



جامعة دمشق  
كلية الحقوق  
قسم القانون العام

# طرق الطعن في تقدير دخل المكلفين بضريبة الدخل

## ( دراسة مقارنة )

بحث علمي قانوني أُعدَّ لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطالب

فائز شعبان شاهين

إشراف الدكتورة

إنصاف أحمد محمد

مدرس في قسم القانون العام



## جامعة دمشق

### كلية الحقوق

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم / / الذي اتخذته في جلسته رقم / /  
التي انعقدت بتاريخ / ٢٠١٧م في شأن تأليف لجنة الحكم على رسالة الماجستير للطالب

بعنوان:

وبعد المناقشة العلنية التي تمت بتاريخ / / ٢٠١٨م نفيدكم علماً بأن الطالب قد قام بإجراء كافة  
التعديلات وأخذ بجميع الملاحظات التي طلبتها اللجنة وبالتالي يمكن طباعة الرسالة/ الأطروحة  
بصيغتها النهائية وعليه نوقع نحن أعضاء اللجنة:

### الدكتورة منى ادلبي

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام بكلية الحقوق/جامعة دمشق

عضواً

### الدكتور محمد خير العكام

المدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق/ جامعة دمشق

عضواً

### الدكتورة إنصاف محمد

المدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق/ جامعة دمشق

عضواً مشرفاً



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{وَيَسْأَلُونَكَ عَنِ الرُّوحِ قُلِ الرُّوحُ مِنْ أَمْرِ

رَبِّي وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا}

الْعَظِيمِ



# كلمة شكر

المعلم المخلص يلهم الأمل، يشعل الخيال، ويغرس حب التعلم في  
نفوس الأجيال...

كل الشكر لمن علمني أن كتاباً واحداً، قلم صادق، تلميذ طموح،  
بإشراف معلم مخلص، يمكن لهم أن يغيروا العالم...

إلى أساتذتي في كلية الحقوق

وأخص بالشكر

الدكتورة إنصاف أحمد محمد

التي تكرمت بإشرافها على رسالتي ولم تدخر جهداً في تصويب

الأفكار وتوضيح الرؤيا حتى خرج هذا البحث إلى النور

وأتوجه بعميق الشكر والتقدير للجنة الحكم على الرسالة

الدكتورة منى ادلبي والدكتور محمد خير العكام



# الإهداء

إلى من كان وسيظل بطلاً حيّاً...

إلى من علمني أن مقياس الرجولة هو القدرة على النهوض...

والدي الحبيب

إلى تحفة الخلق..

إلى رحمة الله على الأرض.. إلى بلسم الروح والقلب...

أمي الحبيبة

إلى السند الكبير.. إلى المعلم الصبور...

أخي الأكبر

إلى ملاذي الدائم.. إلى من علمني الولاء.. إلى من صقل روحي...

إخوتي وأخواتي

إلى هبة الحب.. إلى شريكة الدرب...

إلى الماضي والحاضر والمستقبل...

لينا

وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل...



## مقدمة

عَرَفَت الحضارة الإنسانية الضريبة منذ ما يقارب ثلاثة آلاف سنة قبل الميلاد في مصر الفرعونية، حيث كانت تأخذ شكل عمل يؤديه الفقراء للفرعون لقاء حمايتهم، كما عرفها الرومان بادئ الأمر بصورة مبالغ تفرض على التجارة، حتى أعطى القيصر أوغستوس السلطة في جباية الضرائب للمدن الرومانية لتمويل الجيش، كما فرضت هذه الضريبة على الأرض السورية باعتبارها كانت جزءاً من الإمبراطورية الرومانية، إلا أنها خضعت بعد الفتح الإسلامي لنظام الفرائض وفق أحكام الشريعة الإسلامية، التي ظلت تُطبق في بلاد الشام حتى عشرينات القرن الماضي، على الرغم من حصول انعطاف جذري بمفهوم الضريبة الذي كان يسود أوروبا في العصور الوسطى والذي أحدثته بريطانيا بعد قيام الثورة الصناعية وفرنسا بعد قيام الثورة فيها عام ١٧٨٩، ؛ فقد كانت الضريبة تدفع للملك لقاء الحماية ومثالها ضريبة الرؤوس التي كانت تفرض على كل شخص بالغ بغض النظر عن يسر حاله، إلا أنه ومع ظهور نظام الاقتصاد الحر الذي كرس الطابع الإلزامي للضريبة، والغرض المالي البحت المتمثل في تغطية النفقات العامة، حيث اعتُبرت الضريبة مبلغاً نقدياً يدفعه الأفراد للدولة جبراً وبصورة

نهائية، بموجب تشريعات محددة، دون مقابل، مساهمةً منهم في تحمل الأعباء والنفقات العامة.

تخلصت الضريبة من حيادها بعد الأزمة الاقتصادية عام ١٩٢٩، فأضحت أداةً فاعلةً بيد الدولة تتدخل بموجبها في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فقد كان من الطبيعي أن تتغير القواعد النازمة لأحكامها وتتعدد أنواعها وفقاً للهدف أو الغاية منها.

فانقسمت الضرائب حالياً إلى نوعين، ضرائب مباشرة تفرض على مادة (دخل) يتميز بالثبات والتجدد المستمر كضريبة الدخل، وضرائب غير مباشرة تنصب على وقائع لا تتصف بالتكرار والاستمرارية مثل الإنفاق أو الاستهلاك، كما وتتميز الضريبة على الدخل بكونها تعتبر تطبيقاً مباشراً لمعيار القدرة على الدفع.

تهدف ضريبة الدخل إلى المساهمة في رفد الموازنة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، لذلك أضحت محل تطوير مستمر يقوم به المشرع بهدف إرساء قواعد فرض الضريبة؛ وهي العدالة، الملاءمة، اليقين، ووفرة الحصيلة.

ويعود الجذر التاريخي لظهور ضريبة الدخل إلى العالم البريطاني جون مينارد كينز مؤلف النظرية الكينزية في الاقتصاد، والتي نشرها في كتابه النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود عام ١٩٣٦.

حققت ضريبة الدخل حصيلة وفيرة، كما لعبت دوراً مؤثراً في توزيع الثروة بين الأفراد، فانتشرت في كل دول العالم، خصوصاً بعد الحرب العالمية الثانية، ولم تكن سورية بمنأى عن ذلك، حيث صدر المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ الذي طبق ضريبة الدخل على الأرباح، وأخذت بالتطور بما يلائم طبيعة النظام الضريبي السوري، فكان آخر تعديل عليها هو المرسوم التشريعي رقم /٤٦/ لعام ٢٠١٥، كما فرضت في مصر الضريبة على الإيرادات بموجب القانون رقم /١٤/ لعام ١٩٣٩ وآخر تعديل لها القانون رقم /٨٢/ لعام ٢٠١٧.

إن التشريعات المتعددة التي استهدفت ضريبة الدخل في العالم عموماً وفي سورية خصوصاً كانت وما تزال سبباً في حدوث نزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك في مختلف مراحل الاستقطاع الضريبي، ابتداءً من تقدير الدخل محل الضريبة وانتهاءً بتحصيل الضريبة، هذه النزاعات ألزمت المشرع بوجوب وضع قواعد للتقليل منها قدر الإمكان وحلّها

عند وجودها، فابتكر المشرع الضريبي ما يسمى اليوم الاعتراض على ضريبة الدخل وهو مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يسلكها المكلف معبراً عن رغبته في تعديل التقدير أو إلغاء قرار التكاليف الصادر عن الإدارة الضريبية، لكونه قد صدر مجحفاً بحقوقه القانونية من وجهة نظره، كأن يكون غير خاضع للضريبة أصلاً أو أن السلطة الضريبية قد أغفلت منحه الإعفاءات المقررة له بموجب القانون.

إن إقرار المشرع لتلك الإجراءات وضع المكلف الضريبي في مركز قانوني أتاح له اللجوء إلى الإدارة الضريبة لاستدراك أخطائها، وعند تعذر ذلك أباح له الطريق القضائي لمنعها من التعسف في استعمال حقها، الأمر الذي نتج عنه مشكلات عديدة تتعلق؛ بتحديد المرجع القضائي المختص بنظر المنازعات الضريبية، والذي يختلف بدوره تبعاً للتوجه التشريعي في الدولة، فهو القضاء الإداري في سورية، وكل من القضاء الإداري والعادي في مصر، وسنحاول في هذا البحث أن نوضح المقصود بالدخل وضريبة الدخل عموماً، وفي سورية ومصر خصوصاً، كما سنبحث في الأساليب التي اتبعتها كل من المشرعين في البلدين لتقدير الدخل محل الضريبة، الدخل، والطرق التي يمكن للمكلف أو الممول اللجوء إليها لضمان حقوقه الضريبية.

## أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

- تحديد المقصود بضريبة الدخل في كل من التشريعين السوري والمصري.
- شرح طرق عملية تقدير الدخل التي تعتبر الركيزة الأساسية لفرض ضريبة الدخل، وبيان موقف المشرع في كل من سورية ومصر منها.
- بيان الأسباب التي يمكن للمكلف الاعتماد عليها للاعتراض على تقدير دخله من قبل الإدارة الضريبية.
- عرض الطرق التي يمكن للمكلف اللجوء إليها للاعتراض على تقدير دخله في ضريبة الدخل.
- المقارنة بين طرق الاعتراض على تقدير الدخل في كل من سورية ومصر، والإضاءة على نقاط التشابه والاختلاف فيما بينهما.

## إشكالية البحث:

يمنح المشرع الضريبي في كل من سورية ومصر المكلف حق الاعتراض على أسس ومبلغ الضريبة، المقدرة استناداً إلى دخله، أمام لجان يغلب على تشكيلها موظفون من الإدارة الضريبية، وهذا ما يثير تساؤلات

عدة منها، هل هذه اللجان مستقلة عن السلطة التنفيذية؟، وما الصلاحيات الممنوحة لها عند النظر في الاعتراض الإداري المقدم من المكلف؟، لاسيما وأن قراراتها تكون قابلة للمراجعة أمام القضاء الإداري في سورية، والقضائي العادي والإداري في مصر، وما هو مدى التزام الطاعن ببيان أسباب طعنه عند اللجوء إلى المرجع القضائي المختص في كل من سورية ومصر؟.

### صعوبات البحث:

- واجهت الباحث صعوبات متعددة في معرض إعداد هذا البحث تتمثل بـ:
- التعديلات الدائمة على التشريعات النازمة لضريبة الدخل وبالتالي عدم وجود استقرار في آليات التكليف بها، فقد ألغيت الكثير من التشريعات الضريبية كما عدلت كثير من موادها تعديلاً جذرياً وآخرها في سورية القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وآخر تعديل له هو المرسوم التشريعي رقم /٤٦/ لعام ٢٠١٥ وقانون الضريبة على الدخل في مصر رقم /٩١/ لعام ٢٠٠٥ وآخر تعديل له القانون رقم /٨٢/ لعام ٢٠١٧.
  - الأوضاع الأمنية التي عصفت بالقطر، وكان لها تأثير كبير على الباحث، الأمر الذي انعكس تأخيراً على إنجاز هذا البحث.

## منهج البحث:

اعتمد الباحث في إنجاز هذا البحث على خطة منهجية ثنائية حيث قسم البحث إلى فصلين يحوي كل منهما مبحثين، وذلك لعرض الأفكار بأكبر قدر من الوضوح والبساطة.

أما بالنسبة للمناهج التي اتبعت في إعداد البحث فهي:

- **المنهج التاريخي** ومن خلاله استعرض تطور عملية التقدير والضريبة التي ستقرض بناءً على عليه.
- **المنهج المقارن** يتضح ذلك جلياً من دراسة نظرة كل من المشرع السوري والمصري لموضوع تقدير الدخل في ضريبة الدخل وبيان أوجه الشبه والاختلاف بينهما، ومن ثم مقارنة وسائل الاعتراض التي أقرها كل من القانونين للمكلف والإدارة الضريبية في حال شعور أي منهما بالغبن.
- **المنهج الوصفي** لاستقراء المواد القانونية وعرضها بما يفيد أغراض البحث.



## **خطة البحث:**

### **الفصل الأول: مفهوم الدخل وطرق تقديره.**

#### **المبحث الأول: مفهوم الدخل.**

المطلب الأول: مفهوم الدخل من منظور

(الاقتصاد-المحاسبة- التشريع الضريبي)

المطلب الثاني: طرق تقدير الدخل

#### **المبحث الثاني: ماهية ضريبة الدخل في كل من سورية ومصر.**

المطلب الأول: ماهية ضريبة الدخل

المطلب الثاني: ضريبة الدخل في كل من سورية ومصر

### **الفصل الثاني: طرق المراجعة في ضريبة الدخل ( فئة الأرباح الحقيقية)**

#### **المبحث الأول: طرق المراجعة في سورية.**

المطلب الأول: الاعتراض الإداري

المطلب الثاني: طرق الطعن القضائية

#### **المبحث الثاني: طرق المراجعة في مصر.**

المطلب الأول: الاعتراض الإداري

المطلب الثاني: طرق الطعن القضائية

## **خاتمة**

.

).

## الفصل الأول

### مفهوم الدخل وطرق تقديره

إن البحث في طرق الطعن بتقدير دخل المكلف بضريبة الدخل، يقتضي أولاً الإجابة على سؤال هو ما المقصود بالدخل؟ وماهي طرق تقديره؟، ومن ثم عرض أحكام ضريبة الدخل في كل من سورية ومصر نطاق البحث وذلك تمهيداً لبيان وسائل الاعتراض المتاحة على التقدير.

### المبحث الأول

#### مفهوم الدخل

يختلف مفهوم الدخل باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه، ولذلك تعددت التعاريف بتعدد العلوم، فنجد أن علماء الاقتصاد قد وضعوا خصائص للدخل بشكلٍ يتقارب مع علم المحاسبة إلا أنه أكثر شمولاً، وبرز مفهوم خاص وضعه الفقه الضريبي، سمي بالدخل الضريبي حيث جمع بين العلمين السابقين وتوصل لوضع صيغ مباشرة وغير مباشرة تحدد الوعاء في ضريبة الدخل، وسنبحث فيها تباعاً.

## المطلب الأول

### مفهوم الدخل

يعتبر الدخل عصب الاقتصاد سواء على مستوى الفرد أو الدولة، وقد لجأ الكثير من علماء الاقتصاد لوضع تعريفات وخصائص له، وهو ما سنشرحه من خلال ما جاء في تعريفات هيغ (Haig) وسيمون (Simons)<sup>(١)</sup> حول الدخل، كما كان لعلم المحاسبة نصيب في تأطير الدخل، ليكون نتاج هذين العلمين محصلة يهتدي بها المشرع الضريبي ويحسم رأيه بموضوع الدخل الذي سيكون أساساً تفرض عليه الضريبة.

### الفرع الأول

#### مفهوم هيغ - سيمون والمفهوم المحاسبي للدخل

انطلق هيغ وسيمون من مؤشر أساسي هو مدى قدرة الفرد على إشباع حاجاته التي تختلف وفقاً لقدرته الاقتصادية ونمط حياته، لتوضيح مقاربتهم لمفهوم الدخل.

---

(١) هنري كالفيرت سيمون خبير اقتصادي أمريكي (١٨٩٩-١٩٤٦) عمل في جامعة شيكاغو عرف بوضع مفهوم الدخل الاقتصادي الذي طور من قبل روبرت مري هيغ (١٨٨٧-١٩٥٣) وهو اقتصادي أمريكي وخبير في التمويل العام والضرائب.

## أولاً- مفهوم (هيچ- سيمون) للدخل:

إن المفهوم الاقتصادي وفقاً لهيچ يتجلى في المسألة الآتية: إذا حصل الفرد على دولار وهو شيء اعتيادي بإمكانه إنفاقه، ربما لوجبة طعام، فهل دخله هو دولار أم الوجبة التي اشتراها به، أم المتعة التي حصل عليها من الوجبة، أم الراحة التي دخلت قلبه بعد الدولار أو الوجبة؟ ماذا لو أنفق هذا الدولار في شيء أكثر معنوية من الطعام؟، وليكن كتاباً فهل دخله هو الكتاب أم الشعور بالرضا الذي ينتابه عند قراءة هذا الكتاب، وكان جوابه على ما سبق هو أن الفرد يسعى لإشباع حاجاته ورغباته المعنوية أيضاً وليس المادية فقط.<sup>(1)</sup>

قام العديد من الاقتصاديين بتعريف الدخل بناءً على فرضيات هيچ بأنه " فائدة أو مجموعة من الفوائد يحصل عليها الفرد خلال فترة من الزمن"،<sup>(2)</sup> إلا أن هيچ رد مشدداً بأن المنفعة وحدها لا يمكن أن تكون أساساً لتحليل الدخل اقتصادياً، الأمر الذي يتطلب شيئاً أكثر تحديداً وتجانساً، ولا يوجد أنسب من المال لتحقيق هذا الشيء خصوصاً أن المال هو الأجر

---

(1) Yoshihiro Masui: **Personal Income Taxation**, The University of Tokyo, Tokyo, 1999, p141-142.

