو لم يكن مكلفاً.

ويقصد بذي المصلحة كل طرف في الخصومة يمكن أن يضار بالحكم فيها، في صورة إنشاء التزامات جديدة تفرض على عاتقه، فصاحب العمل ملزماً باستقطاع ضريبة الأجور والرواتب المفروضة على أجور عماله بموجب أحكام القانون الضريبي على الرغم من عدم كونه مكلفاً، إلا أنه ملزم بالتزامات ضريبية تتضمن تحصيل الضريبة لصالح الخزينة العامة.

كذلك الأمر بالنسبة للمتنازل له حيث يعد مسؤولاً بالتضامن مع المتنازل عن أداء الضريبة غير المؤداة عن الفترة السابقة لعملية التنازل سواء كانت عملية التنازل قد نشأت عن بيع أو دمج أو انتقال إجباري أو اختياري، مجاني أو ببدل[4]، ولكنه لا يكون مسؤولاً بالتضامن في حال كان الانتقال قد تم عن طريق التنفيذ الجبري، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الورثة حيث يكونوا مسؤولين عن الضرائب المفروضة على أموال مؤرثهم في حدود التركة.

**المطلب الثاني**

**الأحكام العامة للاعتراض**

عمد المشرع السوري إلى الاهتمام بحل المنازعات الضريبية إداريا وصولاً إلى زيادة موارد الخزينة العامة من عائدات الضرائب، لذلك فقد لجأ إلى تنظيم الأحكام المتعلقة بهذه المنازعات وحلها سواء تلك التي تعلقت بالاعتراض وشرائطه أو الإعلان الضريبي أو تلك المتعلقة باللجان المختصة للنظر بهذه المنازعات وانطلاقاً مما تقدم فإننا في هذا الفرع سنبحث في الأحكام العامة للاعتراض وذلك من حيث تحديد مفهوم الاعتراض، وتحديد الشروط الشكلية للاعتراض وبيان آثاره.

[4]قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003. م/23/.

**أولاً: مفهوم الاعتراض الضريبي وشروطه**

**1 -مفهوم الاعتراض الضريبي:**

2 -يقصد بالاعتراض:تقديم تظلم من قبل المكلف أو ممثله القانوني إلى الإدارة الضريبية التي أصدرت القرار بالتكليف المؤقت للضريبية وذلك خلال المهلة القانونية والتي تبدأ من تاريخ تبلغه القرار وذلك مستنداً إلى أسباب قانونية أو موضوعية من شأنها أن تؤدي إلى إعادة النظر في هذا القرار الصادر عن الإدارة الضريبية.

3 -ألزم المشرع السوري المكلفين بأن يعينوا محل إقامة لهم في الجمهورية العربية السورية ليتم إجراء التبليغات وفي حال عدم التعيين فإن التبليغ يعتبر سارياً من تاريخ إيداع مذكرة التبليغ في البريد المضمون على العنوان المتوفر لدى الدوائر المالية كعنوان للعمل أو السكن[5].

إضافة لذلك فقد نصت المادة الثالثة من القرار( 126 ) الصادر عام 1966على وجوب أن يتخذ المكلف موطناً مختاراً يتم تبليغه فيه، حيث يجب على المكلف في كل ورقة يتقدم بها إلى الإدارة الضريبية أن يبين موطنه المختار ومحل ممارسة عمله، ومحل سكنه بحيث يجري تبليغه إلى الموطن المختار فإن لم يكن فإلى محل ممارسة عمله فإن لم يكن فإلى مكان سكنه.

أما في حال عدم تقيده بتحديد موطنه المختار ومحل عمله و سكنه فإنه يتم تبليغه إلى أحدهما دون التقيد بالترتيب السابق، ويجري التبليغ إلى المكلف نفسه أو من يمثله قانوناً أو من ينوب عنه شرعاً (الولي – الوصي – القيم أو الوكيل القضائي).

كما يتم التبليغ إلى من يعد تبليغه صحيحاً بموجب أحكام قوانين الضرائب بحيث يعتبر تبليغه قائماً مقام تبليغ المكلف، كرب العمل بالنسبة لعماله والمتنازل له في عمليات التنازل والورثة بالنسبة إلى تركة مؤرثهم.

وبعد أن يتم التبليغ بصورة صحيحة تبدأ مهلة الاعتراض من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت.

**4 -شروط الاعتراض الضريبي:**

يشترط لقبول الاعتراض المقدم من قبل المكلف أن يكون مستوفياً الشروط الشكلية العامة المحددة بموجب أحكام القانون وهذه الشروط هي:

أ -تقديم الطعن من قبل ذي صفة:

الأصل أن يتم تقديم الطعن من قبل المكلف نفسه إلا أنه يجوز أن يتم تقديم الاعتراض من غير المكلف فيجوز تقديمه ممن ينوب عنه قانوناً بموجب وكالة أو تفويض وعلى هذا فإنه لا يقبل الاعتراض المقدم من قبل الفضولي أو الوكيل في إدارة الأعمال لعدم وجود صفة قانونية له[6].

