مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية

**اسم المقال:** مدى ذاتية إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية
**اسم الكاتب:** هلال جمعه الكريان، يوسف فندي شباط
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/library/10349
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/22 16:44 +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 (2) – 2025: 118-134

Damascus University Journal of Legal Sciences
Vol 5 (2) -2025: 118-134

# مدى ذاتية إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

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

[*1] طالب دكتوراه، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق.
helal.alkryan@damascusuniversity.edu.sy

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

## الملخص:

لاتزال إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية بطيئة للغاية في نطاق القضاء الإداري السوري بما لا يتناسب مع طبيعة هذه المنازعات، لكون المنازعات الضريبية تستند إلى نصوص قانونية لها ذاتية خاصة.

وقد اتجهت بعض التشريعات الضريبية كالتشريع الضريبي العُماني إلى إصدار إجراءات للفصل في المنازعات الضريبية على وجه السرعة وتجنب الشكليات وطول الإجراءات وتعقيدها لضمان تحقيق استقرار أوضاع المكلفين المالية، ورعاية مصالح الخزينة العامة، فضلاً عن إحاطة تلك الإجراءات بنوع من السرية حفاظاً على سمعة المكلف أمام الغير.

وفي هذا الإطار لم يراع المشرع السوري ذاتية إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية لجهة الطبيعة الخاصة لتلك المنازعات وذاتية القانون الضريبي، وإنما اعتبرها كباقي المنازعات الإدارية.

لذلك آثرنا لتوضيح ذاتية إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية، وتطرقنا في المبحث الثاني للحديث عن خصائص إجراءات التقاضي في تلك المنازعات.

**الكلمات المفتاحية:** المنازعات الضريبية، القانون الضريبي، إجراءات التقاضي، المكلف، الإدارة الضريبية.

**تاريخ الايداع: 2022/9/28**
**تاريخ القبول: 2022/11/1**

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



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

# The extent of the subjectivity of litigation procedures in tax disputes

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

[1]* PhD student, Department of Public Law, Faculty of Law, University of Damascus.
helal.alkryan@damascusuniversity.edu.sy

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

**Received**: 28/9/2022
**Accepted**: 1/11/2022

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

## Abstract:

Litigation procedures in tax disputes are still very slow within the Syrian administrative judiciary, which is not commensurate with the nature of these disputes, because tax disputes are based on legal texts that have their own subjective nature.

Some tax legislations, such as the Omani tax legislation, have tended to issue procedures to settle tax disputes quickly and to avoid formalities and the length and complexity of procedures to ensure the stability of the financial situation of taxpayers, and to take care of the interests of the public treasury. In addition to covering these procedures with a kind of confidentiality in order to preserve the reputation of the taxpayer in front of others.

In this context, the Syrian legislator did not take into account the subjectivity of litigation procedures in tax disputes in terms of the special nature of those disputes and the subjectivity of the tax law, but rather considered them as other administrative disputes.

Therefore, we preferred to clarify the subjectivity of litigation procedures in tax disputes by dividing this study into two sections. In the first section, we dealt with the special nature of tax disputes, and in the second section we talked about the characteristics of litigation procedures in those disputes.

**Key Words:** Tax Disputes, Tax Law,Litigation Procedures, Taxpayer, Tax Administration.

## المقدمة:

لا يوجد في القوانين ما يثير اهتمام الناس أفراداً وجماعات أكثر من القوانين الضريبية، وذلك لارتباطها المباشر بالحياة المعيشية، وقد تضافرت مجموعة من العوامل ساهمت في خلق خصوصية لهذه القوانين مثل: زيادة واجبات الدولة وزيادة فرض الضرائب وارتفاع نسب التضخم النقدي، وازدياد كلفة المعيشة، وانخفاض القوة الشرائية للنقود.

وتنشأ المنازعة الضريبية نتيجة الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف بمناسبة قيامها بالوظائف التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر.

وتتميز المنازعات الضريبية بخصائص معينة تتأتى لكون أن الدولة تدخل طرفاً فيها بصفتها سلطة عامة تمتلك صلاحيات واسعة ومن ثم فإن المراكز القانونية لأطراف هذه المنازعة غير متكافئة أو غير متساوية.

وتختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى الإدارية لجهة الخصوم، فالخصوم هم الإدارة الضريبية والمكلف فقط، ولا يجوز رفع الدعوى في الطعن الضريبي ضد اللجان التي أصدرت القرار المطعون فيه (لكل صاحب مصلحة التدخل في الدعوى الإدارية على عكس الطعون الضريبية التي لا يجوز فيها قبول تدخل الغير).

**إشكالية البحث:** تظهر إشكالية هذا البحث من خلال طرح جملة من التساؤلات:

1- ما هي المنازعة الضريبية وماهي طبيعتها الخاصة التي تميزها عن غيرها من المنازعات؟

2- ماهي خصائص إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية؟

3- هل راع المشرع السوري خصائص المنازعة الضريبية عندما حدد قواعد النظر فيها؟

4- هل تنسجم إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية المقررة لدى المشرع السوري مع طبيعتها الخاصة؟

## هدف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح مفهوم المنازعة الضريبية وتحديد طبيعتها الخاصة التي تميزها عن غيرها من المنازعات، وتسليط الضوء على إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية لجهة السرعة والسرية ولناحية أن تلك الإجراءات لا توقف تنفيذ التكليف الضريبي.

## منهج البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي من خلال تسليط الضوء على الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية، وتوضيح طبيعة الخصومة في تلك المنازعات وبيان خصائص إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية لجهة السرعة والسرية في تلك الإجراءات التي أُقرت في معظم التشريعات لصالح المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء.

## أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث باعتبار أن مقتضى إحداث القضاء المختص بنظر القضايا الضريبية هو الوصول إلى الحق الذي يسعى المدعي لحمايته من خلال رفع الدعوى، ولكون إطالة إجراءات التقاضي تعد في حقيقة الأمر إجحافاً بحق طرفي العلاقة الضريبية، وهدراً لأموالهم، ولمّا كانت العلانية في تلك الإجراءات قد تؤدي إلى معرفة المركز المالي للمكلف وبالتالي تؤثراً سلباً على العمل التجاري له، بات من الأهمية بمكان تسليط الضوء على ذاتية إجراءات التقاضي بهدف منحها ذاتية خاصة مستمدة من ذاتية القانون الضريبي.

## خطة البحث:

سنقسم هذه الدراسة إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية، ونتطرق في المبحث الثاني إلى خصائص إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية

## المبحث الأول:

## الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية:

مما لا شك فيه أن دعوى المنازعة الضريبية تحكمها مجموعة من المقتضيات القانونية التي تجعلها تتمتع بوضعية متميزة لما توفره من حماية لحقوق المكلفين الخاضعين للضريبة من الأخطاء التي قد تقع فيها الإدارة الضريبية[1].

وتختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات لجهة طبيعة أطرافها، باعتبار أن أحد هذه الأطراف هي الدولة بما لها من سلطة وسيادة في مواجهة الطرف الآخر (المكلف)، ومن حيث طبيعة الخصومة، على اعتبار أنها خصومة موضوعية، واشتراط المشرع على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى الطعن القضائي.

وبناء على ما تقدم سنتحدث في المطلب الأول عن الخصومة في المنازعة الضريبية ونتطرق في المطلب الثاني إلى التظلم الإداري في المنازعة الضريبية.

## المطلب الأول:

## الخصومة في المنازعة الضريبية:

المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تكون الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية طرفاً فيها إذا تعلقت هذه المنازعة بحصر دافعي الضريبة وربط الضريبة عليهم وتحصيلها منهم وذلك بحسب ما ينص عليه التشريع الضريبي.[2]

كما يقصد بالمنازعات الضريبية تلك الطعون التي تقدم لطعن بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية بمناسبة تطبيقها لأحكام القوانين الضريبية والتي تنظر أمام الجهة الإدارية أو القضائية التي أسند إليها صلاحية الفصل في هذه المنازعات[3].

ولمّا كانت الدولة طرفاً في النزاع الضريبي، لذا اعتبرها بعض الفقهاء منازعة إدارية، وبالتالي نادوا بتطبيق القانون الإداري عليها. فربط الضرائب غالباً ما يكون بقرار إداري، والسلطات الإدارية في مزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة، سواء في المجال الإداري أو في المجال الضريبي، وبباعث من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون[4].لذا سنتحدث عن طبيعة الخصومة في المنازعة الضريبية في الفرع الأول ونتطرق للحديث عن أطراف تلك المنازعة في الفرع الثاني.

---

[1] انظر الموقع الإلكتروني بعنوان" مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية"، بتاريخ 2022/9/1 الساعة الثانية ظهراً. Http://www.droitetentreprise.com

[2] د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص22.

[3] انظر الموقع الإلكتروني بعنوان" الطعن بقرار ضريبة الدخل "، بتاريخ 2022/8/15 الساعة العاشرة صباحاً.

Http://www.dara lthaqafa.com.

[4] د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990، ص21

## الفرع الأول:

## طبيعة الخصومة في المنازعة الضريبية:

يرى البعض أن الخصومة في المنازعة الضريبية ذات طبيعة موضوعية بينما اعتبرها البعض الآخر بأنها ذات طبيعة خاصة.

**أولاً: الخصومة الضريبية ذات طبيعة موضوعية:**

تعد الخصومة في المنازعات الضريبية خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم، وليست خصومة شخصية ملكاً للمتقاضين يسيرونها وفق مصالحهم، كما هو الحال في إطار القانون الخاص.[5]

وتشير الخصومة الموضوعية إلى وقوع اعتداء على مركز قانوني عام من خلال قرار معيب أصدرته الجهة الإدارية ومن ثم فإن الدعوى توجه إلى القرار الاداري كدعوى الإلغاء[6].

ويندرج القضاء الضريبي ضمن القضاء الموضوعي، استناداً إلى أن المكلف يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي، وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن[7].

ولمّا كانت الخصومة في المنازعات الضريبية خصومة موضوعية مردها إلى قاعدة المشروعية ومبدأ سيادة القانون[8]، يكون دور القضاء رقابة نشاط الإدارة الضريبية ومدى احترامها المشروعية والقوانين النافذة، حيث يدور النزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة.

ومهمة القاضي الضريبي تفوق مهمة قاضي المشروعية، فهو يملك ليس فقط إلغاء قرار ربط الضريبة، بل وتعديل التقديرات وتخفيض أو زيادة مبلغ الضريبة، وله في الاستئناف إعادة ربط ضريبة ألغاها قاضي أول درجة، فالقضاء الضريبي في الحقيقة يعلو قضاء المشروعية[9].

وقد استقر الفقه على أن الدعوى الضريبية يملكها القاضي، فهو الذي يسيرها ويوجهها بغية إنزال قاعدة المشروعية على تصرفات الهيئات العامة، ودور القاضي يتضمن البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقاً سليماً على المنازعات المعروضة أمامه، وطلب المكلف زيادة الضريبة وتخفيضها لا يمكن تبريره إلا على أساس أن ربط الضريبة قد تم بالمخالفة للقانون الموضوعي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها، وحتى لو استند المكلف إلى اعتبارات شخصية، فإن ذلك يكون دائماً حسب القواعد التي ينص عليها القانون الموضوعي.