(2) David Prochakza: **Accounting and economic concept of income**, University of Economics, Prague, 2010, p39.

بتعريف الدخل فيما يتعلق بالغايات الضريبية.

إذاً فمن الضروري في مسائل معينة إهمال الجوانب النفسية والاهتمام فقط بما بقيم المال أو قيمة السلع والخدمات في فترة زمنية معينة، أو بالمال ذاته الذي يتم الحصول عليه في الفترة الزمنية نفسها، وبناء على النقاط السابقة عرف هيغ الدخل بأنه "الزيادة أو النمو في قدرات الفرد على إشباع حاجاته ورغباته في فترة معينة من الزمن، بصرف النظر ما إذا كانت هذه القدرة تتكون من المال بحد ذاته أو أي شيء قابل للتقويم بالمال".<sup>(١)</sup> وبمعنى آخر فالدخل هو قيمة المال لتراكم صافي قدرة الفرد الاقتصادية خلال فترة محددة من الزمن.

أما سيمون فقد انطلق من مبدأ مغاير لهيغ وهو (إن الاعتدال في عدم المساواة هدف مهم للسياسة، وكذلك فضرائب الدخل هي أداة للتأثير على هذا الاعتدال، وفي هذا الصدد فإن تطوير ضرائب الدخل يمكن النظر إليه على أنه استجابة لمطلب أكثر عدالة بتحمل الأعباء الضريبية).<sup>(٢)</sup>

إذاً بما أن الدخل هو قاعدة واسعة لفرض الضريبة لذلك لابد من

---

(1) John R. Brooks: **The Definitions of Income**, Georgetown University Law Center, 2017, p11-15.

(2) David Prochakza: **previous reference**, p43

وضع معناً دقيقاً له، وقد عمد سيمون ومن نهج نهجه إلى وضع تعريفٍ للدخل يكون أكثر إنصافاً للضريبة في مختلف مستوياتها، وبالتالي فقد تعامل مع مفهوم الدخل من منظور عادل سواء في وصفه أو ترسيمه، ولكن دون الاهتمام بمفهوم العدالة التوزيعية للدخل، أي أن ضريبة الدخل لا يشترط فيها أن تقيم وزناً لتوزيع الدخل والثروة بيد الأفراد، وبهذا الصدد نجد أن هناك افتراضاً لصالح المساواة في الدخل وعلى من يدعي العكس يقع عبء الإثبات.<sup>(١)</sup>

نظر سيمون إلى من ادعى عدم المساواة في توزيع الثروة أو الدخل بأنه شخص سلبي بل وفي بعض الأحيان شرير، وكان هذا الموقف الحاد نتيجة الكساد الكبير في عام ١٩٢٩.<sup>(٢)</sup>

إن الأفكار السابقة لسيمون هي التي وضعت النواة الأساسية في تعريفه للدخل والذي كان هدفه النهائي منه هو التشجيع على عدالة تحمل الأعباء الضريبية وليس عدالة توزيع الدخل أو الثروة.

فالدخل برأيه هو (الكسب الذي تتم حيازته ويترتب لحائزه ممارسة

---

(1) David G. Duff: **Rethinking the Concept of Income in Tax Law and Policy**, University of Toronto, no publish date, p9-10.

(2) Jeff Strand: **previous reference**, p83.

الحقوق، وليس أمراً متعلقاً بالأحاسيس أو الخدمات والسلع). وهنا يبرز التناقض الحاد مع هيغ الذي اعتبر الدخل تدفقاً للرضا، وأيضاً فقد أكد سيمون بأن الدخل الشخصي يقيس النتيجة الاقتصادية النهائية للفرد في فترة زمنية معينة دون النظر إلى الوضع السابق أو اللاحق لها، فخلص إلى تعريف الدخل بأنه (المجموع الجبري لقيمة الحقوق التي مورست في الاستهلاك بالسوق والتغير الحاصل بقيمة حقوق الملكية بين بداية ونهاية فترة زمنية محددة)<sup>(١)</sup>.

إن التعريف الذي اعتمده معظم الاقتصاديون والذي كان نتيجةً لتحليل تعريف هيغ وتعريف سيمون ومن ثم دمجهما وذلك في التوصية التي قدمتها لجنة كارتر الملكية بمؤتمر الإصلاح الضريبي بكندا في عام ١٩٦٠ وخلصت إلى ما يدعى مفهوم (هيغ- سيمون) للدخل السنوي للشخص ألا وهو (قيمة ما يستهلكه أو ما يمكن أن يستهلكه الفرد في سنة إضافةً لاحتفاظه بثروته)<sup>(٢)</sup>. كما تضمنت التوصية تحديد صور الدخل وهي:

---

(1) Jeff Strand: **Tax Timing and the Haig-Simons Ideal**, Indiana Law Journal, 1986 ,p76-90, Available at: [http://ilj.law.indiana.edu/articles/62/62\\_1\\_Strnad.pdf](http://ilj.law.indiana.edu/articles/62/62_1_Strnad.pdf).

(2) Neil Brooks: **Canadian Tax Journal The Second Decade**, Canadian tax journal, Ontario, 1972, p634.

- الأجور والمرتبات وأرباح الشركات الخاصة وإيرادات الفوائد من الأوراق المالية والحسابات المصرفية وإيرادات الإيجار.

- الحوالات المالية.

- الهبات والميراث.

- الدخل العيني: كاستعمال سيارة العمل استعمالاً شخصياً.

- صافي الزيادة في القيمة الحقيقية لأصول الشخص المالية.

ونرى أن مفهوم هيغ-سيمون للدخل يقر بالدخل المحتمل وليس

الدخل المحقق كوعاء لضريبة الدخل، فوفقاً له فإن مقياس الدخل ليس ما يستهلكه الفرد من مال أو ما ينفقه وإنما ما كان بإمكانه أن يستهلكه أو ينفقه.

مثال: لنقل أن فرداً يملك ١٠٠ ألف (وحدة نقدية) كرصيد في

مصرف ببداية السنة وكسب هذا الشخص ٥٠ ألفاً من عمله في هذه السنة

وحصل على فوائد بقيمة ٥ آلاف من حسابه المصرفي، ومن ثم أنفق هذا

الشخص ٣٥ ألفاً فيكون المتبقي من راتبه إضافة للفوائد هو ٢٠ ألفاً فتصبح

ثروته في نهاية السنة هي ١٢٠ ألفاً.

ولكن وفقاً لمفهوم هيغ-سيمون كان بإمكان هذا الشخص إنفاق باقي راتبه

إضافة للفوائد واحتفاظه بثروته البالغة ١٠٠ ألف ليكون دخله في هذه الحالة هو راتبه

والفوائد أي ٥٥ ألفاً وتقرض على هذا الدخل ضريبة الاستهلاك.

ولذلك اعتقد أن مفهوم هيغ-سيمون يتخلله جوانب لا يمكن

تطبيقها لتحديد الدخل الضريبي ومنها:

- إن تعريف هيغ-سيمون قد يكون مفيداً من الناحية النظرية إلا أن القيود التي ظهرت في المجال العملي دفعت الجهات النازرة في القضايا التي تتعلق بالدخل وضريبة الدخل إلى البحث عن مفهوم جديد.

- بالغ التعريف في توسيع مفهوم الدخل ليشمل كل متعة يحصل عليها الفرد سواء أكانت مادية أو معنوية، وهذا أمر يثير مشاكل تتعلق بعدم القدرة على تحديد قيمة هذه المتع في كثير من الأحيان بل أغلبها، لأنها أشياء تتعلق بدوافع نفسية تعود للشخص ولا يمكن تقييمها بالنقود.

- إن الاعتماد على هذا التعريف في تحديد الدخل الخاضع للضريبة سيؤدي إلى إلغاء كافة أنواع الضرائب والاعتماد فقط على ضريبة الإنفاق الاستهلاكي كون عملية الاستهلاك هي عملية جوهرية فيه.

- إن القول بالاحتمالية لاحتساب الدخل هو أمر يؤدي إلى خلق

دخول غير موجودة إلا في مفهوم هيغ-سيمون.

بعد أن بحثنا في مفهوم الدخل من وجه نظر الاقتصاديين، سننتقل إلى

علم المحاسبة لبيان وجهة نظره في هذا الموضوع.

### ثانياً - مفهوم الدخل من منظور علم المحاسبة:

من المعروف أن المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع لأرقام دون أن تبحث في سبب نشوئها؛ فالمحاسبة تهدف لاكتشاف الوقائع وتسجيلها وعرضها في إطار يعكس صورة صادقة لما حدث، وذلك من خلال تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة.

حيث تعتبر المحاسبة أساساً لإدارة أي مشروع وتحديد إيراداته، كما تمكن المحاسبة من تحديد عائدات الاستثمار للمشاريع وتقييم الربح فيها، فالإيراد لدى المحاسبين هو إنتاج المنشأة، كما يعتبر الإيراد الجانب الموجب في تحديد أعمال المشروع من ربح وخسارة، إن مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية مرتبط أساساً بالإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة المالية لأي منشأة، سواء أكانت فردية أو تتخذ شكل شركة، وقد عرف فيني "Finney" الدخل بأنه (عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول التي تنتج مبيعات أو تؤدي خدمات استهلاكية، أو هو الفرق بين عمليات المتاجرة والاستغلال العادي من جهة وبين تكاليف استغلال المشروع من جهة ثانية)، وهذين التعريفين يتقاطعان مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية والتي عرفت الدخل بأنه

(التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع

إلى عملائه خلال فترة زمنية محددة).<sup>(١)</sup>

فالإيرادات تشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أديت، في حين أن

المصروفات تشمل ثمن المبيعات وسائر التكاليف المتعلقة بمزاولة النشاط،

فيكون الفارق بين المبيعات والمصروفات هو الربح أي الدخل.

بناءً على ما سبق فإن الدخل المحاسبي التقليدي يعرف بأنه (الفرق

بين الإيرادات المتحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها

من التكاليف التاريخية التي تحققت كمصاريف في المدة نفسها).<sup>(٢)</sup>

وبتحليل هذا التعريف نرى أنه يتضمن خمس خصائص:

١- إن الدخل المحاسبي يحسب من عمليات قد حدثت فعلاً، مثل الإيراد

الحاصل من بيع بضاعة مطروحاً منها التكاليف الضرورية للبضاعة

المباعة.

٢- يجب بيان المدة المحاسبية واتصالها بتلك المدة وتقديم لمعلومات

---

(1) Henry A. Finney, Herbert E. Miller: **Principles of Accounting: Advanced**, Prentice Hall, New Jersey United States, 1971, p171-173.

(٢) رامز عدنان راجح، المعاملة الضريبية للشركات - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١١، دمشق، ص ١٤.

عن أداء المنشأة خلالها.

٣- يعتبر الإيراد ذو أهمية كبيرة في المحاسبة، ويتطلب ذلك تعريفه وقياسه وإقراره.

٤- إن الدخل المحاسبي يتطلب حساب المصروفات على أساس الكلفة التاريخية فالموجود يحسب على أساس كلفته وقت تملكه إلى أن يتحقق بيعه وطوال هذا الوقت (أي الفترة المحددة من تاريخ تملك الموجود ولغاية بيعه) لا يجري الاعتراف بأي تغير في قيمة الموجودات.

يُقيم علم المحاسبة الدخل على أساس الأرقام ويفترض أن الفرد على دراية بوضعه المالي وأرباحه التي سيحصل عليها، وهو ما يخالف الواقع في كثير من الأحيان، فالعديد من المكلفين يحققون أرباحاً طارئة ودون كلفة أحياناً، وهذا الأمر يخرج عن قدرة المحاسبة على التنبؤ به، وعليه لا يمكن اعتماد المفهوم المحاسبي للدخل أساساً لفرض الضريبة، ونكون أمام حاجة ملحة أفضت إلى ابتكار الفقه الضريبي لمفهوم خاص بالدخل يجمع من العلوم ما يناسب الغاية من فرض الضريبة.

## الفرع الثاني

### المفهوم الضريبي للدخل وموقف المشرع منه

لا يمكن إنكار مدى أهمية نظرية الاقتصاد والمحاسبة للدخل، ولكن الكلمة الفصل في تحديد هذا المفهوم في مجال الضريبة تعود للمشرع الضريبي وحده بوصفه القائم على تحديد الوعاء الضريبي، فما هو ذلك المفهوم من وجهة نظره؟ وما هو موقف المشرعين السوري والمصري منه؟

#### أولاً- المفهوم الضريبي للدخل:

يواجه الباحثون في شؤون الضرائب مشكلة جدلية، تتمثل في تحديد المقصود بالدخل من الناحية الضريبية، وذلك لتباين تعريف الدخل وفقاً للزاوية التي ينظر منها إليه؛ فثمة مفهوم اقتصادي و آخر محاسبي كما رأينا، وغيرها من المفاهيم، وحتى ضمن المفهوم الواحد نجد اختلافات كثيرة، ولعل ذلك هو السبب الذي حدا بالمشرع الضريبي في أغلب الدول إلى تجنب وضع تعريف قانوني للدخل في صلب التشريع الضريبي، تجنباً لتقييد الإدارة الضريبية بمفردات أو عناصر معينة قد لا تستطيع في مرحلة من المراحل أن تتحمل تبعاتها، ونتيجة لما تقدم ذهب المشرع بمختلف الدول ومنها سورية ومصر إلى التوسع بمفهوم الدخل ببعض النواحي وتضييق هذا

المفهوم في نواحي أخرى، وكان هذا الاتجاه محكوماً بنظريتين أوجدهما الفقه

المالي هما نظرية المنبع ونظرية الإثراء.<sup>(١)</sup>

١- نظرية المنبع: يرى أصحاب هذه النظرية، أن الدخل بالمعنى

الضريبي هو (القيمة النقدية أو القابلة للتقويم بالنقود التي تتحقق بصفة

دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال

فترة معينة من الزمن، أو هو كل ناتج نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يأتي

بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء).<sup>(٢)</sup>

إذا فوفقاً لهذه النظرية فإن أركان الدخل هي:

أ- الدورية: يتصف الدخل بالتجدد في أوقات متعاقبة منتظمة كالمحصول الذي

تنبته الأرض في كل موسم، فهو إذاً ما يقابل العودة والمجيء مرة أخرى كراتب

الموظف، وهذا ما يخالف نظرة الاقتصاديين عن الدخل من حيث انتظام الفترة الزمنية،

فعند الاقتصاديين المهم هو تحقق الزيادة النقدية فقط في فترات زمنية من غير الضروري

---

(١) عصام الشهابي، أملية في التشريع الضريبي، منشورات جامعة حلب، دمشق، د.ت.ن، ص ٤٩.

(٢) يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية، دمشق، ٢٠٠٣، ص ٢١٥ وما بعدها.

أن تكون متساوية أو متعاقبة.<sup>(١)</sup>

إن الانتظام هو جوهر ركن الدورية، لذلك لا تعتبر الأرباح العارضة التي يحصل عليها الشخص بصفة عرضية دخلاً وبالتالي لا تخضع للضريبة، ومثالها شخص بنى منزلاً بمبلغ معين ثم باعه بثمن يزيد عن التكلفة، فريحه هنا لا يعد دخلاً بالمعنى الدقيق لأنه غير قابل للتجدد بصفة منتظمة، أما إذا كان هذا الشخص يحترف عملية بناء العقارات وبيعها بقصد الكسب فإن أرباحه منها تعد دخلاً يتوجب فرض الضريبة عليه، وهذا ما يخالف نظرة الاقتصاديين للدخل، حيث يهاجمون عنصر الدورية والانتظام ويعتبرون الربح دخلاً يجب فرض الضريبة عليه سواء أكان منتظماً أم عرضياً.