وقد أجاز المشرع في حالات محددة تقديم الاعتراض من غير المكلف أو من ينوب عنه قانوناً فمثلاً أجاز لصاحب العمل الاعتراض بدلاً من عماله[7].

كذلك أجاز المشرع للخلف تقديم الاعتراض بوصفه مسؤولاً بالتضامن مع السلف في دفع الضريبة المستحقة على السلف فيما يتعلق بالمنشأة أو الشركة أو المؤسسة التي آلت إليه وفي ذلك اتفاق مع قواعد العدالة الضريبية.

---

[5]القانون 24 لعام 2003 م116.

[6]الوفا، عبد الباسط.المنازعات الضريبة وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة2005. دار النهضة العربية، القاهرة ، 2006 –2007، ص58.

[7]القانون 24 لعام 2003، المادة 81.

ب – تقديم الطعن من قبل ذي مصلحة:

لا يكفي أن يتم تقديم الاعتراض من قبل ذي صفة بل لا بد أن يكون للمعترض مصلحة في هذا الاعتراض، كأن يكون هناك خطأ في تقدير قيمة الضريبة المستحقة، أو أن يكون غير ممارس للنشاط أصلاً الذي كلف بأداء الضريبة استناداً له، أو أن يكون يمارس نشاطاً معفى من الضريبة وبالتالي لا يقبل الاعتراض من المكلف لزيادة الضريبة المفروضة عليه، هذا وتتفاوت المصلحة من مكلف إلى آخر والتي تخوله حق الاعتراض.

ت – أن يقدم الطعن خلال المهلة القانونية:

يعد تقديم الاعتراض خلال المهلة القانونية شرطاً جوهرياً الاعتراض وإلا فإن تقديمه بعد انقضاء هذه المهلة يؤدي بالنتيجة إلى رد الاعتراض شكلاً، ومهلة الطعن ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تبليغ المكلف بالتكليف المؤقت تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً[8].

**ثانياً:آثار الاعتراض**

بعد أن يبلغ المكلف التكليف المؤقت قد يلجأ إلى تقديم اعتراض إلى الدوائر المالية التي أصدرت القرار بالتكليف المؤقت وذلك في حال وجد المكلف أن هناك ظلماً أو إجحافاً قد لحق به من جراء هذا التكليف، وقد لا يسلك هذا الطريق إما بسبب إهمال منه أو عدم رغبته بسلوكه وفي كلتا الحالتين تترتب مجموعة من الآثار على كل من المكلف والإدارة.

**1– آثار عدم الاعتراض:**

نصت المادة 28 من قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003 في الفقرة ب منه على أنه: (إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً....).

فإذا ما انقضت مهلة الثلاثين يوماً ولم يعترض المكلف على تكليفه المؤقت أو كان عدم اعتراضه نتيجة إهمال منه يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً.

**والقطعية وفقاً للهيئة العامة للجان إعادة النظر تعني عدم جواز تخفيض المبلغ المحدد بالتكليف نظراً لعدم الاعتراض عليه خلال المهلة المحددة .**

وبالتالي حسب مفهوم الهيئة العامة للجان إعادة النظر نجد أن القطعية قد ربطت بقيمة المبلغ فقط ولا يتعداها إلى أسباب الطعن الأخرى كعدم الاختصاص[9].

وفي هذا المجال يثور التساؤل حول مصير التكليف القطعي من حيث جواز الطعن فيه من عدمه؟

جاء الجواب في نص المادة (29 ) من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 بأن التكاليف المؤقتة التي لم يتم الاعتراض عليها من قبل المكلف يتم عرضها خلال المهلة القانونية على لجنة الإدارة المالية، حيث يحق لهذه اللجنة أن تتخذ قرارها إما بتثبيت التكليف المؤقت أو بزيادته وفقاً لقناعتها [10]، دون أن يكون لها الصلاحية بإنقاصه وفي حال كان قرارها بالزيادة فإنه يجب أن يكون مستنداً إلى أسباب معللة ضمانة لحقوق المكلف ومنع اللجنة من التعسف في استخدام صلاحياتها.

في هذه الحالة (أي الزيادة) يحق للمكلف الحق في الطعن بقرارات لجنة الإدارة المالية أمام لجنة إعادة النظر.

[8]المادة28، قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003.

[9]آل فخري،بشار. مرجع سابق.

[10]التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام2003. م29.

وهنا نطرح السؤال التالي: لماذا لم يسمح المشرع للمكلف بالطعن أمام لجان الطعن وبالتالي فوّت عليه مرحلة من مراحل الطعن؟

يُعلل الأمر أن المشرع قد هدف من خلال ذلك إلى تقسيم العمل بين لجان الدوائر المالية ولجان الطعن، فوفقاً لقانون ضريبة الدخل(85 ) لعام 1949 كانت لجان الطعن تختص بالنظر في جمع التكاليف سواء المعترض عليها أو غير المعترض عليها ولكن عند صدور المرسوم ( 928 ) لعام 1968 المتعلق بضريبة الدخل في المادة / 6/ منه فقد أصبحت التكاليف غير المعترض عليها يتم عرضها على لجنة فرض الضريبة وبالتالي هو نوع من تقسيم العمل بين اللجنتين.