**ثانياً: الخصومة الضريبية ذات طبيعة خاصة:**

أعطت بعض التشريعات الضريبية المنازعات الضريبية طبيعة قانونيه خاصة، مستمده من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلاليته لما له من ذاتيه كاملة.

---

5 رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، 2004، ص23.

6 د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الثالث، الجزء الثاني، عام 2017، ص118.

7 زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع السابق، ص 51

8 محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مكتبة وطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، 1998، ص 53

9 زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع السابق، ص.16

وتتلاقى في المنازعات الضريبية طبيعة المختلطة مكونة من عناصر الخصومة الشخصية مع عناصر الخصومة الموضوعية، فيدور جانب منها حول المشروعية قرار فرض الضريبة أو حول صحة تقدير الايرادات الخاضعة لها، ويدور من جانب آخر حول استرداد المبالغ التي دفعها المكلف زيادة عما هو مستحق عليه قانوناً وغيرها من المنازعات مما يبرز في بعضها العناصر الشخصية للخصومة[10].

ويرى البعض أن المنازعات الضريبية ذات سمة موضوعية تمتزج بعنصر آخر ألا وهو الطبيعة الفنية وقد تكون الطبيعة الفنية طاغيه على الطبيعة الموضوعية، مما يتطلب خبرات قضائية ممتزجة بخبرات متخصصة بأسباب المنازعات الضريبية وطبيعتها ونتائجها على المكلف والخزينة العامة على حد سواء[11].

**وتأسيساً على ما سبق يتضح أن الخصومة في المنازعة الضريبية ذات طبيعة خاصة بمعنى أن المكلف يرى أن هناك اعتداء على مركزه القانوني لجهة صحة قرار التكليف الضريبي الصادر بحقه ويعتقد أنه ما تم فرضه بحقه هو زيادة عما يستحقه قانوناً.**

**الفرع الثاني:**

**أطراف الخصومة في المنازعة الضريبية:**

إن المكلف والإدارة الضريبية هما أطراف المنازعة الضريبية، وهما يمثلان مصلحتين متباينتين، حيث إن مصلحة المكلف هي فردية أو شخصية، في حين أن مصلحة الإدارة مصلحه عامة تتمثل في حماية الايرادات الضريبية. وإن تحقيق التوازن بين هاتين المصلحتين المتعارضتين يوفر الحماية للمكلف وأيضاً يرفد الخزائن العامة بالأموال اللازمة واستخدام هذه الأموال في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها من الأهداف.

وتختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية التي تنظرها المحاكم العادية، باختلاف طبيعة أطراف الدعوى الضريبية، حيث إن أحد أطراف الدعوى الضريبية هي الإدارة الضريبية وباعتبارها أحد أجهزة الدولة، فإنها تتمتع بسلطات عامة تستمدها من سلطة الدولة وسيادتها، وبهذا تكون المنازعة الضريبية بين طرفين غير متكافئين .والإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية، وهي سلطات وامتيازات بقصد تمكينها من حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة[12].

وأهم هذه السلطات والامتيازات، تقرير امتياز الحكومة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، وإتباع إجراءات الحجز الإداري، والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والمحررات والبيانات الخاصة بالهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد، ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات المكلفين، كما أنها تتمتع بحق توقيع جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخي في تحصيلها.

[10] د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص119.

[11] د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص119.

[12] عطية، قدري نقولا :ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، ،1960ص121

بينما الطرف الآخر المكلف وهو المدعي في أغلب المنازعات الضريبية، أي أن عبء الإثبات يتحمله المكلف وليس الإدارة الضريبية بالرغم من أنها الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية.

**وتأسيساً على ما سبق يتبين أن الإدارة الضريبية تتمتع بالسلطات والامتيازات التي تقررها لها القوانين والأنظمة النافذة وذلك لإنجاز المهمة الموكلة إليها وهي تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف والمحافظة على حقوق الدولة المالية أما المكلف بالضريبة فهو صاحب المركز الأضعف في العلاقة الضريبية، لذلك كانت تلك العلاقة غير متكافئة بين طرفيها وهذا ما أعطى ذاتية خاصة للمنازعة الضريبية.**

**المطلب الثاني:**

**التظلم الإداري في المنازعة الضريبية:**

في حال حدوث خلاف بين المكلف وبين مأمور التقدير على الضريبة المقدرة، يتوجب عليه أن يعترض على هذا التقدير أولاً إلى الجهة الإدارية نفسها مصدرة القرار. وهذا الاعتراض هو التظلم الإداري، ولتوضيح ماهية هذا التظلم سنتحدث بداية عن مفهومه ومن ثم عن مسوغات اعتباره وجوبياً في المنازعات الضريبية.

**الفرع الأول:**

**مفهوم التظلم الإداري في المنازعات الضريبية:**

يقصد بالاعتراض الإداري في مجال ربط الضرائب على الدخل تلك المنازعات التي ترفع أمام هيئات الاعتراض بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات الإدارية أو القانونية أو المحاسبية التي يتمخض عنها ربط الضريبة على الدخل[13].

وفرضت معظم التشريعات الضريبية[14] في مختلف الدول على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء.

إلا أن المشرع السوري لم يشترط تقديم التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء الإداري حيث أجاز للمكلف رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري دون أن يلزمه بالاعتراض أمام الإدارة مصدرة القرار أو أمام هيئات الاعتراض المحدثة من أجل النظر بالمنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية.