ب- ثبات المصدر أو وجود مصدر قابل للبقاء: يترتب على شرط الدورية نتيجة رئيسية، هي أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات تقوم على إمداد دخل دوري منتظم، ولا يعني هذا الثبات الدوام المطلق، إذ ليس من شيء ثابت ثباتاً مطلقاً في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي أي قابلية الدخل للبقاء لمدة محدودة، فما دام الدخل يتجدد على

---

(١) محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٥٧،

فترات فلا بد أن يكون المصدر الذي يأتي منه مستمراً ولا يختفي بعد إنتاجه في المرة الأولى، فالثبات المطلوب هنا هو الذي لا ينقض بمجرد فرض الضريبة على الدخل.<sup>(١)</sup>

ج- التقويم بالنقود: الضريبة تدفع بموجب مبلغ من النقود، إذاً فيجب أن تؤخذ من مصدر نقدي أو قابل للتقويم بالنقود على الأقل، وعليه فلا يعتبر دخلاً من وجهة نظر القانون الضريبي إلا القيم المادية القابلة للتقدير بالنقود، وبالتالي ووفقاً لهذا الركن ينبغي استبعاد الدخول التي تنطوي على منافع شخصية لا يمكن تقديرها من الناحية المادية أو يصعب ذلك، فالمنفعة التي تقوم بالنقود تعتبر دخلاً تفرض عليه ضريبة الدخل أما المنفعة التي لا تقدر بالنقود فإنها لا تعد دخلاً وبالتالي لا تخضع للضريبة ومثالها الدفء الذي يستمتع به صاحبه فهو منفعة لكنها لا تقوم بالنقود ولا تفرض عليها ضريبة، وهذا يخالف ما ذهب إليه الاقتصاديون كما رأينا حيث التطرف في توسيع مفهوم الدخل ليشمل البهجة التي ينعم بها صاحبها.

بناء على توصيف الدخل وتحديد أركان الدخل قسم أصحاب نظرية

---

(١) محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص ١٦٠.

المنبع مصادر الدخل إلى ثلاثة هي<sup>(١)</sup>:

- رأس المال: ويتمتع بدرجة عالية من الثبات والاستقرار، ولذلك فإن الدخل الناتج عنه يعامل غالباً معاملة ضريبية تتناسب مع هذه الدرجة من الاستمرار،<sup>(٢)</sup> غير أن قابلية مصدر الدخل للبقاء القريب أو البعيد تتوقف على مدى صيانتة وطريقة استهلاكه واستعماله، كرؤوس الأموال العقارية والمنازل، حيث يقصد بالصيانة إصلاح ما يطرأ على مصدر الدخل من نقص أو تلف، أما الاستهلاك فهو احتجاز جزء سنوي من الدخل، يسمح على مر الأعوام باستبدال مصدره عندما يصبح غير صالح لإنتاج دخل جديد، مثال حجز جزء من الدخل من أجل استبدال آلة معينة في مصنع عندما تصبح غير قادرة على الإنتاج.

- العمل: سواء أكان يدوياً أم عقلياً، المهم أن ينتج دخلاً بصيغة منتظمة ودورية، ويجدر بالذكر أن العمل يختلف عن رأس المال من حيث إنتاج الدخل، فدرجة استمراريته وثباته لا تصل إلى ما يتمتع به رأس المال،

---

(١) باهر محمد علتم، اقتصاديات المالية العامة، منشورات مركز التعليم المفتوح جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ١٢٠.

كما أن العمل يقوم بشكل أساسي ورئيسي على الجهد البشري، ولذلك فمن الطبيعي أن الدخل الناتج من العمل يختفي عند وفاة الإنسان أو عجزه عن القيام بالعمل.

وهنا نلاحظ أن صفات الدخل الناتج عن العمل أدت إلى معاملة المشرع الضريبي له بشكل يتناسب مع المحافظة على هذا المصدر وأبرز الأمثلة على ذلك الضريبة على راتب الموظف الذي يقبضه كل شهر.

- مصدر مختلط: يتكون هذا المصدر من اجتماع رأس المال مع العمل وينتج عن اتحادهما، كأن يقوم شخص بافتتاح مشروع تجاري ويديره في الوقت ذاته، ويبدو في هذا المجال أن المشرع الضريبي قد اعتمد معاملة خاصة أيضاً للدخل الناتج عن المصدر المختلط فوضعه في مرتبة متوسطة، ليكون الدخل الناتج عن رأس المال في قمته والدخل الناتج عن العمل في قاعدته، وتكون المعاملة الضريبية الخاضع لها متوسطة المستوى فهي لا تبلغ من الحجم ما نراه في الضريبة التي يدفعها المكلف مقابل الدخل الناتج عن رأس المال، ولا تهبط إلى المستوى الذي يعامل على أساسه الدخل الناتج عن العمل.

إن استبعاد نظرية المصدر للدخول العرضية بشكل مطلق يؤدي إلى التضيق في مفهوم الدخل الضريبي، واستبعاد تطبيقها في كثير من الدخول خلافاً لنظرية الإثراء التي تتوسع في مفهوم الدخل، الأمر الذي أدى إلى الأخذ بها مع وضع قيود على التوسع في أغلب التشريعات الضريبية كما سنرى.

2- نظرية الإثراء<sup>(١)</sup>: إن هذه النظرية تتوسع في مفهوم الدخل، فتعتبره (الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص المعنوي أو الطبيعي خلال فترة زمنية، فكل زيادة إيجابية في الذمة المالية للمكلف أو مقدراته الاقتصادية تعتبر دخلاً سواء كانت هذه الزيادة دورية أو غير دورية، منتظمة أم غير منتظمة).

وهكذا نجد أن هذه النظرية تنطبق على الدخل العارضة الناتجة عن عمليات المضاربة، وبيع القيم المنقولة وغير المنقولة وأرباح الأسهم وجوائز السندات وكذلك التركات،<sup>(٢)</sup> وبناء على هذا التوسع فإن مصادر

---

(١) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩١، ص ١٣٢.

(٢) عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، القدس، ٢٠٠١، ص ٣٧-٣٨.

الدخل وفقاً لنظرية الإثراء هي:

- الإيرادات العادية: يعد هذا النوع من الإيراد الركن الأساسي لإيرادات المنشأة التجارية أو الصناعية، حيث يعبر عن مجموع ما تحصل عليه المنشأة مقابل بيع السلعة أو تقديم الخدمات، أي أنه يتمثل في قيمة ما يدفعه العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تؤديها لهم المنشأة، بمعنى أن هذا الإيراد ينتج عن الأعمال العادية للمنشأة التي قامت من أجل تنفيذها.

- الإيرادات غير العادية: يقصد بها تلك الإيرادات التي، تتعلق بنشاط فرعي أو مؤقت أو طويل الأجل، مثل الاستثمارات في سوق الأوراق المالية، وهذه الإيرادات لا تدخل في صميم عمل المنشأة، ولكن لها صلة مباشرة بنشاطها، فيحصل عليها المشروع نتيجة عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية ولا يمكن التحكم فيها، فهي بذلك إيرادات غير عادية نظراً لأنها لا تنتج عن النشاط التجاري العادي للمشروع.<sup>(١)</sup>

إن الأخذ بهذه النظرية كما رأينا سيؤدي إلى إدخال أي زيادة في ذمة المكلف المالية للضريبة، وهو برأينا ما لا يمكن الأخذ به على إطلاقه، لأن غاية المشرع الضريبي لا تنصرف فقط إلى توفير إيراد

---

(١) يوسف شباط، مرجع سبق ذكره، ص ٢١٩-٢٢٥.

ضريبي كبير فقط، وإنما قد يكون هدفه من إخضاع دخل أو إعفائه تحقيق هدف اجتماعي أو سياسي أو اقتصادي، لذلك فإن التشريعات الضريبية المختلفة تأخذ بإحدى هاتين النظريتين أو كلاهما وفقاً لحاجتها لتغطية الإنفاق وتحقيق أغراض الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فإذا توجهت الدول إلى تخفيض إيراداتها الضريبية فإنها تذهب نحو نظرية المنبع، أما إذا أرادت التوسع في زيادة الضريبة المفروضة على الدخل فإنها تميل نحو الزيادة الإيجابية في الذمة المالية للمكلف أي نظرية الإثراء، إلا أن الغالب هو توجه الدول نحو التوسع وذلك للاعتبارات الآتية:

- إن اتباع نظرية المصدر يؤدي إلى اعتبار دخل العمليات العارضة غير خاضع للضريبة، كدخل بعض الصفقات، وهذا ليس عادلاً لأنه يخضع عامل ذو دخل محدود وصغير للضريبة، بينما يعفى من حقق دخلاً كبيراً منها.

- من أجل تغطية تزايد الإنفاق، لا بد من زيادة الإيرادات ونظرية الإثراء تحقق ذلك.

- إن الأخذ بنظرية الإثراء، أي زيادة القيمة الإيجابية للمكلف يؤدي

إلى الوصول لبعض العناصر الرأسمالية، وفرض ضريبة دخل عليها،

دون أن يفرض ضريبة دخل على رأس المال.

بعد أن عرضنا المفاهيم التي استند إليها الفقه المالي في تحديد

المقصود بالدخل الضريبي، سننتقل للبحث في مدى اتباع المشرعين السوري والمصري لهذه المفاهيم.

### ثانياً - موقف المشرع من مفهوم الدخل الضريبي:

إن اعتماد المشرع لمفهوم الدخل بشكله الضيق أو الواسع كما تقدم

هو أمر مرهون بظروف الدولة المالية بشكل أساسي، إضافةً إلى الهدف الذي يبتغيه المشرع من فرض الضريبة عليه، والتي تعتبر من أهم الأدوات المستعملة في رسم نهج الدول المالي والاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي.

#### ١ - موقف المشرع السوري: لم يعرف المشرع الضريبي السوري في

قانون ضريبة الدخل ولا في غيره الدخل الضريبي، واقتصر على تحديد نطاق الضريبة المفروضة عليه من الناحية الموضوعية وذلك في قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣،<sup>(١)</sup> وبالإطلاع على القانون

---

(١) الفقرة (أ) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

الضريبي السوري يبدو أن المشرع الضريبي أخذ بنظرية المنبع في نواحٍ معينة واعتمد نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف في نواحٍ أخرى، وذلك بغية توسيع المطرح الضريبي قدر الإمكان واكسابه المرونة اللازمة، مع إخراج دخول معينة من مرمى الضريبة جزئياً أو كلياً، وذلك تحت مسمى الإعفاءات الضريبية.

إن أبرز الصور التي تتجلى فيها نظرية المنبع في التشريع الضريبي السوري هي ضريبة الرواتب والأجور التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في المادة ١٦٨١ حيث أخضعت دخول العاملين المتوافقة مع نظرية المنبع لضريبة تصاعدية وفق شرائح محددة تتناسب وحجم هذه الدخول، بيد أن المشرع يقيد مفهوم الدخل وفق نظرية المنبع في هذه الضريبة ويضع حداً أدنى معفى منها هو خمسة آلاف ليرة سورية شهرياً في المادة ١٦٩<sup>(١)</sup>، قام برفعه فيما بعد إلى عشرة آلاف ليرة سورية شهرياً وأخيراً إلى خمسة عشر ألف ليرة سورية شهرياً بموجب المرسوم التشريعي رقم ٤٦ لعام ٢٠١٥، وهو إعفاء جزئي يهدف إلى عدم اقتطاع مبلغ ضريبي كبير نسبياً من دخل هذه الفئة.

---

(١) عبد الباسط جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي دراسة مقارنة، دار الحامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص ١٣١.

أما بخصوص إعفاء الدخل بصورة كلية من الضريبة فهو أمر ورد في القانون /٢٤/ عام ٢٠٠٣ وقد يكون شخصياً أو نوعياً، ومثاله إعفاء رجال الجيش والقوات المسلحة من الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، وهو أمر يتوافق مع مقتضيات العدالة والعرفان لما يؤدوه من خدمات جليلة للوطن.

وبالنسبة لانحياز المشرع السوري نحو نظرية الإثراء أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف فهو أمر واضح في الفقرة ١٨ من المادة ١٢١ من القانون المذكور سابقاً حيث حددت الفقرة المشار إليها المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية والمطاح التي تتناولها الضريبة والمتمثلة بأرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ربح العقارات والعرضات، فالمقصود بالأعمال التجارية العارضة؛ هي (العمليات والصفقات التجارية الطارئة التي يقوم بها المكلف الممارس لمهنة ما والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية). إذ بموجب هذا النص تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتاجه من المهنة الأساسية بحيث تخضع

للضريبة على الأرباح الحقيقية بشرط ألا تكون خاضعة لضريبة دخل أخرى

أو لضريبة ريع العقارات والعرصات.<sup>(١)</sup>

وبالتالي فإن مفهوم الدخل العارض إنما يتحدد بما يحصل عليه

المكلف بعيداً عن ممارسته لنشاطه الأصلي ويخضع لضريبة الأرباح

الحقيقية، شريطة عدم خضوعه لضريبة دخل أخرى أو لضريبة ريع العقارات

والعرصات، ويبدو هذا الشرط منطقياً مع ما يقتضيه نظام الضريبة النوعية

على الدخل والذي اعتمدته المشرع الضريبي السوري.<sup>(٢)</sup>

من خلال ما تقدم نرى أن المشرع الضريبي السوري اتخذ موقفاً

وسطاً بين نظرية المنبع ونظرية الإثراء، وهذا الموقف لم يكن الهدف منه

إرضاء أصحاب النظريتين، وإنما توسيع الوعاء الضريبي ليضم كافة

الدخول بغية فرض الضريبة عليها بما يتناسب مع السياسة الضريبية

ويحقق الغاية المرجوة من فرض الضريبة، ألا وهي وفرة الحصيلة،

وسننتقل الآن إلى موقف المشرع المصري الموافق لنظيره السوري من ناحية

عدم تعريف الدخل والجمع بين نظرية المنبع والإثراء.

**٢- موقف المشرع المصري:** لم يضع المشرع الضريبي المصري أيضاً

---

(١) التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) عصام الشهابي، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤.

تعريفاً محدداً للإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل، كما أنه لم يتقيد بأي من النظريتين السابقتين في تحديد مفهوم الدخل، فقد توسع فيه بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إذ أخضع الإيرادات العادية وغير العادية للدخل، كما أخضع الأرباح الرأسمالية والأرباح الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية لضريبة الدخل أيضاً، إضافةً للأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل، سواء في أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها، أما بالنسبة إلى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فنجد أن المشرع المصري قد توسع بفرض الضريبة عليها، فأخضع عنصر رأس المال للضريبة في بعض الحالات، مثل سريان الضريبة الموحدة على سداد رأس المال أثناء قيام الشركة وقبل انقضاءها.

وأخيراً نجد أن المشرع المصري قد رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من خمسة آلاف جنيه سنوياً بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، إلى ستة آلاف وخمسمائة جنيه سنوياً بموجب القانون /٨٢/ لعام ٢٠١٧، حيث ضيق مفهوم الدخل بشكل سيستفيد منه أصحاب الأجور والأنشطة التابعة للأشخاص الطبيعيين، ووفقاً لبيانات وزارة المالية المصرية فإن تكلفة هذا الإجراء تبلغ ٢.٥ مليار جنيه بما يعني أن

الدولة قامت بضخ هذا المبلغ في صورة دخول للأشخاص الطبيعيين.<sup>(١)</sup>

ونرى هنا أن اتباع المشرعين لموقف وسط بين النظريتين المذكورتين سابقاً هو أمر يتيح لهما مرونة في التحكم بالدخول الخاضعة للضريبة، كما يمنحهما هامشاً كبيراً للتدخل في حياة الأفراد الاقتصادية.

أما الآن فسننتقل للبحث في طرق تقدير الدخل المتبعة في العالم عموماً، وسورية ومصر خصوصاً.

## المطلب الثاني

### طرق تقدير الدخل

يجمع كتاب المالية والتشريع الضريبي على وجود أسلوبين لتقدير مطرح الضريبة أو الدخل، وهما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر، ويتوقف مدى الأخذ بأحد هذين الأسلوبين أو كلاهما على كفاءة الجهاز الضريبي ووعي المكلف، كما ويوجد أسلوب جديد للتقدير هو التقدير الاتفاقي الذي بدأ يأخذ الحيز الأكبر من اهتمام الفقه والتشريع الضريبي حالياً، وسندرسها وفق الآتي.

### الفرع الأول

#### التقدير المباشر والتقدير غير المباشر

لكل من أسلوبي التقدير المباشر وغير المباشر إيجابيات وسلبيات تنتج عن تطبيقهما، فما هو تعريف كل من هذين الأسلوبين؟ وما هي الآثار الناتجة عن اتباع أحدهما؟  
أولاً- التقدير المباشر:

هو الأسلوب الذي ترمي به الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة من خلال النظر إلى محتوى الوعاء الضريبي نفسه

وصوره التقدير الذاتي، الإداري، الإضافي والاحتياطي، وسأوضحها تباعاً.

