

تطور اختصاص مجلس الدولة السوري

في فض المنازعات الضريبية

طالب الدكتوراه : سليمان عزيز الفندي

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة دمشق

إشراف الدكتورة: منى إدلبي

المخلص

اللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين , فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاه المكلفين , و المشرع السوري قرر أحقية المكلفين باللجوء إلى القضاء المختص في حال تعرضهم لتعسف أو ظلم من قبل الإدارة الضريبية, وقد كان النظر في هذه المنازعات الضريبية بداية قائماً على توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والإداري , ثم تطور اختصاص مجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية بصدور القانون رقم (1) لعام 1993 الذي ميز بين المنازعة المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف و المنازعة المتعلقة بمقدار التكليف الضريبي في تحديد الاختصاص و استمر هذا التطور في اختصاصات مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية من خلال اجتهادات المحكمة الإدارية العليا حتى صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 حيث انعقد لمجلس الدولة الاختصاص الشامل للقضاء الإداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة وفقاً لأحكام القانون (32) لعام 2019.

Abstract

Resorting to judiciary is one of the most important assurances to the subject of taxation , It acquires judicial control over the department of taxation when imposing taxes and guarantees the rights .

Syrian laws gave the subject of taxation the right to resort judiciary in case of injustice or tyranny by the taxes department .

Previously , handling these tax surcharges was distributed , according to specialization , between normal and administrative judiciary. Then , the council of state specialization evolved in handling those tax surcharges by the procure of law no.1 year 1993, which separated the surcharges connected to legal basis of taxing from the one connected to tax value , to determine the specialization.

This evolving continued through the discretions of the high administrative court till the procure of the current council state law no. 32 year 2019 , in which , the state council gave full specialization for administrative judiciary the right to look into final tax surcharge appeal procedures , including final consumption taxes and common costs according to the law no. 32 .

- المقدمة .

الرقابة القضائية هي أهم رقابة عرفها القانون في تاريخه الطويل ، فهي ركن ركين من أركان الدولة بلا منازع¹، واللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين ، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاههم ، كما أن الضرائب بمختلف أنواعها وعلى الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية . لذلك حاولت بعض التشريعات الضريبية حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها، لتخفيف العبء عن القضاء، غير أن المكلف يجد في القضاء ضمانات لحقوقه، ويشعر بالاطمئنان والعدالة، لأن الإدارة قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، لذلك نصت التشريعات الضريبية على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في المنازعات الضريبية²، كما قرر المشرع السوري أحقية المكلفين باللجوء إلى القضاء المختص في حال تعرضهم لتعسف أو ظلم من قبل الإدارة الضريبية .

و في هذا البحث سنتحدث عن صلاحية القضاء بجهتيه (العادي و الإداري) و تنازع الاختصاص بينهما في التصدي للقرارات المخالفة الصادرة عن الدوائر المالية قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 موضحين المنازعة الضريبية أمام القضاء العادي والقضاء الإداري مع التمييز بين مرحلتين ، مرحلة ما قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و مرحلة ما بعد صدور القانون المذكور ، في حين نتناول بعد ذلك تحديد الاختصاص القضائي للنظر في المنازعات الضريبية مبينين الاتجاه السابق لمجلس الدولة في تحديد اختصاصه بالمنازعات المتعلقة بالأساس القانوني ، ثم نبين الاتجاه اللاحق الذي وسع فيه مجلس الدولة من اختصاصه ليشمل المنازعات الضريبية المتعلقة في البحث بالمقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف ، و من ثم انعقاد الاختصاص الشامل للقضاء الإداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية

1 - عبد الإله الخاني ، القانون الإداري علما و عملا و مقارنا ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، لا يوجد دار نشر و سنة نشر ، ص 176 .

2 - د. محمد الحلاق ، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21 ، العدد الثاني ، 2005 ، ص 7 .

في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة.

- مشكلة البحث :

كان توزيع الاختصاص سابقاً للبت في المنازعات الضريبية بين القضاء العادي و الإداري ينعكس سلباً على مصالح المكلفين و عدم استقرار المراكز القانونية لهم , ومن هنا تبرز إشكالية البحث حيث كان لا بد من توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية (وهي القضاء الإداري طبعاً) بدلاً من التنازع عليها بين القضاء العادي و الإداري, و قد تطور اتجاه مجلس الدولة السوري في بحث المنازعة الضريبية واختصاصه بالبت فيها كونه لم يرى وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي وهو "القاضي الإداري" و قد كانت النتيجة الطبيعية لهذا التطور صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019.

- أهمية البحث و مبرراته:

تبرز أهمية البحث من خلال تبيان حالة التنازع بين القضاء العادي و الإداري للبت في المنازعات الضريبية قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 مع التمييز بين مرحلتين , مرحلة ما قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و مرحلة ما بعد صدور القانون المذكور , و من ثم توضيح اتجاه مجلس الدولة في توسيع اختصاصه و صولا لانعقاد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في نظر الطعون بالقرارات النهائية في منازعات الضرائب و الرسوم.

- أهداف البحث :

اللجوء للطريق القضائي يعتبر من أهم الضمانات للمكلفين , فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة عند ممارستها لنشاطها بفرض الضرائب على المكلفين و يضمن حقوقها تجاههم , كما أن الضرائب بمختلف أنواعها و على الأخص الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين

المكلفين والإدارة الضريبية، لذلك فإن هذا البحث يهدف لبيان تطور موقف مجلس الدولة بالعمل على توسيع اختصاصه للنظر في المنازعات الضريبية من البحث في الأساس القانوني للتكليف الضريبي ليشمل النظر بالمقدار الضريبي ، على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة ، و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة .

- منهجية البحث :

تم الاعتماد على المنهجين التاريخي والتحليلي ، وذلك باستعراض التطور التشريعي للنصوص المتعلقة بالمنازعة الضريبية والتحليل لهذه النصوص من خلال دراسة بعض التطبيقات العملية لهذه النصوص في ضوء اجتهادات محكمة النقض و المحكمة الإدارية العليا وتطور اتجاه مجلس الدولة حتى صدور القانون الحالي للمجلس رقم (32) لعام 2019.

المطلب الأول _ تنازع الاختصاص بين القضاء العادي و الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019:

مرت المنازعة الضريبية بمرحلة تنازع فيها الاختصاص مابين القضاء العادي و الإداري للتصدي للقرارات المخالفة الصادرة عن الدوائر المالية و ذلك قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 و تطور هذا التنازع من مرحلة قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 و انتقل إلى مرحلة لاحقة للقانون المذكور على النحو الذي سنبينه وفق الآتي :

الفرع الأول :اختصاص القضاء العادي في المنازعات الضريبية قبل صدور القانون رقم (32) لعام 2019 :

كانت قرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي النازرة بمنازعات الضرائب و الرسوم يطعن فيها إلى مجلس شورى الدولة قبل إلغائه ، و بعد إلغائه في مطلع عام 1951 أصبح يطعن بهذه القرارات بالنقض أمام محكمة النقض ، التي انحصرت صلاحياتها في التحقيق عما إذا كانت الأحكام القانونية المتعلقة في كيفية تعيين الضريبة روعيت بحذافيرها أم لا ، أما المسائل المتعلقة بأساس طرح الضريبة و مقدارها فليست من

صلاحياتها , ثم إن الحكم الصادر عنها لا يتضمن إلا أمرين : إما تصديق القرار المطعون فيه , أو نقضه و إعادته إلى مصدره¹.