**الفرع الثاني:**

**مسوغات اعتبار التظلم الإداري شرطاً وجوبياً في المنازعات الضريبية**

اعتمدت معظم التشريعات الضريبية التظلم الإداري كشرط وجوبي للجوء إلى القضاء المختص للنظر في المنازعة الضريبية وذلك لعدة أسباب وهي وفق الآتي:

1) أن تقدير الضريبة يصدر عن الإدارة الضريبية التي تقوم بربط الضريبة على المكلف، وبما أن هذا القرار يصدر عن الإدارة الضريبة، باعتبارها أحد أجهزة الإدارة العامة، فهي أحق من غيرها في مراجعة قرارها وتصحيحه أولاً، قبل أن يكون عرضة للنقض من قبل الجهة القضائية

[13] سليم حتاملة، الاعتراض الإداري في تقدير الضريبة على الدخل، مجلة الميزان للدراسات الإسلامية والقانونية، جامعة العلوم الإسلامية والعالمية، عمان المجلد الثاني، العدد الثاني، 2015، ص256

[14] من هذه التشريعات، التشريع الضريبي الأردني راجع في ذلك المادة 33 من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لعام 2014.

2) السرعة في تحصيل حق الخزينة من الضريبة المستحقة، وعدم إرجاء ذلك، فإجراءات التقاضي ومهما كانت سريعة فإنها تحتاج إلى وقت قد يطول، نظراً لطبيعة تلك الإجراءات مما يؤدي إلى تأخير توريد الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة.

3) أن الإدارة الضريبية وبسبب طبيعة عملها فهي أكثر اطلاعا على وضع المكلف، وعلى النشاط الاقتصادي وما يحققه المكلف من دخل، فهي أكثر التصاقاً بالمكلف، كما أنها تتمتع بالتخصص في الأمور الفنية بشؤون الضرائب، وذلك بسبب الخبرة التي اكتسبتها مع مرور الوقت وتعدد المشاكل وملفات المكلفين، مما يعطيها القدرة على حل المشاكل التي تثور بينها وبين المكلفين.

4) لكي لا تزدحم المحاكم بالمنازعات الضريبية التي ترفع إليها، مما يؤدي إلى وقوع عبء كبير على الجهاز القضائي، كما أن الطعن الإداري يؤدي إلى تخفيف العبء على المكلف أيضاً، لأن اللجوء إلى القضاء يتطلب رسوم استئناف وأتعاب محاماة وأحياناً مصاريف خبير.

5) لم يشأ المشرع الضريبي أن يجعل العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية– وهي علاقة مستمرة بحكم استقرار النشاط أو تتابع الواقعة المنشئة للضريبة– علاقة تقاضٍ تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسها، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين المكلف على تحديد وعاء الضريبة، بما يحقق نوعاً من الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية15.

6) استقرت أحكام المحاكم على اعتبار أن عدم سلوك طريق الطعن الإداري أولاً قبل اللجوء إلى القضاء يؤدي إلى رد الاستئناف شكلاً، "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبل أن يعترض على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون، لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف[16]."

وبعض التشريعات الضريبية ذهبت إلى أبعد من ذلك حيث اقتصر الاعتراض فيها على الطعون الإدارية فقط، ولم تعطِ جهة القضاء صلاحية النظر في مثل هذه الطعون، كما هو الحال في العراق، ومثال ذلك أحكام المادة/25/من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم113 لعام 1982 حيث قضت بأنه "يجوز للمكلف أن يستأنف قرار رد الاعتراض الصادر عن السلطة المالية المختصة، وذلك بتقديم هذا الاستئناف لدى إحدى لجان التدقيق"، وتعتبر القرارات التي تصدرها لجان التدقيق قطعية[17] ولا تقبل أي طعن إداري وقضائي.

**لما تقدم يبدو أن التظلم الإداري هو طريق وجوبي في بعض التشريعات الضريبية إلا أنه في سورية هو طريق جوازي، ولما كان الالتزام بهذا الطريق ينتج عنه آثار إيجابية وعلى نواحي مختلفة فإننا نرى أن يعتمد المشرع السوري الاعتراض الإداري كطريق وجوبي قبل اللجوء إلى القضاء على اعتبار أنه ينسجم مع بعض خصائص إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية ويواكب الذاتية الخاصة لتلك الإجراءات لجهة السرعة في فصل النزاع وهذا ما ترنو إليه أغلب التشريعات الضريبية على اعتبار أن التطويل في إجراءات تلك المنازعات يفضي إلى العدالة البطيئة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية.**

[15] سعد، محيي محمد :**الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، مرجع السابق، ص134.

[16] تمييز حقوق رقم ( 85/168، ) ص( 1156)عام.1985.

[17] وهذا ما نصت عليه المادة /40/ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لعام 1982 "تكون قرارات اللجان المشكلة بموجب المادة السابعة والثلاثين من هذا القانون قطعية".

## المبحث الثاني:

## خصائص إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية:

تتميز إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات بالسرعة والسرية وذلك حفاظاً على أسرار المكلف ومركزه المالي، فطبيعة العمل التجاري ووجود المنافسة الذي يسيطر عادة على هذه الأعمال، يتطلبان السرية وأن تكون بعيدة عن علم ومتناول الغير كما تتميز تلك الإجراءات باللجوء إلى وسائل خاصة للإثبات فيها حيث لا يجوز اللجوء إلى الشهادة واليمين كأدلة إلا في أضيق الحدود على خلاف ما هو قائم في المنازعات الأخرى.

وعلى أساس ما تقدم سنتحدث في المطلب الأول عن السرعة والسرية في المنازعات الضريبية وفي المطلب الثاني عن الصبغة الكتابية في إجراءات التقاضي وفي المطلب الثالث عن خاصية أن تلك الإجراءات لا توقف تنفيذ التكليف الضريبي.

### المطلب الأول:

### السرعة والسرية في إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية:

يترتب على التطويل في إجراءات المنازعات الضريبية أضرار متعددة وآثار مختلفة سواء على الإدارة الضريبية أو المكلف بأداء الضريبة، فالخزينة العامة تتحمل تكاليف إضافية لمواجهة النفقات المتزايدة التي تتطلبها الإجراءات المختلفة للمنازعات الضريبية، كذلك المكلف يبقى في حالة عدم استقرار لحين صدور قرار مبرم يبين وضعه لجهة الضريبة المفروضة عليه.