#### ١- التقدير الذاتي: تتلخص هذه الطريقة في أن يطلب إلى المكلف

بالضريبة نفسه تقديم تصريح أو إقرار عن مقدار دخله، وتتولى الإدارة

الضريبة التحقق من صحة هذا الإقرار أو التقدير، وقد يكلف المشرع

الضريبي شخصاً آخر غير المكلف بتقديم الإقرار، كأن يقوم التاجر

بالتصريح عن مقدار ربحه في الحالة الأولى، وكأن يقوم رب العمل بتقديم

إقرار عن الأجور التي يدفعها لعماله في الحالة الثانية، ويهدف المشرع من

ذلك تقدير دخل المكلف وفرض الضريبة المخصصة لهذا النوع من الدخل.<sup>(١)</sup>

وتعتبر هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً في البلدان التي يتمتع

مجتمعها بدرجة كافية من الوعي الضريبي إلى جانب إدارة ضريبية ذات

كفاءة عالية لديها القدرة على التحقق من صحة إقرارات المكلفين

وبياناتهم، لكشف أي تهرب ضريبي وإيقاع الجزاءات المناسبة على

المخالفين، إلا أنه يأخذ على هذا النوع من التقدير أنه يحمل تدخلاً في

شؤون المكلف الشخصية وإطلاعها جزئياً على أسرار مهنته.

#### ٢- التقدير الإداري: تنطوي هذه الطريقة على سلطات واسعة للإدارة

---

(١) محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٨.

الضريبية في تقدير دخل المكلف مباشرةً بالاستناد إلى ما يتوافر لديها من معلومات، فحيث أن عملها يهدف إلى التعرض لأموال المكلف وهذا ما لا يلق في الغالب قبولاً منه، فيمتنع عن تسديد الضريبة وقد يصل الأمر به إلى حد عدم مراجعة الإدارة الضريبية في حال استدعائه.<sup>(١)</sup>

إذاً فالإدارة الضريبية تتدخل بنفسها في تقدير الدخل ولا يقيد بها في ذلك سوى تحقيق المصلحة العامة، ولا يخفَ هنا أن استعمال هذا الأسلوب في التقدير ينطوي بجزء كبير فيه على جزاء مادي يتمثل في زيادة تقدير الدخل المحقق وبالتالي زيادة في الضريبة المفروضة عليه سواء أكان المكلف قد تجنب تقديم الإقرار كما في أسلوب التقدير الذاتي أو أغفله أو لأن الإدارة الضريبية لا تنق بالمعلومات التي يعرضها فتلتجأ للتقدير الإداري.<sup>(٢)</sup>

### ٣-التقدير الإضافي: هو مجموعة إجراءات تتبعها الإدارة الضريبية في

تقدير الضريبة على مصادر أو عناصر الدخل التي لم تخضع سابقاً للضريبة على الرغم من وجود نص ضريبي يقضي بإخضاعها، فبعد أن يتم تقدير الضريبة على دخل المكلف بإحدى وسائل التقدير، تحدد مديونية

---

(١) محمد مصطفى رشدي، التشريع الضريبي وضرائب الدخل، بلا دار نشر، بيروت، ١٩٨٦، ص ١٨٩.

(٢) عبد الحليم كراجه وهيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٤١.

المكلف بدين الضريبة إلا أنه يعتمد إلى عدم التصريح عن الدخل المنتج، والذي يخضع حديثاً للضريبة أو يغفل المكلف دون قصد ذكر الدخل الجديد الخاضع للضريبة، وهنا يتخذ التقدير الإضافي صفة جزاء على مخالفته. لذلك متى تحققت شروط إجراءات التقدير الإضافي فإن الإدارة الضريبية تلزم المكلف بدفع الضريبة بعد أن تبين له أسباب فرض الضريبة وفي حال فرضها دون سبب فإنها تكون قابلة للإلغاء.<sup>(١)</sup>

٤ - **التقدير الاحتياطي:** وهي الطريقة التي تلجأ فيها الإدارة الضريبية إلى إجراء تقدير مؤقت للدخول وذلك لحين إجراء التقدير النهائي، وبالتالي تقدير مبلغ الضريبة بشكل تقريبي، فيكون التقدير هنا قابلاً للزيادة أو النقصان لأن الإدارة الضريبية غير متأكدة من المعلومات المتاحة لديها أو أن المكلف أصرَّ على التمسك بما قدمه من معلومات عن دخله، فيعلق التقدير النهائي لحين ورود نتيجة المسح للدخل.

وعلى أساس ما تقدم فإن ما تقوم به الإدارة الضريبية هنا هو إجراء احترازي تبغي منه الحيلولة دون إفلات بعض الدخول من أن تطالها الضريبة، أو أن يجري تقديرها على غير حقيقتها سواء أكان زيادة أم

---

(١) السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٤٨١.

نقصان.<sup>(١)</sup>

### ثانياً - التقدير غير المباشر:

تلجأ الإدارة الضريبية إلى وسائل غير مباشرة في تقدير الدخل (الوعاء الضريبي)، وهذه الوسائل لا تستند إلى الدخل نفسه، وإنما تعتمد على كل ما يمكن أن يشير إليه.

والحقيقة أن هذه الطرق يراد بها تحديد الوعاء بصورة تقريبية مما يقتضي معه أن تلتزم السلطة المالية الحيطة والحذر عند اتباعها، وهي نوعان، التقدير عن طريق المظاهر الخارجية، وطريقة التقدير الجزافي.

#### ١ - التقدير عن طريق المظاهر الخارجية: تعتمد هذه الطريقة على

بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يعيش فيها المكلف، كأجرة السكن وعدد العمال عند رب العمل.<sup>(٢)</sup>

تفرض الضريبة في هذه الحالة على المظاهر التي تعد كاشفة عن درجة يسار المكلف، إلا أنها قديمة وغير حقيقية لذلك ألغيت في أغلب

---

(١) علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ٦٤-٦٨.

(٢) يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، القاهرة، بلا تاريخ نشر، ص ٤٦.

التشريعات، ومثالها الأسلوب الذي يقوم على تحديد مدى يسار المكلف من خلال عدد نوافذ منزله فالغني هو صاحب المنزل كثير النوافذ أما منزل الفقير فقليل النوافذ، تتميز طريقة المظاهر الخارجية بأنها بسيطة وسهلة، فالكشف عن المظاهر الخارجية أيسر من التحري عن حقيقة دخل صاحبها، كما أنها تحافظ على أسرار المكلف وتضمن تجنب تعسف الإدارة، حيث تفرض الضريبة على أساس آلي خارجي لا يترك مجالاً للبحث في مصدر تكوين الدخل أو الكيد للمكلف.<sup>(١)</sup>

ولكن عيوب هذا الأسلوب كثيرة، ويأتي في مقدمتها أن الاعتماد عليها يؤدي إلى فرض الضريبة على أساس يبتعد كثيراً عن الحقيقة، فلا يوجد مظهر خارجي يعبر بصورة أمينة عن حقيقة يسار المكلف، فالساكن في مدينة كبيرة يضطر إلى دفع إيجار أعلى من الساكن في بلد صغير وإن تساوى في الدخل، كما أن المظاهر الخارجية تختلف من شخص إلى آخر حسب الأذواق الفردية وحسب نوع المهنة.<sup>(٢)</sup>

---

(١) محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٥.

(٢) محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٦.

## ٢- التقدير الجزافي<sup>(١)</sup>: يتم تحديد الدخل (وعاء الضريبة) بناءً على

بيانات لها اتصال بمصدر الدخل، وتلجأ إليها الإدارة الضريبية عندما لا يقدم المكلف بيانات حقيقية عن دخله.

ويتم ذلك عن طريق اتباع قواعد يقررها المشرع دون بحث في حقيقة دخل المكلف وتفاصيلاته، ولكن اعتماداً على معلومات متصلة به، كتقدير الأرباح التجارية والصناعية على أساس رقم المبيعات أو تقدير أرباح الاستغلال الزراعي التي تفرض عليها ضريبة الدخل على أساس القيمة الإيجارية للأرض المستغلة، فتفترض الإدارة الضريبية أن الدخل الذي يحصل عليه مستأجر الأرض، هو من مضاعفات القيمة الإيجارية، وتختلف هذه الطريقة عن أسلوب المظاهر الخارجية في أن الأخيرة تؤدي إلى فرض الضريبة على هذه المظاهر نفسها، أما هنا فهي تفرض على الدخل الذي لا يقاس بناءً على الواقع بالضبط، وإنما استناداً إلى مقاييس جزافية، وهذا الأسلوب يحمل سلبات أيضاً لأنه لا يقدر الدخل على أساس فعلي بل اعتماداً على قرائن تبتعد عن الحقيقة، وقد يحدث ألا يحدد المشرع القواعد التي يأخذ بها ويترك للمجادلة بين المكلف والإدارة الضريبية.

---

(١) خالد الحسني، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، القدس، ٢٠٠٧، ص ١٠٥.

تلك كانت طرق التقدير التقليدية والتي تعتمد على أغلب الدول، أما الآن فسننتقل لدراسة أسلوب التقدير الاتفاقي الذي بدأ يطغى على أغلب التشريعات الضريبية.

## الفرع الثاني

### التقدير الاتفاقي ومركزه بين أساليب التقدير الأخرى

تأخذ أغلب الدول اليوم بأسلوب التقدير الاتفاقي القائم على ثقة متبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلف، فما هو هذا الأسلوب؟ وما صلته بالأساليب التقليدية السابقة الذكر؟

#### أولاً- تعريفه وشروطه:

هو طريقة لتحديد الوعاء الضريبي تتوافق فيها إرادتا الإدارة الضريبية والمكلف على نحوٍ يتحدد فيه محتوى ذلك الوعاء، وفي نطاق القانون الضريبي غالباً ما يتردد هذا المصطلح اليوم عند تقدير الوعاء الضريبي إذ تعدّه أغلب القوانين الضريبية المعاصرة وسيلة مهمة تستعين بها الإدارة في تقدير الدخل.<sup>(١)</sup>

---

(١) طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، دون تاريخ نشر، ص ٢٧٠.

إن التقدير الاتفاقي يقوم على توافق إرادتين، وبالتالي فإن وجوده يتطلب شروطاً محددة من جهة وشكل معين من جهة أخرى.

١ - الشروط الخاصة بالسلطة المالية أو الإدارة الضريبية: إن الإدارة الضريبية هي موظف أو مجموعة موظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في قانون الضرائب، وحتى يكون إجراء الإدارة في التقدير صحيحاً ومطابقاً للقانون، يجب أن تتحقق جملة من الشروط في رجل الإدارة ولعل من أهمها، أن يكون مختصاً في إجراء التقدير، وذلك بتملكه للاختصاص في الآتي<sup>(١)</sup>:

- العنصر الشخصي: بمعنى أن التقدير الاتفاقي يجب أن يصدر من شخص إداري أو الجهة الإدارية التي حددها القانون، أي صدور الإرادة من الموظف الذي يتمتع بسلطة التعبير عن هذه الإدارة، وهذا يتطلب تحقق افتراضات معينة من أهمها صحة صدور قرار تعيين الموظف، وإلا فإن تصرفاته تعد معدومة من الناحية القانونية.

- العنصر الموضوعي: يتم بموجبه تحديد المدى النوعي للعمل الوظيفي المناط بالموظف ويقع ما يخرج عن هذا المدى باطلاً.

---

(١) طاهر الجناي، المرجع السابق، ص ٢٧٢-٢٧٥.

- العنصر المكاني: وبه تتحدد الرقعة الجغرافية التي يحق للموظف فيها ممارسة صلاحياته، وتكون في دائرة المخمن الذي يقع فيه محل سكن أو عمل المكلف، وإن تعددت المحال التي يتعاطى فيها المكلف أعماله، فيقدر الدخل هنا في دائرة مخمن أو أكثر حسبما تقرر الإدارة الضريبية.

- العنصر الزمني: ويقصد به أن يكون الموظف مختصاً بإصدار القرار في تاريخ إصداره أو التوقيع عليه، ويتحقق هذا العنصر في نطاق العمل الضريبي عندما يمنح المخمن وقت إجراء التقدير صلاحية التخمين ولم تسحب منه.

## ٢- الشروط المتعلقة بالمكلف: يشترط في المكلف لإجراء التقدير

الاتفاقي هو أهليته لعقد ذلك الاتفاق، وإذا كان تحديد أهلية الشخص المعنوي سهلاً نسبياً، فإن الأمر يزداد صعوبةً بالنسبة للشخص الطبيعي حيث يمر بثلاث مراحل هي انعدام التمييز، نقصان التمييز وأخيراً كماله، وفيها يحق له إجراء كافة التصرفات ما لم يكن هناك عارض من عوارض الأهلية، وهكذا فإنّ المكلف لا يستطيع إجراء التقدير الاتفاقي إلا إذا كان يملك الأهلية اللازمة المتمثلة ببلوغ سن الرشد.

## ٣- الشكليّة: يقصد بها أن يأخذ الاتفاق على تقدير الدخل شكلاً معيناً،

كأن يكون مكتوباً وليس شفهيّاً، والحقيقة أن الشكلية قد اشترطت في الاتفاق لأغراض الإثبات، لا شرطاً لصحته فهي مقررّة لمصلحة الإدارة الضريبية والمكلف على حدٍ سواء.

ثانياً - مركز التقدير الاتفاقي بين أنواع التقدير الأخرى<sup>(١)</sup>:

#### ١ - صلة التقدير الاتفاقي بأساليب التقدير المباشر:

أ - صلته بالتقدير الذاتي: إن مضمون التقدير الذاتي يقوم على أن يبادر المكلف بعرض بيان يحتوي على حجم الدخل الخاضع للضريبة أي الحسابات والتقارير، ولا يمكن لهذا الأسلوب أن يتم صحيحاً ما لم يحظَ بموافقة الإدارة الضريبية وبعبارةٍ أخرى فإن تلك التقارير تتجرد من كل أهميتها وتفقد غايتها إذا لم تقبل بها مصلحة الضرائب، لأن من شأن هذه الموافقة أن تجعل من التقدير الذاتي تقديراً اتفاقياً، ومن جهةٍ أخرى فإن التقارير قد تكون مؤشراً يسوغ إجراء تقدير آخر هو التقدير الإضافي.

ب - صلته بالتقدير الإضافي: تلجأ الإدارة الضريبية للتقدير الإضافي بغية إخضاع مصادر الدخل التي لم تطبق عليه الضريبة سابقاً رغم وجود نص يقضي بذلك، وفي هذا الصدد فإن موافقة المكلف عليه إنما يجعل منه

---

(١) حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا تاريخ نشر، ص ٢٤١ - ٢٥٢.

تقديرًا اتفاقيًا، لأن التقدير الإضافي يتم عندما يعتمد المكلف إلى عدم التصريح عن الدخل الخاضع حديثاً أو يغفل هذا التصريح، فيتجه لعقد تسوية صلحية مع الإدارة الضريبية حتى تقوم بتقدير الضريبة تقديرًا حقيقياً، وغالباً ما توافق على ذلك، وتخلص المكلف من العقوبة البدائية ويتم الاتفاق فينقلب التقدير الإضافي إلى تقدير اتفاقي.

ج- صلته بالتقدير الاحتياطي: رأينا أن التقدير الاحتياطي تلجأ إليه الإدارة الضريبية كتقدير مؤقت من الممكن أن يزيد أو ينقص عن التقدير النهائي، فإذا ما قبل المكلف التقدير الاحتياطي فإنه ينقلب هنا إلى تقدير اتفاقي على الرغم من أن رفضه لا يغير من هذا التقدير، إلا إذا تمَّ عن طريق استخدام الطرق المخصصة لذلك وهذا ما سنراه لاحقاً.

د- صلته بالتقدير الإداري: بما أن جوهر التقدير الإداري هو قيام الإدارة الضريبية بتقدير دخل المكلف مباشرةً استناداً إلى ما يتوفر لديها من معلومات، بسبب امتناع المكلف عن تقديم البيانات المتعلقة بحساباته، فالإدارة الضريبية هنا تقوم بتقدير الضريبة بنفسها ولا يقيدتها شيء، أي أنها تجريه بإرادتها المنفردة ويلتزم به المكلف دون اشتراط موافقته، إذ أنه وبمجرد تبليغه، تسري بحقه الضريبة، إلا أن هذا التبليغ لا يعني بأي حال من

الأحوال قبولاً منه بالتقدير، وبالتالي فإنّ من حقه الاعتراض على ذلك التقدير، فقبوله المبدئي للدخل والضريبة المقدرين من الإدارة يقلب التقدير الإداري هنا إلى اتفاقي.