وبهذا الشكل نرى أن المشرع قد فوت المشرع على المكلف درجة من درجات الطعن وذلك لأن تشكيل هذه اللجان وصلاحياتها تختلف عن لجان الطعن وبالتالي فهي لا تتمتع بذات الضمانات التي توفرها لجان الطعن للمكلف وفي هذا بعد عن العدالة الضريبية.

**2- آثار الاعتراض**

كما ذكرنا سابقاً يحق للمكلف الاعتراض على التكليف المؤقت خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي التبليغ، وهنا يقوم المكلف بتقديم الاعتراض إلى الدوائر المالية المختصة على النحو الآتي:

أ -**أصول تقديم الاعتراض إلى الدوائر المالية:**

يجب أن يقدم الاعتراض من قبل المكلف مستكملاً الشروط الشكلية لتقديم الاعتراضات كأن يكون الاعتراض خطياً موقعاً من قبل المكلف أو ممثله القانوني،خلال 30 يوماً بدءاً من اليوم التالي للتبليغ وتسري هذه المهلة على الإدارة الضريبية أيضاً، حيث يجب أن تقدم اعتراضها خلال المهلة المذكورة، وتعتبر المهل من الصيغ الجوهرية التي ينبغي على المعترض أن يراعيها تحت طائلة فقدان حقه بالاعتراض بعدها.

إضافة إلى أنه يجب على المعترض أن يحدد عنواناً مختاراً عند تقديم الاعتراض للحد من إشكالات عدم الدقة في التبليغ، ويقع عبء إثبات التبليغ على عاتق الإدارة التي تحتفظ بإشعار الاستلام، وإذا كان الملف لا يحتوي على وثيقة تبليغ المكلف المعترض عليه، بل على إفادة المحضر تتضمن تاريخ التبليغ، فإن هذه الإفادة لوحدها لا التبليغ طالما أن الإدارة لم تبرز من الملف الإداري وثيقة التبليغ[11].

بعد أن يستكمل المكلف الشروط السابقة تحول الدوائر المالية الاعتراضات إلى اللجنة المختصة بالنظر في الاعتراض مشفوعة برأيها حول الاعتراض المقدم إليها من المكلف.

ب-**تعريف التظلم الإداري** : هو تقديم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قراراها الذي أحدث أضراراً بمركزه القانوني لكي تقوم بتعديله أو سحبه أو بعبارة أخرى عرض الفرد حالة على الإدارة طالباً منها إنصافه، وللتظلم الإداري أنواع: الأول هو التظلم الولائي: يتقدم به المتظلم إلى مصدر القرار المتظلَّم منه والثاني التظلم الرئاسي: يتقدم به إلى الرئيس الإداري لمصدر القرار المتظلَّم منه.

وينقسم التظلم من حيث اللجوء إليه من عدمه إلى تظلم وجوبي ومعناه يتعذر على الشخص تخطيه ويعد شرطاً للإفادة من الآليات القانونية الأخرى، وتظلم جوازي: يملك صاحب المصلحة الحق في سلوكه أو طرحه قبل سلوك أي طريق آخر يرسمه القانون دون أن تملك أي جهة إلزامه به.

والأصل في التظلم أنه جوازي ما لم ينص القانون على أن وجوبي لاعتبارات خاصة.

[11]المبشر، يحيى. *المنازعات الضريبية في القانون اللبناني*. دار الحسيني للطباعة والنشر، بيروت، 1994،ص303.

والتظلم في نطاق قانون الضريبة على الدخل جوازي ويمكن استنتاج ذلك من خلال نص المادة 28 من قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003، وللمكلفين أن يتظلموا من جميع القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية معرض تطبيق القانون الضريبي[12].

**3- دور الإدارة المالية في ضوء ضوابط التظلم:**

إن أهم دور تضطلع به الإدارة عندما يتظلم من قراراها هو إما أن تقبل التظلم فتعيد النظر في قراراها أو ترفضه، وفي كلتا الحالتين تتخذ قراراً إدارياً في القبول أو الرفض.

ويمكننا في ضوء ذلك أن نقيم دور الإدارة المالية في نطاق المرسوم 85 لعام 1949 والقانون الحالي وذلك حتى تتضح معالم الدور في نطاق تطوره التاريخي:

وفقاً للمادة(31) من المرسوم 85 لعام 1949المتعلق بالضريبة على الدخل تكلف الدوائر المالية المعترض بالقدوم إليها لمناقشته بالاستناد إلى نتيجة تدقيقها، يحرر نتيجة المناقشة في ضبط أصولي بالنقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى التوصل إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب العلاقة ويربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة فرض الضريبة لتقرر التكليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها.