و استمر الحال على ما هو عليه حتى صدور قانون مجلس الدولة السابق رقم (55) لعام 1959 حيث حددت صلاحيات القضاء العادي في المنازعات الضريبية وفق مرحلتين و هما :

أولاً - صلاحيات القضاء العادي بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :

بعد صدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 أصبح مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري مختصاً للنظر بالطعون المقدمة إليه في منازعات الضرائب والرسوم , وذلك بموجب البند السابع من المادة الثامنة , والتي علق تطبيقها بموجب المادة الثانية من قانون مجلس الدولة إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً نظر هذه المنازعات². لذلك استند مجلس الدولة في ممارسة اختصاصه إلى البند السادس من المادة المذكورة التي تتعلق بإلغاء القرارات الإدارية النهائية وفقاً للشروط المبينة لدعوى الإلغاء , وعلى ذلك عد القضاء العادي مختصاً بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم باستثناء الحالات المحققة لشروط دعوى الإلغاء , فتكون من اختصاص القضاء الإداري , ومن ذلك ما ورد في قرار لمحكمة النقض صدر عام 1964 و مما جاء فيه : " إذا كان الإدعاء اعتراضاً على اختصاص الدوائر المالية بفرض الضريبة فالمرجع فيه القضاء الإداري , أما إذا كان على دفع ضريبة غير مستحقة أو سقوطها بالتقادم فهو من اختصاص القضاء العادي"³. وقد صدرت الكثير من الاجتهادات التي تؤكد ما سبق ومنها قرار محكمة النقض الذي يتضمن ما يلي : " القضاء العادي هو المختص عند المطالبة بضريبة سبق إعفاء المكلف منها انقضت بأحد أسباب الانقضاء"⁴.

1 - د. عدنان العجلاني - القضاء الإداري - مطبعة جامعة دمشق - 1959 - ص 148 .

2 - غالبية عز الدين حمدان , المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , عام 2002 , ص 44.

3 - قرار محكمة النقض السورية رقم / 490 / أساس / 316 / - مجلة المحامون لعام 1964 - اجتهاد - ص 46 .

4 - قرار محكمة النقض السورية رقم / 534 / أساس / 606 / - مجلة المحامون لعام 1968 - اجتهاد - ص 5 .

أما بالنسبة للمنازعة حول مقدار فرض الضريبة فيرجع أمر تحديد جهة الاختصاص القضائي للنظر بهذه المنازعة إلى قانون الضريبة ذاته و مع ذلك غالباً ما تكون اللجان البدائية و الاستئنافية لكل ضريبة هي المختصة بالنظر بالمقدار و قد تعددت الاجتهادات القضائية في هذا المجال , ومنها القرار الصادر عن محكمة الاستئناف المدنية الثانية بدمشق والمتضمن ما يلي : "المنازعة على توجب الضريبة أو عدمه من اختصاص القضاء العادي , وعلى مقدارها من اختصاص اللجان البدائية و الاستئنافية"¹.

و هذا ما قضت به محكمة النقض أيضاً في قرارها الذي يتضمن : "المنازعة حول ترتب ضريبة ريع العقارات أو عدم ترتبها من اختصاص القضاء العادي , أما المنازعة حول مقدارها فمن اختصاص اللجان المنصوص عليها"² . و تأكيداً على أن الاختصاص في النظر بقانونية التكليف ليس من اختصاص اللجان المالية صدر الحكم التالي عن الغرفة المدنية الثانية لمحكمة النقض و الذي جاء فيه : "إن التظلم من مقدار الضريبة يقدم إلى مرجعه القانوني و هو اللجان المالية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل , وهذا التظلم لا يعني بالضرورة التسليم بقانونية التكليف الضريبي بحسبان أن هذه اللجان المذكورة غير مختصة بنظر هذا الوجه من النزاع , و إذا تصدت له فليس لقرارها المشوب بتجاوز الاختصاص الوظيفي حجية أمام القضاء العادي ذي الولاية العامة الذي تتعقد له ولاية النظر في النزاع المتعلق بعدم أحقية فرض الضريبة أساساً و ابتداء"³ . و قد استقر اجتهاد محكمة النقض على اختصاص القضاء العادي بالنظر في هذه المنازعات وهذا ما نجده في قرارها الآتي الذي جاء فيه " إن القضاء العادي هو المرجع المختص بنظر النزاع الدائر حول انقضاء التزام المكلف بالضريبة من وفاء أو تقادم , وليس لقرارات لجان الضرائب حجية أمام القضاء العادي فيما تجاوزت اختصاصها"⁴ . ولا بد من الإشارة إلى أن هذه المبادئ العامة كانت تطبق في جميع منازعات الضرائب والرسوم إذا ما انعقد الاختصاص للقضاء العادي فكانت القرارات الصادرة عن محاكم القضاء العادي تخضع

1 - قرار محكمة الاستئناف المدنية الثانية بدمشق رقم /9/ أساس /233/- مجلة المحامون لعام 1965 - العدد الثالث - ص 107.

2 - قرار محكمة النقض السورية رقم /3034/ أساس /1434/- مجلة المحامون لعام 1976 / اجتهاد/ ص 4 .

3 - قرار غرفة البداية المدنية الثانية رقم /84/506/, قضية /2558/ لعام 1984 , منشور في العدد العاشر لمجلة المحامون عام 1984 , صفحة 1143 .

4 - قرار محكمة النقض رقم /15/ تاريخ 1977/6/27 , منشور في مجلة المحامون , صفحة 26 .

لطرق المراجعة و أصولها المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات من حيث خضوعها للطعن بالاستئناف ومن ثم بالنقض . وهو ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا في حكمها الآتي و الذي جاء فيه : " يخرج عن اختصاص المحكمة الإدارية العليا النظر في الطعون التي تستهدف الأحكام الموضوعية الصادرة عن محاكم البداية المدنية قبل القانون رقم (1) لعام 1993 في منازعات الضرائب والرسوم"¹.

ثانياً - **صلاحيات القضاء العادي بنظر منازعات الضرائب والرسوم بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :**

بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993 تم إنهاء العمل بالمقطع الأخير من المادة الثانية من القانون رقم (55) لعام 1959 - بشأن تعليق اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم إلى ما بعد صدور قانون الإجراءات الخاصة به - و نص في مادته الثانية على اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف . أما بالنسبة للدعاوى التي كانت منظورة أمام محاكم القضاء العادي عند صدور القانون رقم (1) لعام 1993 تم ردها إن لم تكن قد اقترنت بحكم قطعي , وتسري عليها أحكام المادة الثانية من هذا القانون². وأجاز لمن ردت دعواه بناء على الفقرة السابقة أن يرفع دعواه أمام القضاء الإداري دون استيفاء أي رسم خلال مدة ستين يوماً من تاريخ نفاذ هذا القانون, و بذلك فإنه يستفيد من قرار وقف التنفيذ الذي استحصل عليه من القضاء العادي , و إلا يعتبر مفعول هذا القرار منتهياً بانتهاء هذه المدة³. ومن ملاحظة مواد هذا القانون , نجد أنه جعل الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هي مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري إلا أن القانون رقم (1) لعام 1993 وفي المادة الرابعة الفقرة (ج) جعل ولاية مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في الفصل بمنازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف تتناول المنازعات التي يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم (1/8) أساس /1013/ - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتتها المحكمة الإدارية العليا لعام 1994 - ص 539.

2 - المادة الثالثة من القانون رقم (1) لعام 1993 .

3 - المادة الرابعة من القانون رقم (1) لعام 1993.

ليرة سورية ، وجعل محكمة البداية المدنية في كل محافظة تتولى صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للمنازعات التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية و ذلك لحين إحداث محاكم القضاء الإداري في المحافظات .وقد تعددت الاجتهادات في هذا المجال ومنه ما ورد في قرار لمحكمة النقض متضمناً ما يلي : " إن منازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مائة ألف ليرة سورية هي حالياً من اختصاص محاكم البداية المدنية"¹.