## ٢- صلة التقدير الاتفاقي بأساليب التقدير غير المباشر:

أ- صلته بطريقة المظاهر الخارجية: إن التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية يقوم على أساس قيمة العقار الذي يشغله أو يملكه المكلف، وهذه القيمة يتم تحديدها من قبل الإدارة عن طريق لجان متخصصة، استناد إلى الموقع والمساحة والقيمة الإيجارية.

تقوم هذه اللجان بتقدير قيمة العقار، فإذا قبل المكلف بالتقدير دون أن يعترض عليه، يغدو اتفاقاً ليس على قيمة العقار فحسب وإنما على الضريبة أيضاً، لأنه وكما رأينا في طريقة المظاهر فالضريبة تتحدد بقيمة العقار الذي يسكنه المكلف.

ب- صلته بالتقدير الجزافي: ينطوي التقدير الجزافي على اعتماد السلطة المالية لقرينة حدودها القانون أو أكثر ذات صلة بمصدر دخل المكلف، حيث تجري ذلك بإرادتها المنفردة، وبالتالي فإنه ينقلب اتفاقياً متى عرضت مأمورية الضرائب على المكلف تقديرها للدخل الموضوع بإرادة منفردة وأسلوب اجتهادي، ووافق

عليه، وبذلك فإن التقدير الجزافي الاتفاقي يختلف عن التقدير الاتفاقي للدخل، لكون الأخير يستند في الغالب إلى الإقرار الذي يتقدم به المكلف ويبقى على حاله إلا إذا ظهرت أدلة تشير إلى عدم صحة المعلومات المستمدة من الإقرار فيكون ذلك سبباً يبيح للإدارة الضريبية إعادة التقدير، وهذا لا وجود له في التقدير الجزافي الاتفاقي إلا في الحالات التي يخفى فيها المكلف دخلاً أو أكثر، كما أن الضوابط التي تعتمد عليها السلطة المالية في إجراء التقدير تمثل صورة حقيقية للتقدير الجزافي.<sup>(١)</sup>

وأخيراً نرى أن التقدير الاتفاقي لا يمكن أن يطبق بشكل مستقل عن غيره من أساليب، فهو يلعب دوراً مكماً لها يلقي على عاتق المكلف مسؤولية تقديم بيانات وحسابات صحيحة للإدارة الضريبية ويزيد في المقابل الثقة المتبادلة بين الطرفين.

وبعد أن بيّنا المقصود بالدخل وأساليب تقديره، سننتقل لدراسة مفهوم الضريبة المفروضة عليه في التشريعين السوري والمصري في المبحث الثاني.

---

(١) علي هادي عطية، مرجع سبق ذكره، ص ٩٦-٩٧.

## المبحث الثاني

### ماهية ضريبة الدخل في كل من مصر وسورية

تختلف نظرة كل من المشرعين إلى ضريبة الدخل وبالتالي يختلف الأسلوب الذي يعتمد عليه كل منهما في تطبيقها، وعليه لا بد من دراسة ضريبة الدخل بشكل عام أولاً، ومن ثم بيان أوجه الشبه والاختلاف بشأنها في كل من مصر وسورية.

#### المطلب الأول

##### ماهية ضريبة الدخل

تعتبر ضريبة الدخل من أكثر الضرائب شيوعاً في العالم، ولم تكن سورية أو مصر بمعزل عن انتشار هذه الضريبة، فما هي هذه الضريبة؟، وما الأساس القانوني لها؟

#### الفرع الأول

##### تعريفها، خصائصها وأساسها القانوني

اختلف الفقهاء في وضع تعريف محدد لضريبة الدخل إلا أنهم أجمعوا على مجموعة من الخصائص التي تعتبر الأساس في وضع أي مفهوم لها.

أولاً- تعريف ضريبة الدخل وخصائصها:

هي فريضة مالية تتخذ من الدخل مطرحاً لها، وقد عرفت المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ من خلال

ذكر الدخول التي تطرح عليها، فهي الضريبة التي تتناول:

- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

- المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية.

- الرواتب والأجور .

- ريع رؤوس الأموال المتداولة.

وبالنظر للضرائب النوعية المذكورة أعلاه، يلاحظ أنها تتمتع

بالخصائص الآتية:

١- ضرائب مباشرة: تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة، لأن المكلف الخاضع للضريبة يمكن تحديده مسبقاً، وإلزامه بأدائها مباشرة، كما أنها تفرض على واقعة الدخل أو الحصول عليه قبل استعماله، فالمكلف قد يكون شخصاً طبيعياً موظفاً أو عاملاً يحصل على مرتب أو أجر، كما قد

يكون تاجر أو صانع أو مهني يحقق من نشاطه ربحاً أو إيراداً، وقد يكون شخصاً اعتبارياً يزاول نشاطاً يخضع للضريبة.

وهؤلاء يسهل تحديدهم، إما بطريق مباشر من خلال حصرهم، والتعرف على ما يزاولونه من نشاط في السوق، أو من خلال تكليف من يتعامل معهم بالإبلاغ عن النشاط، أو حجز الضريبة على الدخل الذي يتقاضونه وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، مما يساعد في الكشف عن هويتهم وإلزامهم بأحكام القانون الضريبي.<sup>(١)</sup>

٢- تفرض على الدخل الصافي بصفة أساسية: تفرض ضريبة الدخل على الدخل الصافي أي الربح أو الإيراد الصافي بعد استبعاد التكاليف من الربح أو الدخل الإجمالي، ويبدو ذلك واضحاً في الأرباح الصافية التي تكون ناتجة عن النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو العقاري، ومع ذلك لا تخصم كافة التكاليف أو النفقات من الدخل أو الإجمالي وصولاً للربح الصافي، وإنما يحدد المشرع الضريبي التكاليف التي يسمح بخصمها، وهي غالباً تتعلق بتوليد الدخل أو الإيراد الخاضع للضريبة، فلا يسمح بخصم التكاليف والنفقات الشخصية التي تعد استعمالاً للدخل لا عبئاً عليه.

---

(١) رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٢.

٣- ضريبة شخصية أكثر منها عينية: وذلك لأنها تراعي الظروف الشخصية للمكلف أي تراعي طبيعة الشخص الذي يحقق الدخل، وحالته الاجتماعية بحيث تزيد أو تنقص تبعاً لظروف كل مكلف،<sup>(١)</sup> وهذا ما نجده في ضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والأجور التي انتهجها المشرع الضريبي السورية حيث كان الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور هو ٥٠٠٠ ل.س وثم ارتفع ليصل إلى ١٥٠٠٠ ل.س بموجب المرسوم التشريعي رقم ٤٩ لعام ٢٠١٥.

٤- ضريبة عامة ربطاً وتحصيلاً: تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب العامة التي تفرض بقانون، ومثالها القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في سورية وكذلك القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مصر ويكون نطاق تطبيقها جميع أنحاء البلاد، ومن ثم يقوم بالإشراف الفني والإداري على ربطها وتحصيلها الحكومة ممثلة بالإدارة الضريبية التي تتبع وزارة المالية، ويكون لها فروع في المحافظات موزعة على مستوى الدولة تختص بربط الضريبة وتحصيلها، وتؤول حصيلتها إلى الخزنة العامة.

وبذلك يمكن استنتاج تعريف لضريبة الدخل بأنها ضريبة مباشرة

---

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤.

تقرض على الدخل الصافي بموجب نصوص قانونية توضح طرق ربطها وقيمتها وتحصيلها.

أما الآن فسننقل لدراسة الأساس القانوني لفرض الضريبة بشكل عام ومنها ضريبة الدخل.

### ثانياً - الأساس القانوني لضريبة الدخل:

كثرت الدراسات المالية التي تبحث في طبيعة الأساس القانوني للضريبة، والذي تركز إليه الدولة لفرض الضرائب وإلزام الأفراد بها، وقد انتشرت في القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر نظريات تبين ذلك، حيث رأى الفقهاء حينها أن الأساس ينبع من العلاقة التعاقدية التي تربط الدولة بالفرد، حيث يدفع الأخير بموجبها مبلغاً من المال في مقابل الحصول على الخدمات التي تقدمها الدولة له، إلا أن النظرية التعاقدية اصطدمت بنظرية التضامن الاجتماعي التي ترى أن سيادة الدولة هي الأساس القانوني والفلسفي لفرض الضريبة.

وهنا لابد لنا أن نبين الاختلاف في الطبيعة القانونية للضريبة بين

النظرية التعاقدية ونظرية التضامن الاجتماعي.

١ - النظرية التعاقدية: يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد

الاجتماعي، التي نادى بها فلاسفة القرن السابع عشر أمثال لوك وهوبز وجان جاك روسو، وقد أخذها منه الفرنسي ميرابو في عام ١٧٦٦ بكتابه النظرية الضريبية.

تتلخص هذه النظرية في أن الأفراد قد تركوا العزلة للاستفادة من مزايا الحياة الاجتماعية، وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمناً نزل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يضع الحرية الباقية (الثروات) في حماية القانون، وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدى ضمني انعقد بين الفرد والدولة.<sup>(١)</sup>

**٢ - نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة:** يُعتبر الأستاذ لوفنبرجر أكثر المناادين بهذه النظرية ويرى أن الضريبة واجب وطني، فكما يحق للدولة فرض التجنيد الإجباري للدفاع عن الوطن أثناء الحرب، يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن بحصيلتها من تغطية النفقات العامة، فهي تعبر عن تضامن المواطنين ومشاركتهم في تحمل أعباء الدولة، وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع، وقد أخذ هذا التضامن في السابق شكلاً اختيارياً ثم تطور إلى إجباري فالطبيعة الإلزامية للضريبة تجعل الأساس القانوني

---

(١) موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، ٢٠٠١، ص ١٣ وما بعدها.

لهذه الوسيلة المالية ينبع من سلطان الدولة وامتيازاتها، وليس من عقد بين المكلف والدولة.

تتطلب نظرية التضامن من الإيمان بوجود مصلحة عامة ومشتركة بين جميع المواطنين تقوم الدولة على رعايتها وحفظها، وعليه يجب تأمين مصادر الأموال اللازمة لحفظ مصلحة الجماعة وإشباع حاجاتها، فحق الدولة بفرض الضرائب يستند إلى أن المجتمع الذي يستفيد من الخدمات العامة يفترض تضامن أفرادها في تحملها أيضاً.

إن الأساس القانوني للضريبة ليس علاقة تعاقدية بين المكلف والدولة، بل هو علاقة قانونية مردها سلطة الأخيرة بتأمين الإيرادات اللازمة لتحقيق الصالح العام، فيحق لها أن تفرض على مواطنيها والقاطنين في أرضها، باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة مبالغ من المال تمكنها من النهوض بالأعباء المنوطة بها لتحقيق المصلحة العامة،<sup>(١)</sup> فتطور مهام الدولة وتخلي الفكر الحديث عن مفهوم الحياد المطلق في الحياة الاقتصادية، والأخذ بمبدأ التدخل النسبي لأجل تحقيق أهداف سياسية واجتماعية واقتصادية أدى لتزايد كبير في الأعباء المالية على خزينة الدولة

---

(١) عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ١٢٨.

وذلك ابتداءً من القرن التاسع عشر، وعليه تطور مفهوم الضريبة باعتبارها أداة من أدوات التوجيه المالي في الدولة وأصبحت ذات طابع نقدي تُستقطع من الأفراد دون مقابل وفق استطاعتهم في تحمل هذا العبء،<sup>(١)</sup> كما أنها تتطوي على عنصر الإكراه أو الضغط.<sup>(٢)</sup>

ونعتقد أن نظرية التضامن الاجتماعي تقدم محتوى أكثر دقة من النظرية التعاقدية، لأن الضريبة ليست مجرد عقد بين الطرفين، وإنما هي إحساس إلزامي نابع من المجتمع عموماً والمكلف خصوصاً بوجوب التضامن مع بقية أفراد الجماعة الإنسانية التي تشترك معه في الأرض وتخضع لسلطة واحدة، تكون الدولة فيها هي المسؤولة عن هذا التضامن وتحديد أشكاله، التي تعتبر الضريبة واحدة منها.

### ٣- الأساس القانوني لضريبة الدخل المقطوع: يشترط للخضوع

لهذه الضريبة في سورية توافر العناصر التالية:

أ- الممارسة: فالضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون

---

(١) محمد الحلاق وعبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٩، ص ٢٩.

(٢) موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ١٥.

حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية أي اتخاذ العمل مهنة أو حرفة لهم.

ب- أن يتم ممارسة العمل في سورية بمعنى أن الأرباح التي يحققها المكلفون والتي تخضع للضريبة يجب أن تكون ناجمة عن أعمالهم في سورية .

ج- أن لا يكون مشمولاً بأحكام المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ و تعديلاته المتضمنة الأشخاص المكلفين بفئة الأرباح الحقيقية .

فبموجب المادة ٥١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة ١٧ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ الفقرة (أ) أصبحت واجبات المكلفين هي :

أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية :  
- خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية.  
أ- البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

ب- تبديل الحرفة أو المهنة أو تبديل مكان ممارستها أو توقيف أو إضافة إحدى الفعاليات.

ج- انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د- دخول شركاء جدد في المنشأة أو انسحاب شركاء منها.

هـ- التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

- بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

تضع وزارة المالية القواعد والأصول الواجب على لجان التصنيف اتباعها لتحديد الضريبة كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف ولها أن تكلف موظفين أو لجاناً للقيام بالأعمال التمهيدية وأعمال مراقبة التصنيف (م ٤٢) قانون ضريبة الدخل ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

- دورة التصنيف العام:

بموجب المادة ٤٣/ من قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (١٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦: ( يجري تصنيف عام لمكلفي الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات تبدأ من أول السنة التي تلي صدور هذا المرسوم التشريعي) وهذا يعني أنه أصبحت دورة التصنيف كل ثلاث سنوات اعتباراً من أول السنة

التالية لصدور هذا المرسوم التشريعي.

ويشمل التكليف فعاليات المكلفين مع القطاع الخاص بحيث يجري تصنيف عام لجميع المكلفين كل ثلاث سنوات و تشكل لجان التصنيف البدائية على الشكل التالي:

- أ- مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل. رئيساً
- ب- ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح مدير المالية. عضواً
- ت- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة أو الغرف الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو السياحية. عضواً

كما ويحق للمكلف الاعتراض على قرار لجنة التصنيف البدائي وذلك أمام اللجنة الاستئنافية ضمن الشروط التالية:

- أ- أن يقدم الاعتراض خلال مهلة قدرها ٣٠ يوم اعتباراً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه القرار المذكور يذكر فيه نقاط الاعتراض التي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيف المكلف ويذكر الأرباح التي يعتبرها المعترض متناسبة مع وضعه.

- ب- أن يدفع ضمن المهلة القانونية للاعتراض مبلغ ٥٠٠ ل.س تأمين ويعاد التأمين إلى مودعه في حال قبول اعتراضه من قبل اللجنة الاستئنافية أما في حال رد اعتراضه تعتبر الـ ٥٠٠ ل.س إيراداً للخزينة .
- ج- يجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً.
- د- الاعتراض إلى اللجنة الاستئنافية لا يوقف تحصيل الضريبة في موعد استحقاقها.

رأينا في هذا الفرع ما المقصود بضريبة الدخل وما الأساس القانوني لفرضها، وسنتقل إلى الفرع الثاني لندرس فيه وعاء ضريبة الدخل والنظم المتبعة بفرضها.

## **الفرع الثاني**

### **وعاء ضريبة الدخل والنظم المتبعة بفرضها**

لكل ضريبة مطرح يكون بمثابة هدف لها تبغي إصابته، وهو الوعاء الذي تنصب عليه، وهنا يثور التساؤل أين يوجد هذا الإيراد؟ ومتى؟، إن الإجابة على هذه التساؤلات هي من اختصاص المشرع وحده، وسنأخذ المشرعين السوري والمصري مثلاً لذلك.

أولاً- وعاء ضريبة الدخل من حيث الزمان والمكان في سورية ومصر:

إن للدولة الحرية المطلقة في إصدار تشريعاتها بشكل يتلاءم مع الأهداف التي ترنو إليها، وهذا بدوره يؤدي إلى اختلاف في نطاق تطبيق القانون الضريبي بين دولة وأخرى سواء من حيث الزمان أو المكان.