إذا أسفرت المناقشة مع مراقب الدخل والمكلف عن قبول الأخير كل أو بعض التعديلات على الأرباح المصرح عنها في بياناته عدت هذه التعديلات جزءاً متمماً في بيانه أما البيانات المختلف عليها فيتم إحالتها إلى لجنة الفرض أو لجنة إعادة النظر وإذا ادعى المكلف أثناء المناقشة أن لديه وثائق تثبت وجهة نظره وتقديراته يتوجب عليه خلال 15 يوماً من انقضاء مهلة الاعتراض تقديم هذه الوثائق، وفي حال عدم الاتفاق بينها وبين المكلف تتولى الإدارة المالية إحالة الخلاف إلى لجنة فرض الضريبة أو لجنة إعادة النظر حسب الحال.

**من خلال ما تقدم نستطيع أن نستنتج:**

1-بأن دور الدوائر المالية هنا تقوم بدعوة المكلف لمناقشته حول اعتراضه وأخذ ملاحظاته في الحسبان، وأن تقدم ملاحظاتها له ثم تقوم بتعديل التكليف الضريبي للمكلف على ضوء هذه الملاحظات.

2-في حال عدم الاتفاق بينها وبين المكلف تتولى الإدارة المالية إحالة الخلاف إلى لجنة فرض الضريبة أو لجنة إعادة النظر حسب الحال، أي أن دورها يقتصر على تعديل التكليف وفق ما يتم الاتفاق عليه بينها وبين المكلف، دون أن يمتد ذلك إلى قبول الاعتراض أو رفضه فهي لا تملك صلاحية حسم الاعتراض، وإنما تقوم بتحويله إلى لجنة الفرض التي يكون القرار الإداري بالقبول أوال رفض من صلاحياتها.

أما بموجب القانون الحالي 24 لعام 2003فلا تملك الإدارة صلاحية إصدار قرار بقبول أو رفض الاعتراض وتنحصر مهمتها في تسهيل إجراءات الاعتراضات وتحويلها إلى اللجان المختصة، وبالتالي فإن دور الإدارة المالية قد غيب في ظل القانون 24 من حيث النظر في الاعتراضات المقدمة إليها وذلك كدور فعال في حل الخلافات بين الإدارة والمكلف على الرغم من إصدارها لهذه التكاليف والمنطق القانوني يقتضي أن تقوم هي بالنظر بهذه التكاليف المؤقتة المعترض عليها وذلك وفق آلية معينة ينظمها القانون على أن تتم بالمرونة والابتعاد عن الإجراءات الروتينية التي من شأنها الإضرار بمصلحة المكلف المعترض.

[12]النجار، إبراهيم.مرجع سابق.ص26

**المبحث الثاني**

**اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية**

تمر الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين بمرحلتين الأولى اعتراض بدائي يقدم إلى لجنة بدائية وهي لجنة الطعن (المطلب الأول)، والثانية اعتراض استئنافي يقدم إلى لجنة إعادة النظر (المطلب الثاني).

**المطلب الأول**

**لجنة الطعن**

تتولى الإدارة الضريبية تحديد قيمة الضريبة وفقاً لدخل المكلف، إلا أن المكلف قد لا يقبل بهذا التقدير فيرفضه والإدارة المالية قد تعتبر أن تقديرها صحيح ولا تقبل أن تغيره وفق اعتراض المكلف مما يخلق نزاعاً بين الإدارة والمكلف حول هذا التقدير.

**أولاً:تشكيل لجان الطعن وأسباب الاعتراض أمامها**

يختلف تشكيل لجان الطعن من ضريبة إلى أخرى وسنعرض تشكيلها بالنسبة لأهم أنواع الضرائب المباشرة.

**1 -بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية:**

تشكل اللجنة المختصة بنظر الاعتراضات المقدمة على ضريبة الأرباح الحقيقية بقرار من وزير المالية مما يلي[13]:

أ -مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه،رئيساً.

ب -ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف تتم تسميته من قبل وزير المالية من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة، عضواً.

ت -خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة، عضواً.

ث -يكون مراقب الدخل المختص مقرراً في اللجنة ولا يشترك في التصويت، عضواً.

**2 -أما بالنسبة لضريبة الدخل المقطوع:**

فإنه يتم نظر الاعتراضات على قرار لجنة التصنيف من قبل اللجنة الاستئنافية والتي تتشكل من[14]:

أ -موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة أو في المسائل الضريبية، بحيث لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات، رئيساً.

ب -موظف خبير من إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف، باقتراح منها حسب ما تحدده وزارة المالية، عضواً.

ج -ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاث مندوبين تقترحهم النقابة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية أو الجمعيات الخيرية.

وفي حال عدم وجودها أو عدم اقتراح ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمي 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.

وتشترك ضريبة الرواتب والأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مع ضريبة الأرباح الحقيقية بذات اللجنة المذكورة

[13]المادة29،قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003.

[14]المرسوم التشريعي 51 لعام 2005. المادة16.

**الضريبة على البيوع العقارية:**

يتم الاعتراض على الضريبة المفروضة على البيوع العقارية بموجب القانون 41 لعام 2005 والمرسوم التشريعي 52 لعام 2006 أمام لجان استئنافية تختص بالنظر بهذه الاعتراضات ويتم تشكيل هذه اللجان بقرار من وزير المالية وفق الآتي[15]:

أ –مدير المالية في مركز المحافظة أو مدير مال المنطقة حسب الحال، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض، رئيساً.