#### الفرع الأول:

#### سرية الجلسات:

تعد السرية من السمات الأساسية لإجراءات التقاضي الضريبي، فالأصل كقاعدة دستورية أن تتم المحاكمة أو المرافعة علنية إلا إذا رأت المحكمة أن تكون سرية مراعاة للنظام العام أو حفاظاً على الآداب العامة[18].

وتتطلب الطعون الضريبية، وعلى الأخص المتعلقة بضرائب الدخل، أن تنظر في جلسة سرية للمحافظة على أسرار المكلفين منعاً للإضرار بهم، بحيث تسمع كافة الاستئنافات مرافعة بصورة غير علنية إلا إذا أمرت المحكمة بخلاف ذلك[19].

وفي هذا المقام قضت محكمة النقض المصرية بأن" الدعاوى الضريبية التي ترفع من المكلف أو عليه جواز نظرها في جلسة سرية[20].

وذهب في هذا الاتجاه المشرع اللبناني حيث تجري المحاكمة الضريبيّة أمام لجان الاعتراضات على الضرائب والرسوم وأمام مجلس شورى الدولة بصورة غير علنيّة وتلزم اللجنة بسرّية المذكرات، قبل جلسة إصدار الحكم. وان عدم علنيّة المحاكمات في المنازعات الضريبيّة أمر تقتضيه طبيعة هذه المنازعات التي تتعلّق بالمهن وأسرارها.

---

[18] جهادسعيد الخصاونة، المالية العامةوالتشريعالضريبيوتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريعالأردني،المرجعسابق، ص433.

19 زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص8.

[20] مراد، عبد الفتاح :التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة، ط الأولى، جمهورية مصر العربية، الهيئة القومية لدار الكتب والوثائق المصرية، ص308

إلا أن المشرع السوري لم يراع هذه الخاصية لإجراءات التقاضي، حيث قضى قانون مجلس الدولة رقم 32 لعام 2019 بأن تكون جلسات المحاكمة علنية[21].

وذهب في هذا الاتجاه المشرع الأردني حيث قضت المادة 42 الفقرة /هـ/ من قانون ضريبة الدخل رقم 34 لعام 2014 وتعديلاته بأن تجري المحاكمة لدى المحكمة بصورة علنية إلا إذا أمرت المحكمة خلاف ذلك، وتعطى الدعاوى والطلبات المنظورة أمامها صفة الاستعجال.

كما أجاز المشرع الضريبي الأردني لهيئة الاعتراض حق طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض كما لها الاستماع لأي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بالقرار المعترض عليه[22].

ولا تقتصر السرية على إجراءات التقاضي وجلسات المحاكمة فقط، بل فرض المشرع كذلك على كل موظف من موظفي الضرائب الالتزام بالسرية، والمحافظة على أسرار المكلفين التي يطلع عليها بحكم عمله، وأن عدم الالتزام بذلك يعرضه للمساءلة القانونية، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً[23].

**واستناداً لما تقدم يمكن القول إن السرية في نظر الدعوى قررت لمصلحة المكلف حفاظاً على أسراره ومركزه المالي، فطبيعة العمل التجاري، ووجود المنافسة التي تؤثر على هذه الأعمال يتطلبان السرية.**

**لذا نرى أنه بات حريّ بالمشرع السوري أن يضمّن مشروع قانون ضريبة الدخل أحكاماً تتعلق بنظر الدعوى سراً، حفاظاً على أسرار المكلف ومنعاً من إهدار مصلحته.**

## الفرع الثاني: السرعة في إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية:

ينطوي التأخير في تحصيل الضريبة على تخفيض في القيمة الحقيقية للضريبة خاصة إذا كان اقتصاد الدولة يعاني من مشاكل تضخم، أو كان سعر الفائدة على الودائع النقدية يفوق غرامات التأخير التي ينص عليها القانون الضريبي. وهو ما يمكن أن يدفع بعض المكلفين لمنازعة الدولة في الضريبة تحت أي مبرر لتحقيق إثراء غير مشروع من وراء الضريبة المستحقة عليهم[24].

كل ذلك لا شك في أنه يتعارض مع قاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة التي تعد إحدى القواعد التي يسترشد بها المشرع عند صياغته للنظام الضريبي في الدولة.[25] لذا أصبحت السرعة من أهم خصائص إجراءات التقاضي الضريبية نظراً لتعلقها بأوضاع

---

[21] نصت المادة 32 الفقرة 1 من قانون مجلس الدولة رقم 32لعام 2019 على ما يلي" يجوز لرئيس المحكمة أن يطلب إلى أطراف الدعوى أو إلى المفوض ما يراه لازماً من إيضاحات وتكون جلسات المحاكمة علنية.

[22] انظر المادة 32 الفقرة /و/ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لعام 2014 وتعديلاته

[23] زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص 9.

[24] د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص24

[25] من المعروف أن آدم سميث كان من أوائل من وضعوا القواعد التي تقوم عليها الضريبة وذلك في كتابه: (ثروة الأمم) حيث لخصها في أربعة قواعد: 1- قاعدة العدالة أو المساواة : وتعني أن يقوم رعايا الدولة بالإسهام في نفقات الدولة وفقاً لمقدراتهم وحجم دخولهم. 2- قاعدة اليقين: وفقاً لها يجب أن تكون الضريبة المقررة واضحة لا غموض في مقدارها ومواعيد أدائها والجزاءات المترتبة على عدم أدائها.3- قاعدة الملاءمة في الدفع وتقضي هذه القاعدة بأن تكون أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين من حيث مواعيد وطرق وإجراءات تحصيلها.3- قاعدة الاقتصاد في التحصيل وتقضي بأن تقوم الدولة بتحصيل الضريبة بأقل التكاليف الممكنة. للمزيد من التقاضي حول هذه القواعد انظر - Adam smith: An Inquiry into the Nature and causes of the Wealth of Nations. Publi shed by Harriman House, UK ,2007,pp, 535-537.

مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تحتمل الإرجاء، وذلك لأهمية الضرائب، ودورها الذي تلعبه كعنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تستخدمها لتغطية نفقاتها، فيجب حصولها على حقها من الضرائب بأسرع وقت.

ويتميز عمل القاضي الضريبي أثناء نظر الخصومة بضرورة إنهائها والفصل فيها على وجه السرعة وتجنب الشكليات وطول الإجراءات وتعقيدها لضمان تحقيق استقرار في أوضاع المكلفين في أسرع وقت من جهة، ورعاية مصالح الخزينة العامة من جهة أخرى، ولكن مع هذا يجوز التأخير لأسباب معقولة.

ونصت بعض التشريعات الضريبية[26] على أن يتم نظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة، لتقصير أمد المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، رعاية لصالح الخزينة العامة وسعياً لاستقرار الأوضاع المالية للمكلفين على أسس سليمة[27] وضرورة الإسراع في إنهاء المنازعة الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمد النزاع إلى العدالة البطيئة التي تضر بمراكز المكلفين الضريبية[28]

ويبقى المركز القانوني والمالي للمكلف بأداء الضريبة غير مستقر نتيجة التطويل في إجراءات المنازعة الضريبية، يضاف إلى ذلك ما يهدره المكلف من وقت في متابعة إجراءات الفصل فيها وما يخسره من نفقات تستقطعها هذه الإجراءات إضافة إلى الآثار النفسية والاقتصادية المترتبة على عدم معرفته بمقدار الضريبة التي سيقوم بأدائها عند انقضاء هذه المنازعة وما يلحق بسمعته التجارية من آثار تترتب على طول مدة هذه الإجراءات[29].

وفي هذا الإطار قضى المشرع العُماني في المادة 174 من قانون الضريبة رقم 28 لعام 2009 بأن على المحاكم أن تفصل في الدعاوى الضريبية على وجه الاستعجال.

أما في التشريع الضريبي السوري فلا يوجد أحكام تفيد بالالتزام بالسرعة في فصل المنازعات الضريبية على الرغم من الأهمية الاقتصادية والقضائية لهذه الخاصية التي تتميز بها النزاعات الضريبية لجهة فوات المنفعة على الخزينة العامة نتيجة التطويل بإجراءات التقاضي وعدم استقرار المكلف من الناحيتين النفسية والمالية مما يؤثر سلباً على إحجام المكلفين عن اللجوء إلى محاكم القضاء الإداري المختصة في نظر النزاعات الضريبية وبالتالي تزيد نسب التهرب الضريبي وعدم الالتزام بدفع الضرائب ولاسيما في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي تعيشها سورية نتيجة فرض العقوبات الاقتصادية الظالمة عليها.

**وتأسيساً على ما سبق يتضح أن النظر في القضايا الضريبة بالسرعة الممكنة من قبل المحكمة هو لمصلحة المكلف لضمان تحقيق استقرار في أوضاعه المالية والاقتصادية، ولمصلحة الخزينة العامة لتأمين الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، فيجب حصولها على حقها من الضرائب بأسرع وقت.**

[26] من هذه التشريعات، التشريع الضريبي العماني، والتشريع الضريبي اليمني.

[27] زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص 8

[28] محيي محمد سعد الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مرجع سابق، ص135

[29] محمد عوض الحزوري. المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، القاهرة، دار النهضة العربية، عام 2012، ص43.

## المطلب الثاني:

## إجراءات التقاضي ذات صبغة كتابية:

تعد أصول المحاكمة الضريبيّة هي في الأصل خطّية، بمعنى أن المراجعة وكل ما يبنى عليها من لوائح يجب أن تكون كلها خطّية[30]، وأن القاضي الضريبي لا يأخذ بعين الاعتبار إلاّ المستندات الخطّية المرفقة بالملف. وهذا يعني أيضاً أن لا جلسات علنّية ولا مرافعات شفهّية أمام القاضي الضريبي بعكس ما هي عليه الحال في بعض مراحل أصول المحاكمات المدنّية[31].

تسمح الصبغة الكتابية لإجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية بدراسة الدعوى جدياً بالتفصيل والتعمق، وقد ترتب على الالتزام بها في معرض المنازعة أن أصبحت الدفاتر المحاسبية والمستندات الكتابية هي الوسيلة الأهم للإثبات في القانون الضريبي مع استبعاد شهادة الشهود واليمين[32].

ولقد ذهب المشرع السوري إلى أبعد من مجرد إلزام المكلفين بمسك الحسابات، بأن اشترط لإجراء تنزيل المصاريف والنفقات التي تكبدها المكلف في سبيل الإنتاج، أن يكون قد أمسك الحسابات بدقة وأبرزها للإدارة الضريبية، وإلا فلن يتم الاعتراف بهذه المصاريف والنفقات واقتطاعها من الدخل 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 ....".