١- من حيث المكان: أقر المشرع السوري بأن ضريبة الدخل تسري

على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية، وذلك في محل ممارسة العمل،<sup>(١)</sup> كما تفرض الضريبة أيضاً على الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولية مهما يكن نوعها وغايتها، بمجرد أن تمارس عملها في سورية،<sup>(٢)</sup> كما يخضع لضريبة الدخل الأشخاص الطبيعيين غير السوريين إذا حققوا دخلاً في سورية ولم تشملها إعفاءات محددة، ومثالها ما حدده المشرع السوري في ضريبة الرواتب والأجور بمقتضى المادة ٦٦ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ كما الآتي:

تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجره :

أ - من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو

---

(١) المادة ٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة الثالثة من المادة ٢ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها.

ب- من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج، ويتضح مما سبق أن المشرع السوري أخذ بمعيار الإقامة ومصدر الدخل.

أما المشرع المصري فقد عمد إلى التفريق بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، حيث يتبين من نصوص قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ أنه لم يأخذ بمعيار الجنسية أساساً لفرض الضريبة، إذ لا تسري ضريبة الدخل على الشخص الطبيعي المصري الذي يحقق دخلاً من خارج البلاد وذلك لصعوبة متابعته بالخارج، فاتبع المشرع المصري فكرة محل الإقامة المعتاد ومصدر الدخل، كأساس لتحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة، أي أنه يتحدد بتحقيق إحدى الحالتين أو كليهما:

أ- أن تكون مصر محل إقامة الشخص الخاضع للضريبة وبصرف النظر عن جنسيته.

ب- أن تكون مصر هي مصدر الدخل الخاضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية صاحب الدخل أو محل إقامته، أما الأشخاص المعنوية كالشركات فقد أخذ المشرع المصري بمعيار مصدر الدخل، إذ تسري

الضريبة على صافي الأرباح الكلية للشركات التي مركز إدارتها في مصر  
أيّاً كان الغرض منها.<sup>(١)</sup>

ونعتقد أن المشرع المصري قد أصاب عندما أخضع دخل الشخص  
المعنوي لمعيار مصدر الدخل دون اعتبار لمكان ممارسة العمل كما هو  
الحال في سورية، لأن المعيار الأخير يثر مشاكل تتعلق بالشركات  
الخارجية التي نص عليها قانون الشركات رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ واعتبرها  
شركات محدودة المسؤولية يكون مركزها في سورية وإنما تمارس أعمالها  
في الخارج، وبالتالي فهي لا تحقق أرباح في سورية، وهذا كان النطاق  
المكاني لوعاء ضريبة الدخل في سورية ومصر، والآن سننتقل إلى نطاقه  
الزمني.

٢- من حيث الزمان: أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ سنوية  
الضريبة، وذلك من خلال نصه في الفقرة أ/ من المادة ٥ من قانون ضريبة  
الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على الآتي "تطرح الضريبة على أساس الربح  
الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١/١ إلى ١٢/٣١"،

---

(١) جاء في المادة ١١١ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ (تقرض  
ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيّاً كان الغرض  
منها).

واعتبر المشرع السوري سنة الأعمال بالنسبة إلى التكليف بضريبة الدخل هي سنة التكليف، إلا أنه خرج عن سنوية الضريبة في الضريبة على الرواتب والأجور التي تفرض شهرياً وكذلك الضريبة المحددة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والتي تفرض عند تحقق الإيراد وفق المرسوم التشريعي رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤، ويجدر بالذكر أن المشرع السوري أخذ بالسنة الحسابية حيث نص قانون ضريبة الدخل المذكور سابقاً في الفقرة ج/ من المادة ٥ "يجوز بقرار وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكليف غير ١/١ إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلف يبرر ذلك".

أما المشرع المصري فقد أقر في القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أن ضريبة الدخل تسري على أساس سنوي وما يؤكد ذلك أحكام المادة ١ منه التي نصت على أن "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين"، أي أن المشرع المصري أخذ بقاعدة سنوية الضريبة وأكد ذلك في المادة ١٥ من القانون السابق وفق الآتي "كما تسري هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة" وكذلك المادة ٢٦ التي تنص على "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي

الربح خلال السنة السابقة أو في فترة الاثني عشرة شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال".

إلا أن المشرع المصري قد خرج على مبدأ سنوية ضريبة الدخل في حالتين هما وفاة المكلف أو انقطاع إقامته في مصر،<sup>(١)</sup> وفي ما عدا الحالتين السابقتين تقتصر محاسبة المكلف على صافي الإيرادات التي حققها قبل وفاته أو انقطاع إقامته في مصر.

أما في ظل القانون المصري الجديد رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ فقد نصت المادة ٥ منه على أن "الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة"، أي أن المشرع الضريبي المصري قد نص وبشكل صريح على مبدأ السنوية وأكد أيضاً في المادة نفسها على استثناءات تخفضه إلى أقل من سنة فتستحق الضريبة بوفاء المكلف أو انقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

ونرى مما سبق أن كلاً من المشرعين قد أخذ بمبدأ سنوية الضريبة مع استثناء بعض الحالات، وسننتقل الآن إلى البحث في نظم

---

(١) المادة ٦٧ من قانون ضريبة الدخل في مصر رقم ١٨٧ سنة ١٩٩٣.

الضرائب المتبعة في كل من سورية ومصر .

ثانياً- نظم الضرائب على الدخل وموقف المشرعين السوري والمصري منها:

يهيمن على النظم الضريبية السائدة في العالم اليوم نظامان؛ الأول هو

نظام الضرائب النوعية على الدخل والثاني هو نظام الضريبة الموحدة على

الدخل، ولكلٍ منهما إيجابيات وسلبيات، إلا أن الأخير يعتبر الأرقى والأكثر

فعالية كما سنرى، فما هي الجدوى من كل نظام؟ وما هو المدى الذي تأثر

به كل من المشرع السوري والمصري بهما؟

١- نظم الضريبة على الدخل: تفرض الضريبة على الدخل في

التشريعات المقارنة وفقاً لرؤية المشرع الضريبي الذي يحدد الأسلوب الحاكم

لها، وتتطوي كل من هذه الأساليب على مزايا خاصة بها، تتماشى وظروف

البيئة الضريبية المراد فرض الضريبة في إطارها.

أ- نظام الضريبة النوعية على فروع الدخل: يقوم هذا النظام على فكرة

تباين المعاملة الضريبية لفروع الدخل بالنظر إلى طبيعة مصدره، أي بحسب

ما إذا كان مصدر العمل البشري بنوعيه العضلي والذهني أو رأس المال أو

المختلط، بغية الاقتراب بالتنظيم الفني الضريبي من فكرة العدالة الضريبية

في التعامل مع كل فرع من فروع الدخل بشكل يتناسب مع المصدر المنبثق

عنه، ويعتبر هذا النظام هو الأقدم لصياغة أحكام ضريبة الدخل والأكثر

تلاؤماً مع تحديد مفهوم الدخل وفق نظرية المصدر أو المنبع.<sup>(١)</sup>

وفي ظل هذا النظام توجد معاملة ضريبية خاصة ومتميزة بكل دخل

حسب منبعه تتجلى في تباين معدلات الضريبة المفروضة وتنوع إجراءات

التحقق والربط والجباية وآليات فض المنازعات الضريبية.

إن الأصل في نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل عدم التكليف

بالضريبة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون، كما أنه يقوم على استقلال

الضرائب، وهذا يستتبع تحديد المكلفين بالضريبة بفروع الدخل التي ينص

القانون على طرح الضريبة عليها دون سواها، تحت طائلة عدم شرعية قرار

التكليف بالضريبة.<sup>(٢)</sup>

أبرز ما يؤخذ على نظام الضرائب النوعية أنه يؤدي إلى تعدد

التشريعات الضريبية بتعدد أنواع الدخول، وبالتالي يؤدي إلى تنوع

إجراءات التحقق والربط والجباية، وكذلك يعقد التشريعات الضريبية ويزيد

---

(١) زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني دراسة تحليلية مقارنة، منشأة

المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٧٤، ص ٧.

(٢) السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، الطبعة

الأولى، القاهرة، بلا تاريخ نشر، ص ١١-١٥.

من غموضها فضلاً عن إرهاق الإدارة الضريبية والمكلفين عند اتباعها، الأمر الذي قد يزيد من مشكلات التهرب الضريبي ويؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وعدم تحقيق الأهداف المنشودة من النظام الضريبي، ولكنه في الوقت نفسه يسمح للإدارة الضريبية أن تراعي ظروف المكلف بطريقة أكثر حرية، ويزيد من تحكمها في توزيع الثروة.

ب- نظام الضريبة الموحدة على الدخل: يجري فرض الضريبة على دخل المكلف في هذا النظام بغض النظر عن مصدره، حيث تصهر كافة الإيرادات التي يحصل عليها في وعاء واحد، ويمنح المكلف خصماً واحداً سواء لجهة تكاليف الدخل أم لجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية، وتخضع لمعدل ضريبي واحد يتدرج بحسب الدخل في سلم متصاعد، تتبع في شأنه إجراءات واحدة في كل ما يتعلق بتحقيق وربط وجباية الضريبة.<sup>(١)</sup>

إن الأصل في نظام الضريبة الموحدة على الدخل هو التكاليف بالضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وينطلق في تحديد مفهوم الدخل بناءً على نظرية الإثراء، وهذا من شأنه توسيع قاعدة فرض ضريبة

---

(١) فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة أوفسيت الانتصار، الطبعة الثانية، بغداد، ١٩٧٨، ص ٢٠١.

الدخل، وينعكس إيجابياً في زيادة الحصيلة الضريبية.

يعتبر نظام الضريبة الموحدة على الدخل من أرقى النماذج التي تصل إليها الدول في إصلاح نظام الضرائب وذلك لأنه يأخذ في اعتباره كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف، كما أنه يعد أكثر عدالة من نظام الضرائب النوعية الذي قد يتمتع في ظلها المكلف في مجال ضريبة معينة بإعفاء الحد الأدنى، في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخل كبير من مصدر آخر لا يخضع للضريبة.

تتميز الضريبة الموحدة على الدخل بالبساطة والاقتصاد والملاءمة والكفاءة، فهي تفرض مرة واحدة على صافي الدخل العام، فتتلافى تعدد وتعدد عمليات الربط والتحصيل بتعدد مصادر الدخل، فالجباية تتم مرة واحدة من قبل الإدارة الضريبية.

يؤخذ على نظام الضريبة الموحدة على الدخل أنه يتطلب دقة الاتصال بالوعاء الضريبي، وكفاءة محاسبية في الإدارة الضريبية القائمة بعمليات التحقق والربط والجباية، ومستوى رفيع من الوعي الضريبي والأمانة الضريبية لدى المكلفين، لذا فإن هذا النظام لا يتلاءم وظروف الدول

النامية.<sup>(١)</sup>

## ٢- موقف المشرعين المصري والسوري من نظم الضرائب على الدخل:

إن اختيار المشرع لإحدى النظامين السابقين هو أمر يرتبط بشكل أساسي بقدرة الإدارة الضريبية على تطبيقه، فضلاً عن رؤية المشرع للغرض من فرض الضريبة.

### أ- موقف المشرع السوري: يتضح من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤

لعام ٢٠٠٣ أن المشرع السوري لا يزال يأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل التي أقرها القانون السابق رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩، إذ تفرض ضريبة على ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وضريبة على الأجور والمرتبات، وضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وكذلك المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها في سورية.<sup>(٢)</sup>

### ب- موقف المشرع المصري: أخذ المشرع الضريبي المصري سابقاً

بنظام الضرائب النوعية ونظمها في القانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ ولكن بصور القانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣ أخذ بنظام الضريبة الموحدة على

---

(١) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ٨-٩.

(٢) المادة ١ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

دخل الأشخاص الطبيعيين واستمر في ذلك حتى بعد صدور القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، وذلك في مسعى منه للحاق بالدول المتقدمة وتلافي العيوب الناجمة عن اتباع نظام الضرائب النوعية على الدخل.

يمكننا القول إن اتباع نظام الضريبة الموحدة على الدخل يجب أن يطبق في سورية، لأنها تمثل حلاً للمشاكل التي يعاني منها الجهاز الضريبي في سورية من جهة، كما أنه يخفف من التعقيد الذي يقع فيه المكلف والناجم عن كثرة الضرائب النوعية من جهة أخرى.

أما الآن وبعد أن تناولنا موقف كل من المشرعين السوري والمصري فيما يتعلق بالنظم المتبعة في الضرائب على الدخل، سننتقل لدراسة ضرائب الدخل المفروضة وفقاً لهذه النظم في كل من التشريعين السوري والمصري وذلك بالمطلب الثاني.

## المطلب الثاني

### ضريبة الدخل في كل من سورية ومصر

رأينا أن المشرع السوري قد أخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل خلافاً للمشرع المصري الذي لجأ إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل، فما هي الضرائب النوعية في سورية؟، وما هي الضريبة الموحدة في مصر؟

### الفرع الأول

#### الضرائب النوعية على الدخل في سورية

- صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وأنهى العمل بأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وبموجب المادة الأولى من القانون الجديد فإن ضريبة الدخل تطرح على الفئات الآتية:
- الضريبة المترتبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
  - المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن الخدمات التي أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية.
  - الرواتب والأجور.

- ريع رؤوس الأموال المتداولة.

أولاً- الضريبة المترتبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية  
وغير التجارية:

تُعرف الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل بأنها "الأرباح السنوية  
الصافية الناتجة عن استثمار عمل صناعي أو تجاري أو غير تجاري،  
بحيث لا تخضع لهذه الضريبة إلا الأرباح الناتجة عن ممارسة الحرف  
والمهن المذكورة".<sup>(١)</sup>

وعلى هذا فإن الدخل الذي لا يكون مصدره ممارسة مهنة أو حرفة  
صناعية أو تجارية أو غير تجارية لا يخضع لهذه الضريبة، فهذه الضريبة  
تتناول نوعاً واحداً من الدخل انطلاقاً من اتباع المشرع السوري مبدأ  
الضرائب النوعية على الدخل، ولا بد في هذا الإطار من التمييز بين هذه  
الأعمال بحسب طبيعتها.

١ - الأعمال الصناعية: لم يتضمن قانون ضريبة الدخل النافذ تعريفاً

للأعمال الصناعية وإن ما درجت عليه وزارة المالية هو إطلاق وصف مهنة

---

(١) خالد القطيني ومحمد كوياتية، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة حلب ، الطبعة  
الأولى، دمشق، ٢٠٠٨، ص ٤٣٤.

على الأعمال الصناعية التي يغلب فيها عنصر رأس المال على عنصر العمل، وعبرة حرفة على الأعمال التي تكون الغلبة فيها للعمل.

وبالعودة إلى رأي الفقهاء فإنهم وصفوا المهن الصناعية بأنها (الأعمال التي تدخل فيها الآلة بشكل واضح، فتعتبر الصناعات اليدوية حرفة صناعية تبغي الربح كالتجارة والحدادة والخياطة)؛ بحيث يمكن تعريف المنشأة الصناعية أنها: "كل محل معد للاستثمار الصناعي ويستهدف تحويل المواد الأولية إلى منتجات ذات وصف جديد وقابلة للاستهلاك أو الاستعمال".<sup>(١)</sup>

تطبق الضريبة على دخل الأرباح الصناعية على كل المنشآت التي يمكن اعتبارها صناعية ومنها القطاع العام الصناعي الخاضع حكماً لضريبة الدخل على الأرباح حسب نص الفقرة /أ/ من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤، كما أن أي منشأة صناعية تتجاوز مجموع قيمة الآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية تعتبر من الأعمال الصناعية وتخضع لضريبة الدخل.

## ٢- الأعمال التجارية: تُرك تعريف الأعمال التجارية لقانون التجارة

---

(١) صلاح خراط، المحاسبة الضريبية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بحلب، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٨٢، ص ٦٧.

الصادر بالمرسوم القانون رقم ٢٩ لعام ٢٠١١، والذي اعتبر التجار: هم الأشخاص الذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية، وكذلك الشركات التي يكون موضوعها تجارياً؛ فالتجار الذين يخضعون لهذه الضريبة هم تجار الاستيراد والتصدير، وبائعو الجملة ونصف الجملة الملزمون بمسك دفاتر محاسبية كاملة ومنظمة وفق أصول المحاسبة التجارية تمكنهم من استخراج أرباحهم السنوية الصافية ويخضعون لضريبة الأرباح الحقيقية، أما تجار المفرق فيخضعون لضريبة دخل الأرباح فئة الدخل المقطوع.<sup>(١)</sup>

٣- الأعمال غير التجارية والمهن الحرة: إن المهن والحرف غير التجارية هي مختلف المهن والحرف غير المنصوص عليها في قانون التجارة السالف الذكر، والتي لا يمكن اعتبارها تنطبق وصفات الأعمال التجارية ومنها:

أ- الأعمال الحرفية: ويمثلها الحرفيون الذين يتعاطون تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ويعتمدون في الغالب على مساعيهم البدنية للحصول على الدخل أكثر من اعتمادهم على رأس المال النقدي، فالحرفي هو "من يعمل في إنتاج مواد أو يقدم خدمات معتمداً على جهده الشخصي وخبرته

---

(١) محمد الحلاق وعبد الهادي الحردان، مرجع سبق ذكره، ص ٢٢٨.