وقد جاء في قرار للمحكمة الإدارية العليا ما يلي : " ينعقد الاختصاص لمحكمة البداية المدنية للنظر في الدعوى التي يكون الرسم المكلف به المدعي فيها يقل عن مائة ألف ليرة سورية.....إن المعول في تحديد ولاية كل من القضاء الإداري و محكمة البداية المدنية في صدد منازعات الضرائب و الرسوم هو مبلغ الدعوى و ليس مقدار التكاليف الضريبي السنوي"². ويتبين لنا من هذا الاجتهاد أن المقصود بالمبلغ الذي يستند إليه في تحديد الاختصاص هو مبلغ الدعوى وليس التكاليف السنوي وبالتالي قد يكون مبلغ الدعوى شاملاً لتكاليف الضريبة لعدة سنوات . ومن الضروري الإشارة إلى أن وجود محكمة القضاء الإداري بدمشق لا يمنع محكمة البداية المدنية من ممارسة اختصاصها كمحكمة قضاء إداري للنظر في منازعات الضرائب والرسوم فيما لم يتجاوز مبلغ الدعوى مائة ألف ليرة سورية وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية العليا في قرارها: "إن محاكم البداية بدمشق شأنها شأن بقية محاكم البداية المدنية في سائر المحافظات تختص بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغها عن مائة ألف ليرة سورية ولا يغير ذلك وجود محكمة القضاء الإداري فيها"³. وباعتبار أن محاكم البداية المدنية في المحافظات تتولى اختصاصات محكمة القضاء الإداري ، فالقرارات التي تصدرها تخضع للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال مهلة ثلاثين يوماً ، و ذلك وفقاً للشروط و الأسس الخاضعة لها هذه القرارات لتقديمها أمام محكمة الاستئناف⁴.

1 - قرار محكمة النقض السورية رقم /77/ أساس/1997 - مجلة المحامون لعام 1999 - ص 517.
2 - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا لعام 1998 - ص 64- القرار رقم (1/89) في الطعن رقم (1205) لعام 1998 .
3 - قرار /64/ أساس /300/ - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الادارية العليا لعام 1959 - ص 45 .
4 - المادة (2/ج/4) من القانون رقم (1) لعام 1993 .

الفرع الثاني : اختصاص القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور القانون (32) لعام 2019:

بصدور قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 , و الذي يعد حجر الزاوية في بحث الاختصاص القضائي في النظر بالمنازعات المتعلقة بالضرائب , بينت المادة الثامنة في الفصل الثاني من القانون المذكور في فقرتها السابعة الولاية لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب , و هذا الاختصاص مر بمرحلتين و ذلك وفق الآتي :

أولاً - صلاحيات القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية قبل صدور القانون رقم (1) لعام 1993 :

إن الحكم باختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب وفقاً لقانون مجلس الدولة رقم (55) ورد مطلقاً , حيث لم يفرق بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة , مما أدى للاعتقاد بأن مجلس الدولة مختص بالفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب أيّاً كانت مباشرة أم غير مباشرة .

لكن بالعودة إلى البند السابع من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة نجد أن مجلس الدولة لا يكون ذا اختصاص في موضوع نظر المنازعات الضريبية , ما لم تتحقق الشروط التالية :

- أن يكون هناك منازعة في الضريبة .
 - أن يكون صدر قرار من الجهات الإدارية في هذه المنازعة .
 - أن يكون القرار الصادر عن الجهات الإدارية " الإدارة الضريبية " نهائياً .
- و بذلك يتبين أن هذه الشروط لا تتوافر إلا في الضرائب المباشرة , وعليه فإن المشرع السوري كان يفرق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة , فالضرائب غير المباشرة والضرائب المماثلة لها تخضع لرقابة المحاكم العادية , و هذا الازدواج في الاختصاص القضائي إنما يستند إلى الأساس الإداري الذي تقوم عليه الضرائب المباشرة و الضرائب المماثلة لها . فهي ضرائب يعين فيها نصيب كل مكلف من الضريبة بعمل

إداري يسبق التحصيل , و هو تنظيم قوائم تحقق بأسماء المكلفين و مقدار الضرائب المترتبة عليهم , بينما لا يوجد مثل هذا العمل في الضرائب الغير مباشرة , فتحقق الضريبة , أو بتعبير آخر وجود قرار إداري بقوائم التحقيق هو الذي يبرر اختصاص القضاء الإداري في موضوع الضرائب المباشرة والضرائب المماثلة لها¹ , كما هو الحال في فرنسا حيث يختص القضاء الإداري بالنظر في الدعاوى المرتبطة بالضرائب المباشرة أو المشابهة لها² , ويختص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والمشابهة لها³ .

وقد كان اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب , معلقاً إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم نظر هذه المنازعات , و ذلك بموجب المادة الثانية من القانون رقم ١55١ لعام 1959 , و التي نصت على ما يلي : "وبالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم , تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة , باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا , فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية, وكل ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات " , ومع ذلك مارس مجلس الدولة السوري بهيئة قضاء إداري , بعد إصدار قانون تنظيمه , اختصاصه في نظر المنازعات الضريبية , دون أن يصدر قانون الإجراءات الخاص بها , معتمداً بذلك في تقرير اختصاصه للنظر في منازعات الضرائب على نص الفقرة السادسة من المادة الثامنة من القانون رقم ١55١ لعام 1959 التي جاء فيها ما يلي :

" يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل التالية , و يكون له فيها ولاية القضاء كاملة :

سادساً : الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية " .

1 - د . عدنان العجلاني , القضاء الإداري, مرجع سابق, ص204.

2 - " Article L 198 L P F " livre des procedures fiscales"

3 - " Article L 198 L P F " livre des procedures fiscales"

و هو بذلك قرر حق الأفراد و الهيئات بالطعن بالقرارات الإدارية النهائية مباشرة أمامه , ومنها القرار الصادر بالتكليف الضريبي , حيث أن قانون مجلس الدولة رقم 55 لعام 1959 تبنى المعيار الشكلي الذي اعتبر القرارات الإدارية الصادرة من جهات إدارية ذات طابع قضائي أنها قرارات إدارية يطعن فيها بالإلغاء¹.

و يشترط عند ممارسة هذا الحق , أن يكون مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها و تأويلها , أو إساءة استعمال السلطة, و هي الأوجه المعروفة بدعوى الإلغاء , و التي يهدف منها إلغاء القرارات المخالفة لمبدأ المشروعية², و نحن نرى أن ما قضت به المادة الثانية من قانون مجلس الدولة بأن تظل الجهات التي تنتظر في نزاعات الضرائب و الرسوم إلى أن تصدر الأحكام القانونية التي تنظم إجراءات نظر هذه المنازعة أمام مجلس الدولة يعتبر إقراراً من المشرع السوري على اختصاص مجلس الدولة بهذه المنازعات , إلا أن القضاء الإداري عندما أعطى لهذا النص تفسيراً فقد قسم المنازعات الضريبية إلى قسمين :

القسم الأول : المنازعات التي يجادل فيها رافعو الدعوى في مبلغ ما فرض عليهم من ضرائب, مع اعترافهم بصحة مبدأ فرض الضريبة في الأساس . فهذه المنازعات تخرج عن دائرة اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري³, وهذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري في قرارها : " و من حيث إن اجتهاد القضاء الإداري قد استقر على أن النظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم هو من اختصاص اللجان المالية عندما تدور المنازعة حول مقدار الضريبة أو الرسم , أما المنازعات المتعلقة بصحة التكليف أو بطلانه أي بأساس التكليف لجهة توجب الضريبة أو عدم توجبها , فالفصل في ذلك من اختصاص مجلس الدولة بهيئة القضاء الإداري . و من حيث أن النزاع في هذه الدعوى لا يدور حول مقدار الضريبة المتوجبة على المدعية , و إنما في

1 - د . عبد الله طلبة - القانون الإداري , الرقابة القضائية على أعمال الإدارة , منشورات جامعة دمشق , الطبعة الثامنة , عام 2005 , صفحة 152 .