**استناداً لما تقدم فإنه يتبين أن المشرع الضريبي السوري من خلال إلزامه للمكلف بإثبات التكاليف والخسائر بموجب مستندات وثائق محاسبية فإنه أخذ بذاتية إجراءات التقاضي لجهة الصبغة الكتابية للإثبات.**

ولم تقتصر الصبغة الكتابية على التصرفات الصادرة عن المكلف، بل تجاوزتها لتشمل كل ما يصدر عن الإدارة الضريبية بخصوص ربط الضريبة أو تعديلها، فأوجب المشرع أن يكون ذلك بإشعارات أو مذكرات خطية، ترسل إلى المكلف ولا يجوز أن تتم شفهياً، ومثال ذلك، قرار الإدارة الضريبية بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، يجب أن يكون بمذكرة خطية ترسل إلى المكلف، وبدون ذلك لا يعتبر أنه بلغ، ولا تبدأ مدة التقادم للطعن القضائي بالسريان إلا من تاريخ تبليغ المكلف هذه المذكرة الخطية.

**بناء على ما سبق نرى أن الصبغة الكتابية للأدلة المقبولة في الميدان الضريبي سواء من المكلف أو الإدارة الضريبية هي ذاتية تتميز بها المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات فهي لا تقبل الأدلة الشفهية كالشهادة واليمين وإنما يجب أن تكون محررة بوثائق ومستندات عادية أو رسمية كالإقرار الضريبي أو الدفاتر التجارية أو الخبرة الفنية.**

## المطلب الثالث:

## إجراءات التقاضي لا توقف تنفيذ التكليف:

تتميز إجراءات التقاضي الضريبي بأنها لا توقف تنفيذ التكليف المتضمن الدين الضريبي على اعتبار أن الضرائب من أهم الموارد للخزينة العامة.

---

[30] Le juge fiscal, Robert Hertzog, Economia 1988 p: 59 .

31 القاضي ميراي داود، القضاء الإداري والتنازع الضريبي، المعهد الوطني للإدارة، بيروت، 2019 ص147

[32] د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص 8

ولمّا كانت الضرائب من أهم موارد الخزينة، فإنه يجب أن تُحصّل على النحو المقدر في إيرادات الدولة وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها[33].

وأجازت التشريعات في المنازعات الإدارية للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ مؤقتاً، إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها

وهذا استثناء عن الأصل في تلك المنازعات المتمثل بأن الطعن القضائي لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الإداري موضوع النزاع[34].

أما في المنازعات الضريبية فإن اللجوء إلى المحكمة المختصة للطعن في مقدار الضريبة لا يوقف استحقاق الضريبة، وذلك أخذاً بالقاعدة المعمول بها في مجال تحصيل الضريبة **والتي** مقتضاها (ادفع ثم استرد) وبذلك لا يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ قرار ربط الضريبة مؤقتاً، لأن من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها (فلا يترتب على رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف إيقاف استحقاق الضرائب.

وفي هذا الإطار سمح المشرع السوري للمكلف بالضريبة الادعاء بوقف التنفيذ القرار المطعون فيه، حيث يقدم المكلف طلب وقف التنفيذ على أمواله إلى جانب ادعائه بالبحث بأساس تكليفه بالضريبة، كما هو الحال في أي منازعة إدارية.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 21 من قانون مجلس الدولة رقم 32 لعام 2019 نجد أنه لا يترتب على رفع الدعوى إلى 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:**[35]

1-**جدية الطلب:** أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى

**2-حدوث نتائج عن تنفيذ قرار التكليف يتعذر تداركها فيما بعد.**

وفي حال توافر هذين الشرطين تنظر المحكمة مباشرةً كأي قضاء خصومة في هذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه.

وعلى المستوى العملي فإن محكمة القضاء الإداري في سورية غالباً ما تصدر قرار بوقف التنفيذ لمدة شهرين[36] ويجوز تمديد هذه المدة لمدة شهرين آخرين، ويكون قرار وقف التنفيذ قابلاً للطعن أمام المحكمة العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور القرار، 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[37].

وقد سار وفق هذا النهج المشرع اللبناني حيث قضى في المادة 66 من قانون الإجراءات الضريبية رقم 44 لعام 2008 بأن يوقف مؤقتاً تنفيذ الإجراءات المتعلقة بقرار التحصيل الجبري في حال اعتراض المكلف على قرار التكليف المستند إليه التحصيل الجبري وفقاً لأحكام المادة 97 وما يليها من هذا القانون وذلك لحين تبلغ المكلف القرار النهائي المبرم الصادر بشأن هذا الاعتراض.

---

[33] عطية، قدري نقولا :ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص 43

34 محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مرجع سابق، ص43

[35] د. منى الإدلبي، الدعوى الضريبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011، ص45.

[36] انظر قرار محكمة القضاء الإداري السورية رقم 15/م/6 تاريخ 2021، سجلات مكتبة مجلس الدولة السوري، المكتب الفني.

[37] قرار المحكمة الإدارية العليا السورية رقم 448/ع/3 الصادر بتاريخ2020/11/1 سجلات مكتبة مجلس الدولة ، المكتب الفني.

**وهنا لا نؤيد ما ذهب إليه المشرع السوري عندما سمح للقضاء الإداري وقف تنفيذ قرار الإدارة الضريبية، لأن المنازعات الضريبية تستقل بذاتية خاصة عن المنازعات الإدارية الأخرى، ومن ملامح هذه الذاتية استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره على اعتبار أن الضرائب من أهم موارد الخزينة العامة، وبالتالي يجب أن تُحصّل على النحو المقدر في إيرادات الدولة وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها وأعبائها المالية. وهذا يقودنا إلى القول إن القضاء الإداري في سورية ينظر إلى المنازعة الضريبية كغيرها من المنازعات الإدارية، كدعاوى شؤون العاملين ودعاوى العقود الإدارية ولم يعطِ للمنازعات الضريبية الخصوصية التي تتمتع بها والمستمدة من ذاتية القانون الضريبي، لذا بات حري بالمشرع السوري إحداث قضاء ضريبي متخصص ينظر إلى المنازعات الضريبية وفق الطبيعة الخاصة لها وفي إطار ذاتية القانون الضريبي.**

## خاتمة:

أنهينا هذا الدراسة بعد تسليط الضوء على الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية في المبحث الأول وانتقلنا لتوضيح خصائص إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية في المبحث الثاني من خلال توضيح خصائص السرعة والسرية في تلك الإجراءات والحديث عن الصبغة الكتابية لها وأنها لا توقف تنفيذ التكليف الضريبي، وتوصلنا إلى جملة من النتائج والمقترحات.