ب – موظف مالي من ذوي الخبرة، عضواً.

ج خبير يتم اختياره من قائمة المعتمدين لدى وزارة المالية ، عضواً.

و تجدر هنا الإشارة إلى أن اللجان الاستئنافية هي لجان تتولى النظر بالاعتراضات المقدمة إليها كدرجة أولى وقراراتها قطعية غير قابلة للطعن أمام أي لجنة، وبالتالي فإن تسمية المشرع لها بهذا الاسم ليس في مكانه وكان من الأفضل لو سميت بلجنة فرض الضريبة أو لجنة الطعن.

من خلال ما سبق نجد أن تشكيل لجان الطعن من قبل الموظفين التابعين لوزارة المالية، إضافة إلى تمثيل الجهات العامة ذات الصلة بالتكليف مما يجعل الإدارة المالية هي الخصم والحكم، مع ملاحظة غياب العنصر القضائي في تشكيل لجان الطعن، وبالتالي تم حرمان هذه اللجنة من الخبرة القانونية الضرورية لقيام اللجنة بعملها على أكمل وجه إضافة إلى ضمان الحياد، نظراً لما يتمتع به القضاء من نزاهة فضلاً على أن تمثيل القضاء في هذه اللجنة من شأنه زيادة الثقة بهذه اللجنة والقرارات المتخذة من قبلها.

ولم يحدد المشرع السوري أسباباً محددة تبرر الاعتراض على تكاليف الإدارة المالية، ولكن يمكن من خلال الفقرة (ب) من المادة ( 28) من القانون 24 لعام 2003 أن نستنتج بأن هذه الأسباب تتعلق بالتقديرات وبالتالي إن مجال الاعتراض يتعلق بالوقائع وليس القانون.

ومعنى ذلك أن محور الاعتراض هو تقدير الإدارة للوعاء والضريبة المتوجبة استناداً لهذا التقدير فلا يدخل في نطاق هذا الاعتراض مخالفة الإدارة للقانون وتطبيقه في تكليفها للمكلف، أي صحة التكليف والأساس القانوني للتكليف وهذا المعنى يستقى من الفقرة (ب) من المادة (28)، والتي ألزمت المعترض ببيان التقديرات التي يقبل بها ويؤكد نطاق الاعتراض، هذا أن صلاحية لجنة الطعن تنحصر فقط في تثبيت التكليف أو الزيادة أو الإنقاص منه ولا تصل إلى حد إعلان عدم قانونية التكليف.

**ثانياً:آلية عمل اللجنة وقراراتها:**

بعد أن يتم تبليغ المكلف تكليفه المؤقت يحق له الاعتراض عليه خلال مهلة ثلاثين يوماً بدءاً من اليوم التالي للإخبار الفردي وذلك إذا ما رأى أن التعديلات التي أدخلتها الدوائر المالية على الأرباح المصرح عنها في بيانه أو كان التكليف لا يتفق مع واقع قيوده وأعماله.

تنظر الدوائر المالية في استيفاء الاعتراض لشروطه الشكلية وبيان التقديرات التي يقبل بها وإذا لم يراعَ ذلك يترتب على لجنة الطعن أن تقرر رفض الاعتراض من حيث الشكل ويسقط حق المكلف باللجوء إلى بقية طرق المراجعة[16].

[15]المرسوم التشريعي 52 لعام 2006.م (4)

وقد أعطى المشرع الحق للمكلف أن يقدم الوثائق التي تثبت ادعائه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة الاعتراض.

تصدر اللجنة قراراها بأكثرية أصوات الحاضرين ويصدر قرار اللجنة إما بتثبيت التكليف وهذا يعني رد اعتراض المكلف وتصديق قرار الإدارة أو أن تقرر تعديل التكليف وذلك إما بالزيادة أو النقصان.

والقرار بالزيادة إنما يجافي مبدأ أن الطاعن لا يضار بطعنه وإن كانت تنصب في إطار تحديد المطرح الضريبي والضريبة بشكل صحيح وبغض النظر عن بعض المبادئ المسلم بها في أصول المحاكمات المدنية أو الإدارية إذ أن نص القانون ذلك يعني إعماله فللقانون الضريبي ذاتيته ولكن يجب أن لا تكون هذه الذاتية مسوغاً للظلم[17].

ولكن هل يجب على لجنة الطعن أن تعلل قراراتها؟

اللجنة غير ملزمة بتسبيب قراراتها لأن الأصل أن قراراتها صحيحة تستهدف تحقيق الصالح العام إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك[18].

ويستدل على ذلك من خلال القانون ( 24) لعام 2003 حيث نصت المادة ( 30) منه على أن اللجنة تقر التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاً فالتسبيب غير مفروض على لجنة الطعن كما هو بالنسبة للجان إعادة النظر.

ومما لا شك فيه أن التسبيب أمر مهم في القرار الإداري وخصوصاً أن عمل اللجنة ينبني على وثائق ومستندات وأقوال للمكلف، وغير ذلك مما يقتضي أن يبنى قرارها المرجح للزيادة أو النقصان على التعليل.