2 - راجع المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة رقم 155 لعام 1959 .

3 - د . عبد الإله الخاني , القضاء الإداري عملاً وعلماً ومقارناً , الجزء الثالث , الطبعة الثانية , لا يوجد دار نشر أو سنة نشر , ص 626 .

أصل تكليفها , فيكون الفصل في هذه المنازعة من اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري , و بالتالي فإن الدفع بعدم الاختصاص في غير محله و جديراً بالرفض .
ومن حيث إنه تجدر الإشارة بأن من طُلب بضريبة أو رسم ما , و يعارض في أساس تكليفه بذلك الرسم أو الضريبة , فإن له أن يلج باب القضاء طالباً للنصفة ابتداءً و انتهاءً, سواء قصد لجان فرض الضريبة أو إعادة النظر دون أن يظفر بمطلبه أو لم يقصدها, و أساس ذلك أن المنازعة لا تدور حول مقدار الضريبة أو الرسم و إنما تتناول صحة التكليف وجوداً و عدماً , و هي من المنازعات التي تدخل في ولاية القضاء الإداري , كما استقر على ذلك الاجتهاد المستقر...¹ .

القسم الثاني : المنازعات التي يبغى فيها رافعو الدعوى خضوعهم قانوناً لأصل التكليف و لا يرون أن الإدارة تستحق منهم أي مبلغ مما فرضته , لأن القانون لا يساعدها بذلك , و هذه المنازعات تدخل أصلاً في نطاق اختصاص مجلس الدولة².

و هذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : "...و من حيث إن اختصاص مجلس الدولة بالنظر في المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم معلق على صدور قانون الإجراءات الخاصة بهذه المنازعات , طبقاً لما نص عليه قانون مجلس الدولة , إلا أن الاجتهاد قد استقر على أنه إذا كانت المنازعة بالأساس القانوني في فرض الضريبة أو الرسم فإن مجلس الدولة يعتبر المرجع المختص بالفصل في هذه المنازعة دون أن يكون ذلك معلقاً على صدور قانون الإجراءات المشار إليه"³ .

ومن هذين القرارين الصادرين عن مجلس الدولة في القسم الأول والثاني تستنتج أن مجلس الدولة عندما يمارس اختصاصه للنظر بطلبات إلغاء القرارات الصادرة بقضايا الضرائب ميز بين نوعين من المنازعات , و قرر اختصاصه دون أن يصدر قانون الإجراءات الخاص به , بهيئة قضاء إداري للنظر بمنازعات الضرائب بطلب إلغاء القرار الإداري بالتكليف , إذا كانت المنازعة تنصب على الأساس القانوني المستند عليه برفض

1 - الحكم رقم 82 \ تاريخ 1977\3\24 صادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم أساس 324\ لعام 1977 غير منشور .

2 - د. عبد الإله الخاني , القضاء الإداري علماً و عملاً و مقارناً , مرجع سابق , ص 626 .

3 - الحكم 747\ تاريخ 1977\5\5 صادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم أساس 286\ لعام 1977 , غير منشور .

الضريبة , و بالمقابل قرر عدم اختصاصه للنظر في هذه المنازعات فيما إذا تعلقته بصحة مقدار الضريبة .

والمقصود بالمنازعة في أساس فرض الضريبة , أن يجادل المكلف بعدم كون نشاطه مطرحاً صحيحاً للضريبة , كما لو وقع التكليف مع وجود إعفاء لمدة معينة , أما المجادلة بمقدار الضريبة , امتنع مجلس الدولة عن إقرار اختصاصه بالنظر فيه , فهي تقع على صحة مقدار الفرض , أي أن يكون مطرح الضريبة متوافقاً مع القانون و الأصول , إلا أن المنازعة تقع على المقدار وهي تهدف إلى إثبات عدم صحة هذا المقدار فحسب و لعل سبب امتناع مجلس الدولة, وفقاً لما يراه الباحث , عن إقرار اختصاصه بالنظر في المنازعة حول مقدار الضريبة هو طبيعة هذه المنازعة باعتبارها غير قانونية , فهي مسألة بعيدة عن سلامة تطبيق القانون و تأويله , وتستند إلى أسس حسابية و تقديرية , على عكس المنازعة حول أساس التكليف الذي يقوم على القواعد القانونية و الأحكام الناظمة له .

ثانياً - صلاحيات القضاء الإداري في نظر المنازعات الضريبية بعد صدور القانون رقم (1) لعام 1993:

بموجب القانون رقم (1) لعام 1993 أصبح النظر في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الدوائر المالية و المكلفين بعد انتهاء المرحلة الإدارية من اختصاص مجلس الدولة بعد أن كانت تنظر في مثل هذه القضايا المحاكم العادية . فالمكلف الذي يرى أنه لا يزال مغبوناً أو مظلوماً نتيجة قرار لجنة إعادة النظر في الهيئة العامة للضرائب و الرسوم , أصبح له الحق في رفع دعوى أمام القضاء الإداري في مجلس الدولة , و يلاحظ في أحكام القانون المذكور بأن مجلس الدولة يختص بهيئة قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب بالأساس القانوني للتكليف , أيأ كان نوعها سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة , لكن القانون المذكور حدد اختصاص المحاكم الإدارية في البحث في الأسس القانونية للتكليف دون المقدار¹.

1 - المادة الأولى من القانون رقم 1\ لعام 1993 :

أ- ينهى العمل بالمقطع الأخير من المادة 2\ للقانون رقم 55\ لعام 1959 بشأن تنظيم مجلس الدولة التالي نصه " بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم , تظل الجهات الحالية مختصة بنظرها وفقاً لقوانينها الخاصة

و بسبب عدم استحداث محاكم قضاء إداري في المحافظات في ذلك الوقت والتي كان من المفروض وجودها لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري بدمشق , فقد أوكل المشرع لمحكمة البداية المدنية في كل محافظة لمحكمة البداية المدنية صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب , والتي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها على مئة ألف ليرة سورية , و بذلك عهد إلى محاكم البداية المدنية في كل محافظة النظر في الدعاوى الضريبية التي يقل مبلغها عن مئة ألف ليرة سورية¹ , و يستوي في ذلك محافظة دمشق مع سائر المحافظات الأخرى بحسبان أنه لا وجه لإفراد محافظة دمشق بحكم خاص يقضي إلى إخراجها من عداد المحافظات الأخرى في القطر في هذا المجال لمجرد وجود محكمة القضاء الإداري فيها , و هذا ما استقرت عليه المحكمة الإدارية العليا , فقد جاء في قرارها " ... و من حيث إنه يبين في تقصي الوقائع في هذه القضية أن المدعي كان قد تقدم بدعواه أمام محكمة البداية المدنية السادسة بدمشق بتاريخ 1993 \5\11 طالباً فيها إعطاء القرار بوقف تنفيذ سند التحقق الصادر عن مالية دمشق بمطالبة ورثة المرحوم بمبلغ 182\8\1989 ل . س لحين الفصل في الدعوى , و من ثم الحكم بمنع جهة الإدارة المدعى عليها (وزارة المالية) من معارضتها بتحصيل المبلغ المذكور .

فقضت المحكمة بتاريخ 1993/9/19 , بوقف التحصيل بكفالة نقدية قدرها خمسة آلاف ليرة سورية , ولكن المحكمة قضت بعدم اختصاصها بالنظر في الدعوى المقامة أمامها بالحكم المطعون فيه , مستندة بذلك إلى أحكام القانون رقم 1/ لعام 1993 الذي جعل من اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في

1 , باستثناء المنازعات التي هي من اختصاص المحكمة العليا , فهذه تكون من اختصاص المحاكم القضائية , و ذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات " .

ب - تلغى الفقرة 151 من القانون رقم 155 لعام 1959 .

المادة الثانية: " مع الاحتفاظ بأحكام القوانين و الأنظمة بشأن الضرائب و الرسوم , يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكاليف " .

1 - نصت الفقرة ج من المادة 14 على " إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة 12 من هذا القانون و التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مئة ألف ليرة سورية " .

القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , وتسري أحكام المادة المذكورة على جميع الدعاوى القائمة . ومن حيث إنه يتعين البحث بادئ ذي بدء فيما ذهب إليه الحكم الطعين في قضائه بعدم اختصاص محكمة البداية المدنية السادسة بدمشق بالنظر في الدعوى المماثلة بحسبان أن موضوع الاختصاص من النظام العام .

و من حيث إنه و إن كانت المادة الثانية من القانون /1/ لعام 1993 الصادر بتاريخ 1993/1/6 قد نصت على أنه " يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , إلا أن الفقرة /ج/ من المادة الرابعة من القانون نفسه نصت على أنه " إلى أن تحدث محاكم القضاء الإداري في المحافظات , تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة /2/ من هذا القانون , و التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية . ذلك أن المقصود بهذا النص هو العهدة إلى محاكم البداية المدنية في المحافظات بصلاحيات و اختصاصات محكمة القضاء الإداري في الدعاوى المشار إليها , وتستوي في ذلك محافظة دمشق مع سائر المحافظات الأخرى , بحسبان أنه لا وجه لإفراد محافظة دمشق بحكم خاص يقضي إلى إخراجها من عداد المحافظات الأخرى في القطر في هذا المجال , لمجرد وجود محكمة القضاء الإداري فيها , ذلك أن محاكم القضاء الإداري المعينة في النص المتقدم إنما هي التي تحدث بعد صدور هذا القانون , وليس محكمة القضاء الإداري ذات الاختصاص الشامل لجميع محافظات القطر في القضايا التي أناط قانون مجلس الدولة ذو الرقم /55/ لعام 1959 أمر النظر فيها لهذه المحكمة¹ ."

وعليه يتبين أنه لمحاكم البداية المدنية بدمشق شأنها شأن بقية محاكم البداية المدنية في سائر المحافظات من أن تنهض باختصاصها المقرر بالقانون رقم / 1/ لعام 1993 بشأن النظر في منازعات الضرائب و الرسوم المشار إليها في المادة / 2/ من القانون

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /54/ في الطعن رقم / 300/ لعام 1995 ص 49 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1995 .

المذكور , التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية , وذلك لحين إحداث محاكم قضاء إداري في جميع محافظات القطر .

و قد حدد المشرع السوري مهلة /30/ يوماً للطعن بقرارات محكمة البداية المدنية في كل محافظة أمام المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة و ذلك وفق الأسس و الشروط الخاصة للطعن فيها أمام محكمة الاستئناف¹.

كما حدد مجلس الدولة السوري اختصاصه لنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني و أخرج من اختصاصه المنازعات المتعلقة بمقدار الضريبة , و هذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا, حيث جاء في قرارها : " و من حيث إنه يتبين من نصي وقائع هذه القضية _ حسبما يبين من الأوراق_ أن الشركة العامة للكبريت والخشب المضغوط و أقلام الرصاص كانت في عام 1989 قد تعاقدت بالمراسلة مع شركة (تراد انتر السويسرية) من أجل توريد شرائح خشب بمبلغ إجمالي و قدره / 184500 / دولار أمريكي , و بناء على ذلك اعتبرت الدوائر المالية أن المدعي كان وسيطاً في إتمام هذا العقد و قامت بتكليفه بضريبة الدخل عن أرباحه عن هذه الوساطة , و حققت عليه مبلغ / 1936742 / ليرة سورية لقاء الضريبة مع جزاء عدم تقديم بيان , و لقناعة المدعي بعدم مشروعية هذا التكليف , فقد عمد إلى إقامة هذه الدعوى أمام محكمة القضاء الإداري , وقد بنى إدعائه إلى أنه ليس وكيلاً للشركة السويسرية و لم يجني أي ربح في مجال توريد هذه المادة التي تعاقدت عليها الشركة العامة للكبريت والخشب المضغوط و أقلام الرصاص . بيد أن جهة الإدارة المعنية ردت على الدعوى مبينة أن تكليف المدعي بالضريبة لم يكن باعتباره وكيلاً للشركة السويسرية و إنما كان وسيطاً تجارياً في صفقة معينة , و المعروف بأن جميع الوسطاء لجأوا في السنوات الأخيرة إلى إخفاء دورهم في إبرام العقود , و قد ذهب الحكم الطعين إلى القول أن الشركة العامة للكبريت و الخشب المضغوط و أقلام الرصاص تخضع في تنظيم عقودها لأحكام المرسوم ذي الرقم /195/ لعام 1974 و أن طرق التعاقد المنصوص عليها في هذا المرسوم لا تسمح البتة بوجود

1 - الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون رقم /1/ لعام 1993 .

وسيط أو سمسار ، الأمر الذي يجعل التكاليف الضريبية محل الدعوى منعدم الأساس القانوني و متعين الإلغاء .

و حيث أن المادة /2/ من القانون ذي الرقم /1/ الصادر عام 1993 تنص على أنه : " مع الاحتفاظ بأحكام القوانين والأنظمة النافذة بشأن الضرائب و الرسوم , يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف " .

ومن حيث أن البحث في هذه الدعوى لا يتعلق بالأساس القانوني للتكليف بالضريبة بعد ثبوت الحق في تكليف المكلف المعين بالضريبة المشار إليها , فإنه لا معدى من الحكم بعدم اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في هذه الدعوى , بحسبان أن الدوائر المالية المختصة هي صاحبة الولاية في تحديد مقدار الضريبة المذكور طبقاً للقوانين و الأنظمة النافذة التي تحكم موضوع التكاليف مدار البحث .

ومن حيث إنه مادام الأمر كذلك يكون الحكم الطعين حقيقياً بالإلغاء في ضوء المائل الذي بدا قائماً على سببه و جدير بالقبول , تمهيداً للقضاء بعدم اختصاص مجلس هيئة قضاء إداري بالنظر في الدعوى الحالية¹ .

و نستنتج من هذا القرار أن مجلس الدولة في هذه المرحلة قصر اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني للتكليف دون النظر بالمنازعات المتعلقة بالمقدار المحدد للضريبة . إن مجلس الدولة رفض أي دعوى تتعلق بصحة مقدار الضريبة من الناحية المحاسبية أو المالية حيث أكد ذلك في قراره التالي الذي ينص على "إن المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هو من اختصاص اللجان المالية عندما تدور المنازعة حول مقدار الضريبة أو الرسم أما المنازعات المتعلقة بصحة التكاليف أو بطلانه أي أساس التكاليف لجهة توجب الضريبة أو عدم توجبها فالفصل في ذلك من اختصاص

1 - قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /202/ في الطعن رقم /1197/ لعام 1996 , ص 250 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1996.

- راجع قرار المحكمة الإدارية العليا رقم /134/ في الطعن رقم /1281/ لعام 1995 , ص 473 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام 1995 . وفي هذا الحكم يكون النزاع متعلقاً بالاساس القانوني للتكليف و انتهت المحكمة إلى الحكم بمنع جهة الإدارة من فرض ضريبة الأرباح الرأسمالية على الجهة المعنية نتيجة لقيامها بتأجير الدكان والقبو موضوع الدعوى و طي الضريبة المفروضة في هذا الصدد .