## أولاً: النتائج:

1) تمتاز المنازعات الضريبية بطبيعة خاصة لجهة الخصومة فيها ولناحية أطراف المنازعة كما تتجلى هذه الخصوصية باشتراط الطعن الإداري قبل اللجوء إلى القضاء الضريبي واستحقاق الدين الضريبي رغم استمرار المنازعة الضريبية فيها.
2) تتميز إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية بالسرعة والسرية كما تتميز باستخدام وسائل إثبات خاصة تستبعد الشهادة واليمين وتعتمد بشكل أساس على الخبرة الفنية والإقرار الضريبي والمستندات والدفاتر التجارية.
3) لم يراع المشرع الضريبي السوري خصوصية للمنازعة الضريبية–رغم ذاتية القانون الضريبي والطبيعة الخاصة للعلاقة الضريبية لجهة خصائص السرية والسرعة في إجراءات التقاضي الأمر الذي أدى إلى ضياع حقوق الخزينة العامة لاستمرار المنازعات لوقت طويل (العدالة البطيئة) كما أنه من الممكن أن يصدر قرار من المحكمة بوقف تنفيذ القرار المتضمن التكليف الضريبي وبالتالي يؤدي إلى عدم استقرار المكلف من الناحيتين المالية والنفسية نتيجة استمرار النزاع لفترات طويلة.
4) أدى تطبيق أحكام قانون البينات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم/359/ لعام 1947 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.
5) راعى المشرع الضريبي السوري خصوصية للمنازعات الضريبية لجهة الصبغة الكتابية لوسائل الإثبات في تلك المنازعات، واستقر القضاء السوري على استبعاد الشهادة واليمين من وسائل الإثبات المعمول بها أثناء نظر المنازعات الضريبية.

## ثانياً: المقترحات:

1) العمل على إصدار قانون خاص بإجراءات التقاضي الضريبي يتضمن أحكاماً تتناسب مع طبيعة المنازعة الضريبية كما هو عليه الحال في الأردن ومصر ولبنان.
2) النص في القانون المقترح على وجوب تقديم التظلم الإداري قبل اللجوء إلى القضاء لكي لا تزدحم المحاكم بالمنازعات الضريبية التي ترفع إليها، مما يؤدي إلى وقوع عبء كبير على الجهاز القضائي ولأن الإدارة الضريبية وبسبب طبيعة عملها فهي أكثر اطلاعاً على وضع المكلف، وعلى النشاط الاقتصادي وما يحققه المكلف من دخل، فهي أكثر التصاقاً بالمكلف، كما أن ذلك يفيد بعدة أمور منها السرعة في تحصيل حق الخزينة من الضريبة المستحقة.
3) تضمين التشريع الضريبي السوري أحكاماً تفيد بالسرعة والسرية أثناء الفصل في الدعوى الضريبية على غرار بعض التشريعات العربية كالتشريع العُماني والتشريع اليمني.
4) إلغاء صلاحية محكمة القضاء الإداري بوقف تنفيذ القرار المتضمن التكليف الضريبي انسجاماً مع طبيعة المنازعات الضريبية لكون أن الضرائب تعد من أهم موارد الخزينة، وبالتالي يجب أن تُحصّل على النحو المقدر في إيرادات الدولة وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها المتزايدة.

**التمويل:**

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

## المراجع:


1. د. بسام حمد الطراونة، وملحم باسم محمد، شرح القانون التجاري، مبادئ القانون التجاري، ط 5، عمان، الأردن، دار المسيرة، 2014.
2. د. جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الاردني، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، 1999.
3. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، أصول محاسبتها في الأردن، زهران للنشر والتوزيع، 1992.
4. د. رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
5. د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990.
6. د. شريف أحمد، بعلوشة، إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، ط1، الجيزة، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2016.
7. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في اجتهاد مجلس الدولة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2010.
8. محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مكتبة وطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، 1998.
9. د. مفلح عواد القضاة، البيّنات في المواد المدنية والتجارية، دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع، عام 2008.
10. Adam smith: An Inquiry into the Nature and causes of the Wealth of Nations. Publi shed by Harriman House, UK ,2007,.
11. Le juge fiscal, Robert Hertzog, Economia 1988 .
12. عطية، قدري نقولا: ذاتية القانون الضريبي، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، مصر، 196.
13. محمد عوض الحزوري، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، (دراسة مقارنة) أطروحة دكتوراه، القاهرة، دار النهضة العربية، عام 2012.
14. د. محمد علوم محمد، التقاضي الضريبي كضمانة دستورية للمكلف بدفع الضريبة، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الثالث، الجزء الثاني، عام 2017.
15. د. منى الإدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة دمشق، عام 2011.
16. الموقع الإلكتروني بعنوان" الطعن بقرار ضريبة الدخل "، بتاريخ 2022/8/15 الساعة العاشرة صباحاً. Http://www.dara lthaqafa.com
17. الموقع الإلكتروني بعنوان" مسطرة التقاضي في المنازعات الضريبية"، بتاريخ 2022/9/1 الساعة الثانية ظهراً. Http://www.droitetentreprise.com
18. قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته.
19. قانون مجلس الدولة السوري رقم 32 لعام 2019.
20. قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم /44/ لعام 2008
21. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لعام 2014 وتعديلاته.
22. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لعام 1982.