المهنية بصورة أساسية".<sup>(١)</sup> فإذا أمكن مقارنتها بصفات الأعمال التجارية فتخضع لضريبتها، وخلافاً لذلك فهي مهن مدنيّة تفرض عليها ضريبة الأعمال غير التجارية.

ب- الأعمال والمهن العلمية: وهي الأعمال التي يشترط لممارستها الحصول على شهادة علمية، ويعتمد فيها المكلف على جهده الفكري أو العقلي والاختصاص، كالطب والهندسة والمحاماة وغيرها، وهذه تخضع لضريبة الأرباح فئة الدخل المقطوع، والجدير بالذكر أن التصنيف يأتي بقرار من وزارة المالية، وهنا يبدو أن المشرع ترك الأمر كيفياً بيد الوزارة وهو أمر يتنافى ومبدأ الوضوح الذي يجب أن يتجلى في فرض أي ضريبة.

ج- الأعمال المدنيّة: تعتبر هذه الأعمال تجارية وذلك مقارنة بالأعمال الواردة في المادة ٦ من قانون التجارة، كالملاهي والمقاهي والفنادق، ودخولها تعتبر أرباحاً تجارية، وكذلك الحال فيما إذا لم تخضع لضريبة الأعمال التجارية فإنها تبقى مهن مدنيّة وتفرض عليها ضريبة الدخل بذات معدل فرضها على المهن التجارية.

تجدر الملاحظة أنه في المهن المذكورة أعلاه يجب أن يعمل

---

(١) المادة ١ من قانون تنظيم الحرف الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٥٠ لعام ١٩٦٩.

المكلف لحساب نفسه وليس لحساب الغير كأن يكون الشخص أجيراً، ففي هذه الحالة يخضع لضريبة الرواتب والأجور، وكذلك يجب أن يمارس المكلف المهنة على سبيل الاعتياد وبصورة مستمرة سعياً وراء الربح، ف شراء العقار ثم بيعه لمرة واحدة لا يخضع للضريبة، وأخيراً لا يشترط للخضوع لضريبة الدخل أن يكون الربح مشروعاً كإدارة محل يتعاطى بيع الأصناف المهرية.

**ثانياً- ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية**

#### **فئة مكلفي الدخل المقطوع:**

تتناول هذه الضريبة فئتين من المكلفين الأولى هي فئة الدخل المقطوع، وفئة غير المقيمين وسأعرض لهما تباعاً.

**الأشخاص الخاضعون لضريبة الأرباح فئة الدخل المقطوع: نصت**

المادة ٤١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣، بأنه يكلف بضريبة الدخل المقطوع (كل من يمارس حرفة أو مهنة تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة الأرباح الحقيقية)؛ وبالتالي فمن يمارس إحدى الأعمال المذكورة سابقاً ولا يخضع لفئة الأرباح الحقيقية يكون حكماً خاضعاً لفئة الدخل المقطوع سواء أكان الشخص الخاضع للضريبة طبيعياً أو

اعتبارياً على أن يمارس عمله في سورية، وبموجب المادة ٤٥ من ذات القانون تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة لضريبة الرواتب والأجور (مهما كانت صفة ومدة العقد، سواء أكانوا من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفريغ الكامل)، وكذلك تخضع أجور الخدمات الطبية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي لضريبة الدخل المقطوع بحيث تضاف إلى رقم عملهم في العيادات التي يشغلونها، شريطة ألا يكون عقد استخدام الطبيب مع المشفى على أساس التفريغ الكامل.

أخيراً إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها للتكليف بضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل ضمن المحافظة الواحدة، فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على أن تعتمد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته وبالتالي تحديد الدخل تمهيداً لفرض الضريبة، ولكن في حال مزاولة المكلف لعمل يخضع لضريبة الأرباح فئة الأرباح الحقيقية في أحد المراكز بالنسبة للزمرة الأعلى أي فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وعلى المكلف في هذه الحالة تقديم بيان سنوي عن كامل تلك الفعاليات.

ثالثاً- تكليف غير المقيمين: أخضعت المادة ٦١ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين لضريبة الدخل بحيث تستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا.

كما أوجب القانون على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة لضريبة الدخل للمقاولين الثانويين غير السوريين، أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة ويسددوها إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية تلك المبالغ.<sup>(١)</sup>

#### رابعاً- ضريبة الرواتب والأجور:

تعتبر ضريبة نوعية تفرض على الدخل الشهري الناجم عن العمل وبذلك فهي لا تخضع الدخل الناجم عن امتزاج رأس المال مع العمل والذي بدوره يخضع لضريبة الأرباح، أو رأس المال الذي يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، وقد حددت المادة ٦٦ من القانون رقم ٢٤

---

(١) خالد القطيني، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٣.

المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة وهم (الموظفون ومديرو الشركات وأعضاء مجلس إدارتها والمستخدمون والعمال والأجراء وبصورة عامة كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً)، وبالتالي فإن هذه الضريبة تصيب أصحاب الدخول الآتين:

أ- المقيم في الجمهورية العربية السورية وذلك لقاء التعويضات التي تدفع له من خزانة خاصة عن خدمات أداها في سورية بغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته، وكذلك غير المقيم في سورية عن خدمات أداها في الجمهورية العربية السورية، كالأشخاص غير السوريين الذين ينفذون خدمات لشركة سورية متعاقدة مع الخارج لقاء تركيب آلات وغيرها ويصرف لهم أجر أو تعويض في سورية فإنه يخضع لضريبة الرواتب والأجور.

ب- العاملون الخاضعون لأحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٤ وهم كما عرفتهم المادة الأولى منه "كل من يعمل في الجهات العامة، أي في إحدى الوزارات والإدارات والهيئات العامة أو المؤسسات والشركات والمنشآت العامة أو إحدى البلديات أو المؤسسات البلدية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى، ويخضعون في نظام التأمين إلى قانون مؤسسة التأمينات الاجتماعية رقم

٩٢ لعام ١٩٥٩ ."

يضاف إلى العاملين في الدولة من استثناهم القانون الأساسي للعاملين من الخضوع لأحكامه وهم قضاة النيابة الخاضعون لقانون السلطة القضائية وقضاة الحكم وقضاة المحكمة الدستورية العليا وقضاة مجلس الدولة ومحامو الدولة وأعضاء الهيئة التدريسية وغيرهم.<sup>(١)</sup>

#### خامساً - ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

تتميز هذه الضريبة بخصائص معينة تجعلها تختلف عن الضرائب النوعية الأخرى على الدخل، فهي ضريبة؛ تتناول الدخل الناتج الذي يحصل عليه صاحب رأس المال دون استثماره شخصياً، وإنما يعهد بذلك إلى شخص آخر سواء كان طبيعياً أم اعتبارياً لقاء فائدة أو عوائد محددة، كما أنها ضريبة تنصب على ريع رأس المال ولا تهتم بشخص صاحبه، وأهم خصائصها أنها ليست سنوية، فهي لا تفرض مرة واحدة في العام كما هو الحال عليه في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وليست شهرية كما هو الحال عليه في ضريبة الرواتب والأجور، وإنما تفرض في كل مرة يوزع فيها إيراد جديد على المكلفين مهما كان عدد هذه التوزيعات،

---

(١) خالد القطيني، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٤.

وتقرض هذه الضريبة على الإيرادات الآتية<sup>(١)</sup>:

أ- الأرباح: وهي التي تصيب الأسهم وحصص المؤسسين سواء أكانت ناشئة عن الأرباح المعدة للتوزيع في الشركات المساهمة أو الشريك الموصي في شركات التوصية البسيطة.

ب- الفوائد: وتمثل المبالغ التي يترتب على المدين أن يدفعها لقاء حصوله على مبلغ من المال، أو ما يحصل عليه صاحب رأس المال من توظيف رأسماله كله أو بعضه، وكذلك الفوائد الناشئة عن مختلف أنواع المطالبات والودائع والحسابات الجارية وأسناد الدين والقروض.

ج- العوائد: وهي الدخل الذي يتعهد شخص أن يؤديه إلى شخص آخر أو إلى خلفائه من بعده بصورة دورية.

د- جوائز السحب: ويقصد بها النصيب من المال الذي يحصل عليه حملة أسناد القرض ذات النصيب، وذلك عندما تسحب الشركات التي أصدرت هذا القرض بعض الأسناد سنة بعد سنة وتمنح صاحبها الذي يفوز بالقرعة مبلغاً من المال بالإضافة لما تقاضاه من فوائد حتى تاريخ السحب.

هـ- جوائز التسديد: ويقصد بها المكافآت الإضافية على الفائدة السنوية

---

(١) رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل أصول محاسبتها وتحققها، منشورات المطبعة الجديدة، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٦٢، ص ٢٧٢.

التي يحصل عليها حملة أسناد القرض عند استهلاك القرض أو وفائه وتمثل الفرق بين القيمة الاسمية للسند الجاري تسديده على أساسها وبين قيمته الحقيقية إذا كانت عند الاكتتاب أقل من القيمة الاسمية.

و- توزيعات الأسهم المجانية: قد تلجأ الشركات المساهمة إلى التهرب من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة عن طريق توزيع الأرباح في شكل أسهم مجانية، ومنعاً للتهرب أخضع المشرع السوري هذه التوزيعات المجانية للضريبة ذاتها.

تلك كانت الضرائب النوعية على الدخل في التشريع السوري، وسننتقل الآن لدراسة الضريبة الموحدة على الدخل في مصر.

## الفرع الثاني

### الضريبة الموحدة على الدخل في مصر

نصت المادة ٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين تفرض على مجموع صافي الدخل الذي حققه المكلف من المصادرة الآتية:

- المرتبات وما في حكمها.
- النشاط التجاري والصناعي.
- النشاط المهني أو غير التجاري.
- الثروة العقارية.

أما الأشخاص الاعتبارية فإنها تخضع للضريبة وفقاً لنص المادة ٤٧ أياً كان غرضها، وقد اعتبر القانون في المادة ٥١ أن أرباحها الخاضعة للضريبة تندرج تحت النشاط التجاري والصناعي.

إن العبرة في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمجموع صافي الدخل، حيث يتحدد إيراد كل دخل على حدة وفق القواعد الخاصة به، ثم يتم تجميع صافي كل دخل جمعاً جبرياً، بحيث إذا كان الناتج الإجمالي أرباحاً خصم منه الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ثم يخضع الباقي

للضريبة الموحدة حسب السعر المقررة بالنصوص القانونية، وقد حدد قانون  
ضريبة الدخل وعاء الضريبة بمصادر أربعة.

### أولاً- المراتب وما في حكمها:

تعتبر ضريبة سنوية، أي أنها تفرض على ما يحصل عليه المكلف  
من إيرادات خلال سنة كاملة، ولكن يتم استقطاع جزء من الضريبة شهرياً  
تحت الحساب، ثم يتم عمل تسوية نهائية للضريبة المستحقة على المكلف  
في نهاية السنة ولذا يقال إن الضريبة سنوية الحساب، وفي حالة حدوث  
تغير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير  
على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي،<sup>(١)</sup>  
وتسري الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من مرتبات وما  
في حكمها، وقد حددت المادة ٩ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ هذه  
المبالغ على النحو التالي:

#### ١ - المبالغ الناتجة عن العمل على اختلاف صورها وأسبابها: نص

البند ١/ من المادة ٩ من القانون على أن الضريبة " تسري على كل ما  
يستحق للمكلف نتيجة عمله لدى الغير، بعقد أو بدون عقد، بصفة دورية

---

(١) زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني دراسة تحليلية مقارنة، مرجع  
سبق ذكره، ص ٣٨٠.

أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات،  
وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها  
مصدر من مصر" ويتبين من هذه الفقرة شروط الوعاء كالآتي:

أ- أن يكون المبلغ نتيجة عمل، إذ أن وعاء الضريبة هو المرتبات وما  
في حكمها، وهي جميع المبالغ التي تؤدي نتيجة عمل يقوم به شخص لدى  
آخر، ولا يهم أن يرتبط العامل مع رب العمل بعقد مكتوب، وإنما يكفي  
قيامه بهذا العمل ولو لم يحرر هذا العقد، كما لا يشترط أن يؤدي هذا المبلغ  
بصفة دورية، أي في فترات معلومة ومتعاقبة كالأُسبوع أو الشهر مثلاً،  
فيمكن أن يتم بصفة غير دورية (لمرة واحدة)، نقداً أو عيناً.

ب- أن تتوافر علاقة التبعية بين العامل ورب العمل، ذلك لأنها المعيار  
المميز بين المرتبات وغيرها من الإيرادات التي تؤدي مقابل العمل، أي أن  
المرتب نتاج علاقة عمل تابع.

ج- أن يكون المبلغ مدفوعاً من مصدر في مصر أو عن خدمة أدت  
في مصر، سواء كان هذا المصدر خزانة الحكومة المصرية أم غيرها،  
وبصرف النظر فيما إذا دفعت المرتبات والأجور إلى مصريين أو أجانب  
مقيمين في مصر، ويستوي في ذلك أن تدفع هذه المبالغ من خزانة أجنبية

إلى العامل مباشرة، أو تمر من خلال جهة حكومية تقوم بالصرف بدلاً عنها.

## ٢- المرتبات والمكافآت التي تدفعها شركات القطاع العام وشركات

**قطاع الأعمال العام:** تخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو من غير المساهمين في شركات قطاع الأعمال للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارهم من العاملين في هذه الشركات، وذلك لأن ما يتقاضونه لا يمثل نتاجاً لحصة معنوية يساهمون فيها في الشركة، وإنما هو مقابل عمل يدخل في مفهوم المرتبات والأجور.

ويخضع للضريبة على المرتبات ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة في شركات الأموال، وكذلك ما يحصل عليه المديرون بهذه الشركات من مرتبات ومكافآت نتيجة عملهم الإداري.<sup>(١)</sup>

## ثانياً- الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

لم يعرف المشرع المصري المقصود بالمهن والمنشآت التي تخضع

أرباحها لضريبة الدخل واكتفى ببيانها كالآتي:

---

(١) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، مطبعة دار التأليف، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٥٧، ص ٦٤٤.

١- المهن والمنشآت التجارية والصناعية: ذكرت المادة ١٩ من قانون

الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ أن الضريبة تسري على أرباح أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، بما في ذلك منشآت المناجم والمحاجر والبترو، والأرباح التي يحققها أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة، فالقاعدة العامة هي خضوع أرباح جميع المهن والمنشآت التجارية والصناعية إلا ما استثنى بنص خاص، لم يعرف المشرع المصري ماهية المنشآت والمهن التجارية والصناعية التي تخضع لهذه الضريبة تاركاً المجال لاجتهاد الفقه وأحكام القضاء، وفي نفس الوقت أورد منشآت وأنشطة بعينها، قرر صراحة خضوعها للضريبة منعاً من تباين الرأي حولها، ومنها منشآت المناجم والبترو، والحرف، وأرباح الصفقة الواحدة.

٢- أعمال الوسطاء: أخضع القانون أرباح الوسطاء والعمولة والسمسرة

غير المتصلة بمباشرة المهنة لضريبة الدخل بصفة عامة، إضافة للأتاوات التي تدفع مقابل الانتفاع بالحقوق المعنوية وذلك على النحو الآتي:

أ- أرباح الوسطاء ب- تأجير المحال التجارية أو الصناعية

ج- أرباح النقد د- الأرباح الناتجة من تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها

هـ- منشآت استصلاح واستزراع الأراضي والثروة الحيوانية.

و- الأرباح الرأسمالية: اعتبرت المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل ٩١ أن الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشآت من قبيل الأرباح الخاضعة للضريبة، وكذلك الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها المكلف نتيجة الهلاك والاستيلاء على أصل من هذا الأصول.