مجلس الدولة "و أكد ذلك في القرار التالي " أما المجادلة بمقدار الضريبة أو الرسوم هو ما امتنع مجلس الدولة عن إقرار اختصاصه للنظر به , فهي تقع على مقدار الفرض , أي أن يكون مطرح الضريبة متوافقاً مع القانون والأصول إلا أن المنازعة تقع على المقدار وهي تهدف إلى إثبات عدم صحة المقدار فحسب"¹.

- **المطلب الثاني: تطور اتجاه مجلس الدولة في البت بالمنازعات الضريبية :**

بعد صدور القانون رقم / 24 / لعام 2003 , و الذي حدد بموجب المادة / 40 / منه على أنه:

" - يجوز الطعن و خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص .

- **تحدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي :**

1- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .

2- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيض لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن / 25 / بالمئة عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية ."

و يتبين من ذلك أن المشرع السوري - وفقاً لما يراه الباحث - لم يحدد بشكل صريح القضاء المختص للطعن بقرارات لجان إعادة النظر , إلا أنه أوضح أنه قد ميز بين الأساس القانوني للتكليف والمقدار , و بالتالي حدد المشرع القضاء المختص للطعن بقرارات لجان إعادة النظر, وبناء على ما سبق فإن القضاء الإداري يختص بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف , أما القضاء العادي يختص بنظر المنازعات المتعلقة بالمقدار , إلا أن مجلس الدولة قدم معالجة مختلفة لتحديد اختصاصه و تمييزه عن اختصاص القضاء العادي وهذا ما سنبحثه فيما يلي 2:

1 - قرار محكمة القضاء الاداري رقم /3/ قضية /1978/59/ مجموعة القواعد القانونية عام 1978 , صفحة 309

2 - محمد طه , الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية , دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , ص 201 وما بعد .

الفرع الأول : الاتجاه السابق : اختصاص مجلس الدولة في البحث بالأساس القانوني للتكليف:

استمر مجلس الدولة بعد صدور القانون رقم /24/ لعام 2003 على تحديد اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية بالأساس القانوني للتكليف .

و هذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : ".....و من حيث إن جهة الإدارة المدعى عليها ردت الدعوى مرتئية رفضها تأسيساً على أن النزاع يخرج عن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري سنداً للمادة /2/ من القانون رقم /1/ لعام 1993 , و كونه لا ينصب على الأساس القانوني للتكليف من حيث فرضه وجوداً أو عدماً , و إنما يتناول الشخصية الحقوقية للمكلف و يتعلق بتريقين اسم مورث الجهة المدعى عليها , فضلاً عن أن المدعي هو شريك المدعو (ع . د) حيث أن الكيان القانوني للمكلف هو شركة تضامنية , وكان يتم تكليف الاثنين معاً دون أي اعتراض من المدعي كما أنه من حق الدوائر المالية التمسك بالشخصية الحقوقية الظاهرة و هي الشخصية القائمة فعلاً و المستثمرة منذ عام 1973 , و هذا يعني أن ملكيه بدل فروغ المحل التجاري هو للسيد (ع.د) و (م . ط) ولا يوجد أي تنازل قائم لمصلحة المدعي لا من قبل الشريك المتوفي ولا من قبل ورثته , إضافة إلى أنه سبق للمدعي أن أقام دعوى مماثلة أمام محكمة البداية المدنية الثانية برقم أساس /20933/ لعام 1996 بنفس الموضوع ونفس المحل والسبب و ذات الخصوم و انتهت برد الدعوى , و تم رفض استئناف المدعي .

و من حيث إن ذلك يعد نزاعاً حول ملكية فروغ المتجر موضوع هذه القضية ,وهو بذلك يخرج عن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري , باعتبار أن النزاع يدخل باختصاص القضاء المدني , ولا يغير من ذلك الحكم الذي أبرزه المدعي الصادر عن محكمة البداية المدنية العاشرة بدمشق المؤرخ في 1997/4/14 . باعتبار أن الحكم

المذكور يتعلق بملكية العقار الذي يقوم عليه المتجر ولا يتناول حق الفروع.....1".

ونتيجة لعدم وجود مفهوم واضح و محدد للأساس القانوني للتكليف اجتهد مجلس الدولة على وضع بعض المعايير لتحديده و توضيح مفهومه , ونذكر منها اجتهاد المحكمة الإدارية العليا الذي انتهى إلى أن المقصود بالأساس القانوني للتكليف , هو أن المدعى مكلف أم غير مكلف أصلاً². أو أن محور النزاع يدور حول ثبوت صحة التكليف الضريبي أو نفيه و ليس حول مقدار الضريبة بحد ذاتها³ و بين آخرون المقصود بالأساس القانوني للتكليف بأنه " الواقعة المنشئة للضريبة التي يتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة و بكلمة أخرى تتحقق مشروعية أو صحة التكليف فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف"⁴.

الفرع الثاني : الاتجاه اللاحق : توسيع اختصاص مجلس الدولة للبحث في المقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف :

لما كان المشرع السوري قد حدد في القانون رقم / 1 / لعام 1993 و في القانون رقم /24/ لعام 2003 , اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري للنظر في منازعات الضريبة بالأساس القانوني للتكليف , إلا أنه في الوقت ذاته لم يحدد المقصود بالأساس القانوني و تميزه عن المقدار الضريبي , الأمر الذي دفع مجلس الدولة إلى توسيع اختصاصه ليشمل البحث في المقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف .

وهذا ما جنحت إليه محكمة القضاء الإداري , فقد جاء في قرارها : "ومن حيث إن وقائع القضية تتلخص حسبما يبين من الأوراق في أن المدعي كان شريك مع

1 - القرار رقم /99/ 1/ الصادر عن محمة القضاء الإداري في القضية ذات الرقم /1593/ عام 2004 . مشار إليه في مؤلف المحامي محمد نذير سنان , قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق , منشورات مؤسسة حسين عبيد , الطبعة الأولى , دمشق , 2005 , ص 716.

2 - القرار رقم / 253 / الصادر عن المحكمة الادارية العليا بالطعن رقم /1521/ لسنة 1995 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الادارية العليا لعام 1995 , ص 56-57 .

3 - القرار رقم /134/ الصادر عن المحكمة الادارية العليا بالطعن رقم /218/ لسنة 1995 , منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الادارية العليا لعام 1999 , ص 473 .

4 - د. منى إدلبي - الدعوى الضريبية في سورية , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , مجلد 27 , العدد الثالث , عام 2011, صفحة 31 .