وهذا ما أكد عليه المشرع اللبناني الذي ألزم أن تكون قرارات اللجنة الإدارية المختصة خطية ومعللة، وفي ذلك ضمان لحقوق الإدارة والمكلف على حد سواء[19].

**المطلب الثاني**

**لجنة إعادة النظر**

قد يكون القرار الصادر عن لجنة الطعن مجافياً للمصلحة التي ابتغاها المعترض من تقديم اعتراضه (سواء كان المكلف أو الإدارة)، فقد يكون القرار الصادر عن لجنة الطعن متضمناً لزيادة التكاليف وفيه إضرار لمصالح المكلف، أو إنقاص التكليف، وفيه إضرار لمصالح الإدارة المالية أو أن يكون القرار قد أغفل نقاط جوهرية تضمنها الاعتراض.

لذلك فقط أعطى المشرع للمعترض أو المعترض عليه الحق في الطعن بالقرار الصادر عن لجنة الطعن أمام لجان استئنافية هي لجان إعادة النظر.

**أولاً:تشكيل لجنة إعادة النظر:**

تشكل لجنة إعادة النظر في وزارة المالية من[20]:

1 معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات، رئيساً.

2 قاضٍ بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل، عضواً.

---

[16]الحلاق، محمد.*الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية* . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية سوريا، المجلد 22 العدد الأول ،2006 من الصفحة 7 – 48 ، ص33.

[17]آل فخري،بشار. مرجع سابق.

[18]آل فخري،بشار. مرجع سابق.

[19]قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003. المادة48.

[20]قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003. المادة33.

3 -أحد المديرين في الإدارة المركزية، عضواً.

4 -ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير، عضواً.

5 -خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء التي تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة غير الخبير المسمى في لجان الطعن، عضواً.

6 -مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.

يجوز تعدد لجان إعادة النظر على أن يرأس كل من اللجان الإضافية مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية، ويتم تشكيلها بحسب تشكيل اللجنة الرئيسية، وعلى أن يمثل الجانب المالي في اللجنة موظف مالي بدرجة معاون مدير أو رئيس دائرة على الأقل ذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية.

إن لجان إعادة النظر في سوريا لا تحظى بثقة المكلف ولا تضمن حداً أدنى من الحيادية، فعلى الرغم من إدخال العنصر القضائي إلى تشكيل هذه اللجنة إلا أن هذا العنصر يبقى عضواً عادياً في حين أن رئاسة اللجنة، تعود إلى الإدارة المالية المختصة إضافة إلى أن الإدارة المالية المختصة لها الحق في التصويت وهي من تتولى تسمية بقية أعضاء اللجنة بالتالي تبقى الإدارة المالية المختصة هي الخصم والحكم في آن واحد.

**ثانياً:شروط الطعن أمام لجنة إعادة النظر وآلية عملها**

**1-شروط طلب إعادة النظر**

**أ -الشروط الشخصية (من يحق له الاعتراض):**

-المكلفون: يحق للمكلفين أن يطلبوا إعادة النظر بقرارات لجان الطعن والإدارة المالية وذلك في الأحوال التالية:

المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضاتهم كلياً أو جزئياً أو أجرت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة، والمكلفون الذين عدلت الإدارة المالية تكاليفهم المؤقتة وذلك بزيادتها.

الإدارة المالية: أجاز المشرع لها الطعن بقرارات لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر، حيث أن اعتراضات الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن يجب أن تسجل بشكل رسمي في سجل الوارد تحت رقم وتاريخ، إذأن حقها بالاعتراض يبدأ مع حق المكلف وبنفس الوقت أي منذ تاريخ تبلغ الإخبار الفردي إلى المكلف.

حيث يحق للإدارة المالية الاعتراض على قرارات لجنة الطعن في الحالات التي وردت في المادة 32 قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003:"1-عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

2-عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

3 -إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

4 -عندما يتخذ القرار بالأكثرية".

إضافة إلى أنه يمكن للدوائر المالية أن تطعن أو تعترض على التكاليف التي تثبتها الإدارة المالية أو تزيد منها التكاليف غير المعترض عليها وذلك في الحالات ذاتها التي يمكن أن تعترض فيها الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن وهذه الصلاحية في الطعن مستمدة من التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام 2003 ولم ترد في نص القانون المذكور.

**ب –الشروط الموضوعية (نطاق الاعتراض):**

لم يحدد المشرع أسباب محددة سواء بالنسبة للمكلف وللدوائر المالية للطعن أو الاعتراض على قرارات لجان الطعن ولكنه اختص الدوائر المالية مجالات يمكنها أن تطعن أو تعترض على قرارات لجان الطعن.

**–نطاق الاعتراض بالنسبة للمكلف:** كما أشرنا لم يحدد المشرع أسباباً، ولكن يمكن القول أن هذه الأسباب لا تعدو أن تكون هي الأسباب ذاتها التي عرضها المكلف على لجنة الطعن إذا كان طلب الاعتراض كلياً أو جزئياً أمام لجنة الطعن وهي تشمل وفقاً للقانون 24لعام 2003 اعتراضه على التقديرات التي يراها غير متوافقة مع فعاليته الاقتصادية.

ويمكن للمكلف أن يثير أسباباً جديدة لم تكن مثارة أمام لجنة الطعن إذ أن النص القانوني و تعليمات وزارة المالية لا يحظر ذلك[21].

**نطاق الاعتراض بالنسبة للإدارة المالية:**

أجاز المشرع للإدارة الضريبية أن تعترض على قرارات لجنة الطعن حيث يمكن لها أن تطعن بشكل أصلي أو تبعي وفقاً لاعتراض المكلف،ويلاحظ أن كثيراً من بلاغات وزارة المالية إلى الدوائر المالية تؤكد على ضرورة طلب إعادة النظر وعدم إهماله حرصاً على مصلحة الخزينة العامة.

وتتصل الإدارة المالية بطلبات الاعتراض المقدمة من المكلف من خلال طريقتين:

أولها عندما يقدم المكلف طعناً بقرار لجنة الطعن فإنه يقدمه إلى الإدارة المالية وهنا ينبغي أن ترسل الإدارة المالية طلب المكلف بالاعتراض إلى لجنة إعادة النظر مشفوعاً برأيها.

وثانيها أن تقدم الإدارة المالية طعناً بقرار لجنة الطعن ولا تكتفي بإبداء الرأي بطعن المكلف وهذا الطعن إما أن يكون أصيلاً مستقلاً عن طعن المكلف أو أن يقدم طعنها تبعاً لطعن المكلف وأيٌّ يكن الأمر فإن اعتراضات الدوائر المالية على قرارات لجنة الطعن يجب أن تسجل أسوة باعتراضات المكلفين في سجل الوارد، إذ أن حقها في الاعتراض يبدأ مع حق المكلف في الاعتراض وفي حال تقديمه خارج المهلة القانونية يتم رد الاعتراض شكلاً.

**ت –الشروط الإجرائية أو الشكلية أمام لجنة إعادة النظر:**

ويندرج تحت هذه الشروط شرطان أولهما يتعلق بالمهلة الزمنية: وتبدأ المهلة القانونية بالنسبة للمكلف والإدارة من تاريخ الإخبار الفردي الذي يتضمن خلاصة التكليف الفردي بقرار لجنة الطعن أو قرار لجنة الطعن أو قرار لجنة المالية وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر خلال هذه الفترة وهي 30 يوماً تبدأ من اليوم الذي يلي الإخبار الفردي انقلب قطعياً[22].

وينبغي على الإدارة المالية إذا ما طعنت أمام لجنة إعادة النظر أن تبلغ المكلف خطياً وأن تطلعه على تفصيلات وأسباب الاعتراض حتى يتمكن من إبداء رأيه في النقاط المعترض عليها من قبل هذه الدوائر، وثانيهما إلزام المكلف بأن يدفع مبلغاً تأمينياً مقداره 1000 ليرة سورية وفق للقانون 2003/24 تحت طائلة عدم النظر في هذا الطلب.

والسؤال الذي يطرح نفسه: هل العبرة لتاريخ الدفع الفعلي للتأمين أو لتاريخ تقييده في سجل الدولة؟

[21] آل فخري، بشار. مرجع سابق.

[22] التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل 24 لعام2003. المادة32 فقرة2.

ذهبت الهيئة العامة للجان إعادة النظر إلى أن العبرة هي لتاريخ التأدية الفعلية للمبلغ إلى صندوق الخزينة المختصة بمعنى أنه إذا حضر صاحب طلب إعادة النظر في آخر يوم من المهلة القانونية وأغلقت الخزينة العامة قيودها قبل نهاية الدوام الرسمي فقبلت التأمين دون قطع إيصال رسمي ثم حرر الإيصال في اليوم التالي وسجلت على خلفه أن صاحب العلاقة حضر قبل يوم ودفع التأمين وتأخر الإيصال إلى اليوم التالي فالعبرة هي ليوم الدفع بشهادة رسمية من الخزينة.

**2-آلية عمل اللجنة وقراراتها**

بعد أن يتم تقديم الاعتراض إلى الدوائر المالية يتم تسجيل ذلك في دفتر الاعتراض ويعطى المعترض إيصالا يذكر فيه تاريخ استلام الاعتراض نفسه وإذا ما كان المعترض الدوائر المالية فيترتب عليها أن تعلم المكلف بذلك وأن تسجل اعتراضها بصورة رسمية في دفتر الاعتراضات إلى لجنة إعادة النظر مشفوعة برأيها.

تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوى من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من أعضائها على الأقل منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ اللجنة قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين وفي حال تساوي الأصوات عند حضور أربعة من أعضائها يرجح صوت الرئيس.

ينبغي أن تفصل لجان إعادة النظر في النواحي الشكلية لطلب إعادة النظر وهي تقديم الاعتراض خلال المهلة القانونية ودفع التأمين حتى إذا ما تأكدت من توافر الشروط بحثت في الاعتراض موضوعاً وإلا ردته شكلاً.