شخصين آخرين (أ. ب) و (غ. ق) في محل لصنع الحلويات الإفرنجية الكائن في منطقة ساروجة بحصة , جادة الزرقا , بناء شرف محضر رقم / 15/903/ قبو مع سيارة من نوع فوكس فاكن العمومية , وذلك بنسبة الثلث في فروغ المحل و جميع موجوداته والسيارة , و قد تنازل المدعي عن حصته من المحل والموجودات والسيارة إلى شريكه , وتقدم بتاريخ 10 / 4 / 1991 بتصريح إلى الدوائر المالية يبين فيه أنه قام بتاريخ 19/ 8 / 1987 بالتنازل عن حصته البالغة الثلث من المحل مع موجوداته و السيارة إلى شريكه , فأصدرت لجنة تصنيف دخل الأرباح الرأسمالية قرارها رقم / 5089 / م , 3, تاريخ 4 / 5 / 1991 بتحديد الربح الرأسمالي الصافي الخاضع للضريبة بمبلغ / 446667 / ليرة سورية , وذلك خلال طرح بدل الفروغ المدفوع إلى الشاغل السابق الذي تمثل حصة المكلف فيه مبلغ / 53333 / ليرة سورية من البديل المقبوض منه لقاء التنازل عن حصته إلى شريكه و البالغ / 500000 / ليرة سورية , وحسب ما قدرته اللجنة المذكورة , فاعتراض المدعى على قرار هذه اللجنة أمام اللجنة الاستئنافية التي أصدرت قرارها رقم / 3229 / تاريخ 11 / 12 / 1991 الذي عدلت بموجبه الربح الرأسمالي الصافي الخاضع للضريبة و جعلته / 346667 / ليرة سورية بعد أن استبعدت من البديل المقبوض لقاء التنازل عن الفروغ وبيع الموجودات مبلغ / 100000 / ليرة سورية , بعد أن أخذت بعين الإعتبار أن من ضمن الموجودات العدد و الآلات و السيارة العامة , التي لا تخضع للتكليف بضريبة الأرباح الرأسمالية, بموجب التعليمات النافذة , و لقناعة المدعي بعدم مشروعية التكليف المشكو منه , و الإجراءات التي اتبعتها الدوائر المالية في تحصيل الضريبة موضوع التكليف المذكور ومن حيث أن المحكمة قررت الاستعانة بالخبرة الفنية لتحديد مقدار الأرباح الرأسمالية الحقيقية التي حققها المدعي بتاريخ تنازله عن حصته في المحل موضوع الدعوىومن حيث أن الخبرة أثبتت تحقيق المدعي للأرباح جراء تنازله عن حصته من بدل فروغ المحل موضوع الدعوى , و حددت مقدار الأرباح الرأسمالية بمبلغ / 150000 / ليرة سورية , إلا أنها نفت تحقيق المدعي لأية أرباح رأسمالية جراء عملية التنازل فيما يتعلق بموجودات المحل من العدد والآلات , كما أن الجهة المدعى عليها لم تثبت على نحو قاطع تحقيق المدعي لأية أرباح نتيجة تنازله عن

موجودات المحل من العدد والآلات ، ومن المعلوم أن التكاليف الضريبية إنما يجب أن يبنى على اليقين وليس على الشك والظن ولا يغير من ذلك ما أثارته جهة الإدارة المدعى عليها في معرض تعقيبه على تقرير الخبرة في أن المدعي كان قد تقدم بتصريح مؤرخ في 10/12/1991 يبين فيه أن معظم الآلات قد تم شراؤها و تجديدها قبل البيع بثلاث سنوات.....ومن حيث أنه في ضوء ما تقدم ، فإن تكليف المدعي بالضريبة المشكو منها ، إنما يتعين أن يكون في حدود الأرباح الرأسمالية الصافية التي حققها فعلاً جراء عملية تنازله عن المحل و موجوداته إلى شريكه .

واستناداً للأسباب السالفة الذكر ، قضت المحكمة بإلغاء التكاليف الضريبية المشكو منه و إلزام جهة الإدارة المدعى عليها بإعادة تكليف المدعي بالضريبة محل البحث على أساس أرباح صافية قدرها /150000/ ليرة سورية ، بما يترتب على ذلك من آثار و نتائج ، بما في ذلك أحقية المدعي باستعادة ما سدده من مبلغ الضريبة زيادة عن المقدار المستحق عليه ، بعد إعادة التكاليف على النحو الذي سلف بيانه ¹ .

و هكذا يتبين من القرار المتقدم - وفقاً لما يراه الباحث - أن سبب اتجاه مجلس الدولة لتوسيع اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية ، ليشمل المقدار الضريبي ، هو الارتباط الوثيق بين المقدار الضريبي و الأساس القانوني للتكاليف ، حيث أن مخالفة الإدارة الضريبية للأساس القانوني ينعكس بشكل محتم على المقدار الضريبي .

وقدر سارت المحكمة العليا بخطى أوسع لجهة توسيع اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية ، ليشمل البحث بالمقدار الضريبي دون البحث بالأساس القانوني للتكاليف ، فقد جاء في قرارها : "ومن حيث أن وقائع القضية تتحصل - حسبما استبان من الأوراق - بأن وكيل الجهة المطعون ضدها ، كان قد تقدم بتاريخ 18/8/2003 ، بدعوى أمام محكمة القضاء الإداري قائلاً : إن أفراد الجهة المدعى عليها يملكون شقق سكنية في العقار رقم /105/ تنظيم غربي ابو رمانة ، والذي جرى تنظيمه تحت الرقم /4408/ ، حيث تمتلك المدعية (ع) المقسم الثاني و الذي يتألف من الشقة في الطابق الأرضي و يملك بقية أفراد الجهة المدعية شقق أخرى بذات العقار ، و

1 - القرار رقم /1038/ تاريخ 2004/6/15 الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى أساس /423/ لعام 2004 غير منشور .

قد قام المدعون بتأجير هذه الشقق إلى سفارات أجنبية متعددة , وفق بدل إيجار سنوي مصرح به إلى الدوائر المالية , و لعدم قناعة هذه الدوائر بصحة البدلات المصرح بها , فقد اعترضت عليها أمام اللجنة الاستئنافية , حيث انتهت إلى تعديل هذه البدلات, الأمر الذي دفع بالجهة المدعية إلى إقامة هذه الدعوى .

ومن حيث إن هذه المحكمة قررت إجراء خبرة فنية بمعرفة ثلاثة خبراء لتقدير بدل إيجار العقار موضوع الدعوى بعد مراعاة موقع العقار و مساحته وأجر مثله للأجانب خلال فترة سريان العقد محل التكاليف , و قد تقدم السادة الخبراء الذين نهضوا بمهمة بتقرير مؤرخ في 2009/6/7 خلصوا من خلاله إلى تحديد بدل الإيجار عن الفترة من عام 1985 و حتى 2002 على النحو الآتي :

- من 1985/1/1 و حتى 1987/12/31 بمبلغ / 65000 / ليرة سورية
.....و استناداً إلى تقرير الخبرة الثلاثية قضت المحكمة بإلزام الإدارة المدعى عليها بإعادة التكاليف المستوفى على نحو يصبح بدل الإيجار لعقار المدعية وفقاً لما جاء بتقرير الخبرة¹ .

و يتضح من القرار المذكور آنفاً - وفقاً لما يراه الباحث - أن سبب اتجاه مجلس الدولة لتوسيع اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية ليشمل النظر بالمقدار الضريبي , هو اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة , و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة , ولذلك لا يرى مجلس الدولة السوري وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي " القاضي الإداري " .

و يرى الباحث أن مسار مجلس الدولة السوري و الاجتهاد الصادر عنه بهذا الشأن هو المسار الصحيح , لعل ذلك كان يؤدي لتبنيه المشرع لتعديل ما قرره بشأن اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالمقدار , و هو ما حصل بصدور قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 مبيناً الاتجاه الحالي لمجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية .

1 - القرار /2/87/ع/ تاريخ 2010/2/3 الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطعن /7763/ لعام 2010 , غير منشور .

الفرع الثالث : الاختصاص الشامل لمجلس الدولة في نظر المنازعات الضريبية بعد صدور القانون رقم (32) لعام 2019:

قبل صدور قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019 تبين لنا من خلال ما تم سرده أن اختصاص مجلس الدولة في النظر بمنازعات الضرائب والرسوم يستلزم وجود شرطين أساسيين وهما :

1- أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي عن الجهات الإدارية , أي أن يكون القرار مبرماً قطعياً غير قابل للطعن .

2- أن يتعلق النزاع بالأساس القانوني للتكليف وليس حول مبلغ و مقدار الضريبة .

وعلى الرغم من النص الصريح على اختصاص مجلس الدولة إلا أنه بسبب عدم استحداث محاكم إدارية في جميع المحافظات¹ تم اللجوء إلى حل بديل ريثما تنشأ مثل هذه المحاكم حيث يمكننا إجمال الاختصاص بموجب القانون رقم (1) لعام 1993 الذي كان سارياً قبل صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 وفقاً للآتي²:

- تختص محكمة القضاء الإداري بالدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية .

- تختص محكمة البداية المدنية لحين إنشاء محاكم قضاء إداري في المحافظات بالنظر بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ الدعوى فيها عن مائة ألف ليرة سورية .

وبالتالي أصبح الاختصاص بالنظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم قبل صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم (32) لعام 2019 يتقاسمه القضاء العادي و الإداري³.

1 - نص المرسوم التنظيمي رقم /219/ تاريخ 2011/6/9 على ما يلي :

المادة /1/ - تحدث محكمة القضاء الإداري في كل من محافظات حلب وحمص ودير الزور .

المادة /2/ - تحدث محكمة إدارية في كل من محافظات دمشق و حلب و حمص و دير الزور .

المادة /3/ - تحدد اختصاصات محكمة القضاء الإداري المحدثة كما يحدد الاختصاص المكاني لها وللمحكمة الإدارية بقرار من رئيس مجلس الدولة .

المادة /4/ - ينشر هذا المرسوم و يبلغ من يلزم تنفيذه .

نشر في مجلة المحامون , العددان 5+6 لعام 2011 , الصفحة 870.

2 - محمد خالد الشويبي , حقوق المكلف بالضريبة , دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , عام 2012, صفحة 77.

3 - محمد نذير سنان , الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل , نقابة المحامين , الطبعة الأولى, 2001, صفحة 617.

حيث أن التطبيق العملي لأحكام المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 عزز هذا الاتجاه فقد نصت هذه على مايلي :

أ - يجوز الطعن و خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص .

ب - تحدد الحالات التي يجوز الطعن فيها أمام القضاء المختص في الآتي :

1- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .

2- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة

تزيد عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية .

وهذا أدى إلى أن اختصاص النظر في هذا النزاع في الحالة الأولى يكون للقضاء الإداري وفي الحالة الثانية يكون للقضاء العادي .

وباعتقادي كباحث أن توزيع الاختصاص سابقاً للبت في المنازعات الضريبية بين القضاء العادي و الإداري كان ينعكس سلباً على مصالح المكلفين و عدم استقرار المراكز القانونية لهم , لذا كان لا بد من توحيد جهة القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية (وهي القضاء الإداري طبعاً) بدلاً من توزيعها بين القضاء العادي و الإداري . و كنتيجة لما تقدم بيانه صدر بتاريخ 2019/12/16 قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) الذي ألغى في المادة (131) منه قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 و القانون رقم (1) لعام 1993 وعقد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري الفصل في الطعون المتعلقة بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة¹ .

و من خلال استطلاع أحكام هذه المادة نجد أن هذا القانون قد عقد لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري اختصاص الشامل في نظر الطعون المتعلقة بالقرارات الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم و أضحي هو القضاء المختص في مجال تطبيق أحكام المادة (40) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003

¹ - الفقرة (ب) من المادة الثامنة من قانون مجلس الدولة رقم (32) لعام 2019.

حيث انعقد الاختصاص الشامل لمجلس الدولة في نظر الحالتين الواردتين في المادة آنفة الذكر سواء كان النزاع في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع أو في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض و لجان الإدارة المالية ولم يقتصر اختصاص المجلس على البت بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية فيما يتعلق بالتكاليف العامة للضرائب بل جاء عاماً ليشمل منازعات رسم الإنفاق الاستهلاكي و ذلك بصراحة النص و أضحى الاختصاص معقوداً له بالنظر في القرارات الصادرة عن اللجنة المشكلة وفق أحكام المادة الرابعة من قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015 و المختصة بالبت بالاعتراضات المقدمة فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون حيث كانت هذه اللجنة تتألف من :

- * قاض برتبة مستشار يسميه وزير العدل . رئيساً .
- * مدير المالية في المحافظة . عضواً .
- * خبير عن المهنة من الخبراء المسمين لدى الدوائر المالية . عضواً .
- * رئيس دائرة الإنفاق الاستهلاكي في المالية المختصة . عضواً .
- * عضو مالي يسميه مدير المالية . عضواً .

ومقررأ.1.

و كانت قرارات هذه اللجنة قابلة للاستئناف أمام محكمة الاستئناف المدنية في كل محافظة باعتبارها مرجعاً للطعن للبت في قراراتها و تصدر أحكامها مبرمة ' حيث سحب قانون مجلس الدولة الحالي هذا الاختصاص من القضاء العادي و أضحى هو المختص في نظر هذه الطعون و صاحب الولاية الشاملة للبت فيها بموجب أحكام القانون رقم (32) لعام 2019.

1 - المادة (4) من قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015.

الخاتمة

ترتتبا على ما تقدم جميعه, فإن مجلس الدولة عمل على توسيع اختصاصه للنظر في المنازعات الضريبية و تطور اختصاصه من البحث في الأساس القانوني للتكليف الضريبي ليشمل النظر بالمقدار الضريبي , على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد أطرافها جهة عامة , و تزاول مهامها الضريبية بحسابها سلطة عامة , ولذلك لم يرى مجلس الدولة السوري وجهاً لإبعاد المنازعة الضريبية عن قاضيها الطبيعي وهو " القاضي الإداري " ليشمل اختصاصه النظر بالمقدار الضريبي حتى ولو لم يكن متعلقاً بالأساس القانوني للتكليف. و قد تجسد هذا التطور في اختصاصات مجلس الدولة للنظر في المنازعات الضريبية بصدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم(32) لعام 2019 الذي عقد الاختصاص الشامل له بهيئة قضاء إداري للنظر في كافة الطعون المتعلقة بالقرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب و الرسوم بما فيها رسم الإنفاق الاستهلاكي و التكاليف العامة.

المراجع :

- د. عبد الإله الخاني , القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً , الجزء الأول , الطبعة الثانية , لا يوجد دار و سنة نشر .
- د. عبد الإله الخاني , القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً , الجزء الثالث , الطبعة الثانية , لا يوجد دار و سنة نشر .
- د . عبد الله طلبة , القانون الإداري الرقابة القضائية على أعمال الإدارة , منشورات جامعة دمشق , الطبعة الثانية , 2005 .
- د . عدنان العجلاني , القضاء الإداري , مطبعة جامعة دمشق , 1959 .
- غالية عز الدين حمدان , المرجع المختص بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم , دبلوم علوم مالية و إدارية , 2002.
- د . محمد الحلاق , النزاع الضريبي أمام القضاء السوري , مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , المجلد 21 , العدد الثاني , 2005 .
- محمد خالد الشويطي , حقوق المكلف بالضريبة , رسالة ماجستير في القانون العام , جامعة دمشق , 2012.
- محمد طه , الاختصاص الإداري و القضائي بنظر المنازعات الضريبية دراسة مقارنة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق .
- محمد نذير سنان , الوسيط في شرح قانون الضريبة على الدخل , نقابة المحامين , الطبعة الأولى , 2001 .
- محمد نذير سنان , قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق , منشورات مؤسسة حسين عبيد , الطبعة الأولى , دمشق , 2005 .
- د . منى إدلبي , الدعوى الضريبية في سورية , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , مجلد 27 , العدد الثاني , 2011.
- باللغة الفرنسية LPF LIVRE DES PROCEDURES FISCALES .

- مجلة المحامون للأعوام (1999 , 1984 , 1976 , 1977 , 1968 , 1985 , 1984).
- مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا السورية للأعوام (1998 , 1996 , 1995 , 1978 , 1959).
- القوانين و المراسيم :**
- قانون مجلس الدولة الحالي رقم (32) لعام 2019.
- قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم (11) لعام 2015
- قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 .
- القانون رقم (1) لعام 1993 .
- قانون مجلس الدولة رقم (55) لعام 1959 .
- المرسوم التنظيمي رقم (219) تاريخ 2011/6/9 .
- اجتهادات غير منشورة :
- قرارات المحكمة الإدارية العليا لعام 2010.
- قرارات محكمة القضاء الإداري لعام (2004 , 1977) .