تدقق اللجنة بطلبات إعادة النظر بالاستناد إلى اللوائح الخطية وإلى الوثائق الثبوتية ويجوز لها أن تقوم بإجراء تحقيقات إضافية أو أن تعين خبراء إما بقناعتها أو بطلب خطي من المكلف بشرط أن يدفع سلفة النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة وذلك لتمكين اللجنة من اتخاذ القرار الصحيح بهذا الشأن[23].

تتولى لجنة إعادة النظر الفصل في كافة الاعتراضات الموجهة لقرار لجنة الطعن المتعلقة بالوقائع والتقديرات وبالتالي يمكن أن يكون حكم اللجنة تخفيض التكليف عما هو مقرر بقرار لجنة الطعن أو زيادة التكليف ولا تستطيع الزيادة إلا في حال وجود طلب بإعادة النظر من قبل الدوائر المالية سواءً كان أصلياً أو تبعياً[24].

يصدر قرار اللجنة معللاً وشاملاً لكل النقاط المثارة ويعد قراراها قطعياً ما لم يقدم طلب تصحيح أو طعن أمام القضاء.

## الاستنتاجات و التوصيات:

تعرضت هذه الدراسة لتحديد ماهية المنازعة الضريبية، واللجان المختصة بنظر هذه المنازعات وفق أحكام التشريع الضريبي، وبينا دور الإدارة الضريبية واللجان في فض النزاع.

إلا أنه نجد أن لجان الطعن غير قادرة حسم النزاع، وأقصى ما تستطيع القيام به هو إما تثبيت المبلغ الضريبي أو الزيادة دون الحسم، وبالتالي يكون دورها محدوداً ولم يحقق الغاية التي أوجدت من أجله هذه اللجان، ألا وهي حل أكبر عدد ممكن من النزاعات التي تعرض أمامها قبل عرضها على القضاء المختص.

إضافة إلى أن المشرع السوري يعمل على ترحيل المنازعة في المرحلة الإدارية من الدوائر المالية إلى لجان الطعن ثم إلى لجان إعادة النظر ثم إلى القضاء مكتفياً بدور ضئيل للجنة ومغيباً لدورٍ يجب أن يكون لها، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل لمجموعة من النتائج والمقترحات :

[23]القانون 24 لعام 2003. المادة35 فقرة أ.
[24]آل فخري، بشار. مرجع سابق.

## النتائج والمناقشة:

1 -لم تعط اللجان الإدارية الصلاحية المطلقة في حل المنازعة الضريبة مما أدى إلى قصور في دورها الذي وجدت من أجله وهو حل المنازعات الضريبية قبل الوصول إلى القضاء .

2 -وجود قصور في تشكيل اللجان الإدارية إذ أنها تقتصر على ممثلين عن الإدارة الأمر الذي يجعلها الخصم والحكم بنفس الوقت .

3 -عدم وضع الاعتراض أما اللجان الإدارية شرط للإدعاء أمام القضاء المختص الأمر الذي يخول المكلف بتقديم اعتراض أمام الجنة المختصة ورفع إدعاء أمام القضاء في ذات الوقت وهذا مضيعة للوقت والجهد والمال.

**المقترحات :**

1 -تعديل التشريع الضريبي القائم، وتوحيد القوانين الضريبية وتعديلاتها في قانون موحد يتلافى الثغور الموجودة في التشريع الحالي وتعديلاته .

2 -إعادة النظر بتشكيل اللجان وإضافة عنصر قضائي حيادي، وممثل عن المكلف مما يضمن حيادية اللجنة.

3 -أعداد كوادر بشرية مؤهلة ومدربة تختص بالعمل الضريبي .

4 -إنشاء محاكم خاصة تضم كوادر مؤهلة وخبيرة بالعمل الضريبي لفض المنازعات الضريبية.

5 -الاطلاع على تجارب الدول الأخرى في مجال فض المنازعات الضريبية والإفادة منها.

## المراجع:


**الكتب المتخصصة:**

1 -الصديق، رمضان. *إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية* . دار النهضة، القاهرة، 2006، 348.

2 -الوفا، عبد الباسط. *المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005*. دار النهضة العربية، القاهرة، 2006- 2007، 238.

3 -النجار، إبراهيم. *نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية*.الإسكندرية، 2008، 170.

4 -المبشر، يحيى. *المنازعات الضريبية في القانون اللبناني*. دار الحسيني للطباعة والنشر، بيروت، 1994، 438.

**المقالات والمحاضرات:**

1 -الحلاق، محمد. *الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية* . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 22، العدد الأول، 2006، من الصفحة7-48.

2 -آل فخري، بشار. *محاضرة لطلاب ماجستير العلوم الإدارية والمالية في جامعة دمشق* . 2010، غير منشورة.

**القوانين والقرارات:**

1 -قانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003، الخاص بالنظام الضريبي في الجمهورية العربية السورية.

2 -القانون رقم 41 لعام 2005، المتعلق بضريبة البيوع العقارية في الجمهورية العربية السورية.

3 -القرار رقم 126 لعام 1961، الصادر عن وزير المالية السوري.

**4** -التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل 24 لعام 2003.