### ثالثاً- إيرادات المهن غير التجارية:

نظمت المواد من ٣٢ إلى ٣٦ من قانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام الضريبة على إيرادات على المهن غير التجارية حيث فرضتها في بادئ الأمر بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أساس المظاهر الخارجية لا على أساس الأرباح الفعلية، فكان وعاء الضريبة عبارة عن مجموع القيمة الإيجارية لمحل مزاوله مهنة المكلف والقيمة الإيجارية لمحل سكنه، كما كانت الضريبة تفرض على أرباح محددة على سبيل الحصر كضريبة نوعية، وهي المهن التي تعتمد بصفة أساسية على العمل ويكون رأس المال فيها ذو دور ثانوي، ثم عدل القانون رقم ١٤ بموجب القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٠ بأن جعل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على أساس أرباح المكلف الحقيقية بناء على ما يظهر من واقع

حساباته أو من واقع تقدير مصلحة الضرائب، واستناداً لما سبق تكون المهن غير التجارية التي تخضع لضريبة الدخل في مصر وفق التشريع النافذ هي:

١ - إيرادات المهن الحرة: عُرِفَت المهنة الحرة بأنها (العمل الذي يلزم القيام به توافر المهارة الذهنية البحتة لدى صاحبها، أو هو العمل اليدوي الذي تكون المهارة الذهنية هي الغالبة عليه، وذلك تمييزاً له عن العمل الذي يتناول إنتاج السلع أو بيعها)، ويعرفها بعض الكتاب بأنها (المهن التي تنظمها قوانين ولوائح خاصة ويكون مصدرها العمل وقوامها العنصر الذهني مع انتفاء رابطة التبعية والخضوع لإشراف الغير أي يمارسها الشخص مع استقلاله قانونياً واقتصادياً عن الغير).<sup>(١)</sup>

لا يقدم هذين التعريفين تعريف جامع مانع يميز المهنة الحرة عن غير التجارية لذلك يستعاض عنهما بذكر أمثلة لما يعد مهنة حرة (مهندس، محامي، طبيب) وكل مهنة يكون العنصر الأساسي فيها هو العمل، ولرأس المال دور ثانوي أو قليل الأهمية بالنسبة للعمل.

٢ - أرباح المهن غير التجارية: يختلط مفهوم المهنة الحرة مع مفهوم المهنة غير التجارية حيث يكون العنصر الأساسي في كل منهما العمل،

---

(١) مصطفى رشدي شبحه، الاقتصاد النقدي والمصرفي، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٥٣٦.

وقد عرفت محكمة العمل المصرية في الطعن رقم ١١٢ في جلستها تاريخ ١٩٦١/٤/١٢ المهن غير التجارية بأنها (المهن التي يباشرها المكلفون بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول أو الغالب).

وأياً كان الفرق بين المهنة الحرة والمهنة غير التجارية فالمشرع الضريبي المصري لا يولي هذه التفرقة أية أهمية، وقد جعل الأرباح غير التجارية عنواناً لكل ما تفرض عليه الضريبة باعتبار أن المهنة الحرة صورة من صور المهن التجارية. إن المعيار المميز لأرباح المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة عن غيرها من الأرباح والإيرادات الأخرى هو أن يكون العمل أساس تحقق الدخل أو الإيراد، فالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة تفرض على الإيراد الناتج من رأس المال وحده، وتفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة من امتزاج رأس المال والعمل معاً، بينما يتولد إيراد المهنة الحرة أو غير التجارية من العمل المستقل بصفة أساسية حيث يكون لشخص المكلف اعتبار في تحقيق الدخل، فغياب المحامي

والطبيب والمهندس عن محل عمله لسبب أو لآخر يؤثر في تحقيق الدخل رغم بقاء الأجهزة والآلات وغيرها من رأس المال الذي كان يستخدمه، ولا يعني ذلك أن المهنة الحرة أو غير التجارية تستغني تماماً عن رأس المال، فكل مهنة أياً كانت طبيعتها تحتاج إلى قدر من رأس المال ولكن ما يميز المهنة الحرة أو غير التجارية عن غيرها من المهن هو اعتمادها على العمل، وأن العنصر الشخصي لصاحبها يفوق اعتماده على رأس المال.<sup>(١)</sup>

### ٣- دخل حقوق الملكية الفكرية: نصت الفقرة الثانية من المادة ٣٢ من

القانون رقم ٩١ بأن تفرض الضريبة على "الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع واستغلال حقوقهم"، إذاً فتشمل إيرادات الملكية الفكرية الدخول الناتجة عن استغلال أو استعمال حقوق الإبداع الفكري أو الذهني للشخص، وما ينجم عنه من مصنفات أدبية وفنية وعلمية، والاختراعات في جميع المجالات، والاكتشافات العلمية، والرسوم والنماذج الصناعية والعلامات التجارية وعلامات الخدمة والأسماء والسمات التجارية، وغيرها من ناتج النشاط الفكري في المجالات الصناعية والعلمية والأدبية

---

(١) قضت محكمة استئناف في المنصورة بتاريخ ١٠/٣/١٩٦٤ بأن أرباح المصور تعتبر إيرداً تجارياً إذ اتخذت شكل المشروع التجاري بما يخرجها عن نطاق طبيعة المهنة الحرة سواء من ناحية كبر رأس المال المستغل أو من ناحية استخدام عدد كبير من العمال واستقبال عدد كبير من العملاء، لأن عمل صاحب المنشأة في هذه الحالة ليس وحده العنصر الأساسي في النشاط.

والفنية، ويدخل فيها أيضاً المبالغ التي يحصل عليها المكلف مقابل إلقاءه

محاضرات أو إدلائه بأحاديث لوسائل الإعلام المسموعة أو المرئية.

٤- أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى: تعتبر الضريبة

على المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام؛ بمعنى أنها تفرض

على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يندرج تحت أي نوع من الإيرادات الخاضعة

للضريبة على الدخل والتي ورد ذكرها في المادة ٦ من القانون.

ومن الأمثلة على هذه الإيرادات تأجير صاحب المبنى لسطح مبناه

أو جدرانه الخارجية للإعلانات، وتنظيم وقوف السيارات في الشوارع دون

ارتباطه بكراج معين، وقيام المؤلف بنشر مؤلفه وطبعه.

ويشترط لخضوع هذه الإيرادات للضريبة ألا تكون عارضة، بل

يجب أن تكون ناتجة عن مزاول مهنة أو نشاط على وجه التكرار والاعتياد

بقصد الحصول على دخل منه يعتمد عليه في معيشته.

فإذا لم يكن المكلف ممتناً لهذا العمل، فإنه يكفي للخضوع

للضريبة أن يتولد هذا الإيراد من نشاط، وهو تعبير يدل على أن مزاوله

المكلف للعمل لم ترق إلى درجة المهنة ولكنها لم تنزل إلى حد العمل

العارض. (١)

#### رابعاً - إيرادات الثروة العقارية:

تشمل إيرادات الثروة العقارية الأراضي الزراعية والعقارات المبنية، وإيرادات الوحدات المفروشة والتصرفات العقارية، وقد وردت أحكامها في المواد من ٣٧ إلى ٤٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وسنرد على ذكرها تباعاً.

#### ١ - إيرادات الأراضي الزراعية والاستغلال الزراعي للمحاصيل

##### البستانية:

أ- إيرادات الأراضي الزراعية: يقصد بها الأراضي الزراعية الخاضعة لضريبة الأطينان المقررة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والمملوكة ملكية تامة للمكلف.

ب- إيرادات الاستغلال الزراعي: تفرض الضريبة على إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق ونباتات زينة ومشاتل المحاصيل البستانية، وذلك على الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروع منها ثلاثة أفدنة،

---

(١) محمود رياض عطية، مرجع سبق ذكره، ص ٧٣١.

وبالتالي فهذه المساحة تعتبر حداً معفى من الضريبة. (١)

٢- إيرادات العقارات المبنية: تفرض الضريبة الموحدة على إيرادات كافة

العقارات المبنية، أياً كانت مادة بنائها، وسواء كان الغرض الذي تستخدم فيه دائماً أو غير دائم، مقامة على الأرض أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض. (٢)

٣- إيرادات الوحدات المفروشة والتصرفات العقارية: نقل القانون رقم

٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام ضريبة الدخل على إيرادات الوحدات المفروشة والتصرفات العقارية من الباب الخاص بالنشاط التجاري والصناعي كما كان متبعاً سابقاً باعتبار أن الإيراد الناتج من استغلال الوحدات العقارية مفروشة أو خالية إنما هو دخل ناتج من استثمار الثروة العقارية، فنصت المادة ٤١ من القانون ٩١ بسريان الضريبة على "الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة مفروشة أو جزء منها، سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر" وقد اعتبر المشرع في هذا النص أن التأجير مفروشاً يخضع للضريبة، سواء كان المؤجر مالك العقار أم غيره، وسواء انصب التأجير مفروشاً على

---

(١) السيد عبد المولى، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩٥.

(٢) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦٧.

العقار كله أو على وحدة سكنية أو جزء منها، بشرط أن يكون الغرض من التأجير هو السكن أو مزاوله نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية، وقد أضاف القانون ٩١ عبارة (أو لأي غرض آخر) ليمنع الجدل فيما إذا كان الغرض من التأجير شيئاً آخر غير ما حدده المشرع من أغراض تجعله سبباً لفرض الضريبة.<sup>(١)</sup>

ويعد أن بينا في هذا الفصل ما المقصود بالدخل والضريبة المفروضة عليه في كل من سورية ومصر، وتوصلنا إلى القول بأن كلا المشرعين لم يضع تعريفاً محدداً لضريبة الدخل، وإنما تركا هذا الموضوع لرأي الفقهاء، كما أن النظام المتبع بفرضها كان نقطة اختلاف بين التشريعين، إلا أنه يمكن القول بأن كلا المشرعين اتفقا في كثير من الجوانب ومنها النطاق الزمني لضريبة الدخل، على الرغم من وجود اختلاف في معيار النطاق المكاني.

أما الآن فسننتقل إلى دراسة الأحكام التي أفردتها كل من المشرعين السوري والمصري للاعتراض على تقدير الدخل وضريبة الدخل، بحيث يكون للمكلف أو المكلف و الإدارة الضريبية الحق في اللجوء إليها عند الشعور أن تقدير الدخل أو فرض الضريبة قد ألحق ضرراً في الحقوق المقررة لهم.

---

(١) حكم النقض في الطعن رقم ٢٥٣٩ جلسة ١٩٨٩/٦/١٢ والطعن رقم ٢١٩٨ جلسة ١٩٩٠/٥/٧ والطعن رقم ١٥٦٢ جلسة ١٩٨٩/٩/٢٥.

## الفصل الثاني

### طرق مراجعة الإدارة في الضريبة على الدخل

#### (فئة الأرباح الحقيقية)

يثير فرض الضريبة على الدخل مشاكل عديدة منها ما يتعلق بالإدارة الضريبية كصعوبة تحصيلها، ومنها ما يتعلق بالمكلف الذي قد يحاول التهرب منها، ولم يغفل المشرع الضريبي في أغلب دول العالم ومنها سورية ومصر هذه الناحية فترك المجال للمكلف الذي تفرض عليه الضريبة وفق أسس خاطئة أن يراجع الإدارة الضريبية لتصحيح الخطأ، فإذا لم يصلح الحال كان له اللجوء إلى القضاء لإلزام الإدارة الضريبية بحسن تطبيق القانون الضريبي، كما مُنح هذا الحق للإدارة الضريبية، وسنرى في هذا الفصل الاختلاف بهذه الطرق في كل سورية ومصر.

إن البحث في طرق الطعن أمام الإدارة يعني الاطلاع على كافة اللجان التي أقرها كل من المشرعين لفض النزاع الضريبي إدارياً وهو أمر يطول خاصة في سورية حيث يتبع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، ولذلك عالج هذا الفصل طرق الاعتراض الإداري فيما يخص

ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية التجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية بالنسبة لسورية والضريبة على المهن غير التجارية في مصر كونهما **تعتبران ضريبتين** القانون العام، بحيث يتم فرضهما على أي دخل غير محدد بضريبة معينة هذا من جهة، أما من جهةٍ أخرى فإن النزاعات الضريبة التي تنثور بشأن بقية الضرائب تعتبر قليلة الكم والنوع.

## المبحث الأول

### طرق المراجعة في سورية

رأينا أن ضرائب الدخل في سورية تشمل أربع فئات وفق ما حددها قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، تشكل الدخول الخاضعة منها لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية التجارية وغير التجارية عموماً، وفئة الأرباح الحقيقية خصوصاً سبباً للنزاع الضريبي في أغلب الحالات، ولذلك وضع المشرع الضريبي آليات يتم فيها التكليف والاعتراض أمام لجان مختصة، قبل اللجوء إلى القضاء كحل نهائي، فما هي الطبيعة القانونية لهذه اللجان؟، وما هي طرق الاعتراض أمامها؟

### المطلب الأول

#### الاعتراض الإداري

تتولى الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيان الضريبي الواجب على المكلف به تقديمه إليها بمقتضى أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، وذلك بغية التثبت من صحة نتائج الأعمال السنوية المصرح عنها وصولاً إلى تقدير دقيق للأرباح التي تطرح عليها

الضريبة، ولذلك أنشأ المشرع لجاناً تمثل مرجعاً لمعالجة المشاكل التي قد  
تثور بشأن فرض الضريبة وتحصيلها.

## الفرع الأول

### لجنة الطعن

نصت المادة ٢٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أن  
هذه اللجنة هي المرجع الأول الذي يوكل إليه مهمة النظر في جميع  
الخلافات التي تحصل بين المكلف والإدارة الضريبية، والتي قد تبدأ منذ  
صدور التكاليف المؤقت الذي تعده الدوائر المالية بعد تدقيق بيان أعمال  
المكلف السنوي وتنظيم تقرير بنتائج حساب الأرباح المصرح بها في البيان،  
ويبلغ المكلف إخطاراً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات  
الضريبة.

يمنح المكلف - في حال طلب ذلك - صورة كاملة عن تقرير  
التكاليف المؤقت الذي يتضمن بياناً بأساس التكاليف بالضريبة المفروضة  
عليه ويكون له الاعتراض عليه.

## أولاً- الاعتراض على التكليف المؤقت:

يعطى المكلف مهلة (٣٠) يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية (لجنة الطعن) على التكليف المؤقت بالضريبة، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه إخباراً خطياً فردياً بقرار التكليف المؤقت بالضريبة، ونظراً لأهمية التبليغات في حماية حقوق المكلفين والحد من الإشكالات الناتجة عنها، فقد حددت وزارة المالية إجراءات التبليغ للتكاليف المالية بموجب القرار رقم/١٢٦/ تاريخ ١٩٦٦/١/١٥ وخلاصته الآتي<sup>(١)</sup>:

١- على المكلف أن يحدد للإدارة الضريبية عنواناً مختاراً يجري تبليغ الأوراق فيه، وعليه أن يبين على أية ورقة يتقدم بها إلى الإدارة الضريبية، عنوانه المختار ومحل ممارسة العمل في حال وجوده.

٢- لا يجوز إجراء التبليغ في أيام العطل الرسمية إلا بإذن كتابي من أكبر موظف مالي في المحافظة أو المنطقة.

واعتقد أن إجراءات التبليغ هنا تهدف إلى ضمان حق المكلف

بالاعتراض باعتبار أن ميعاد الاعتراض يبدأ من تاريخ التبليغ.

أما إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت فإنه ينقلب قطعياً

---

(١) نوري ضبيط، دراسات في الضريبة على الدخل، منشورات جامعة حلب، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٦٣، ص ٤٧-٤٨.

بحقه، وفي حال اعترض المكلف عليه يجب أن يبين تقديرات الدخل التي يقبل بها، ويقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال مدة خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض، أما إذا انقضت المهلة المنصوص عليها أعلاه، تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل المختص، ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية، ويكون لهذه اللجنة زيادة تقدير الدخل أو تثبيته وبالتالي زيادة الضريبة عليه أو تثبيتها، إلا أنه في حالة زيادتها يكون للمكلف صاحب المصلحة الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر (اللجنة الاستئنافية)، وإن لم يعترض أمام لجنة الطعن<sup>(١)</sup>.

### ثانياً - تشكيل لجنة الطعن:

تتألف هذه اللجنة في مركز كل محافظة وفق ما نصت عليه الفقرة

ج/ في المادة ٢٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ كالاتي:

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

٢- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة، وشركات القطاع العام

الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف، يختاره وزير المالية من قائمة تصدر

---

(١) المادة ٢٩ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. عضواً

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

٤- مراقب الدخل الذي أقر التكاليف المؤقت، دون حق التصويت. مقررأ

يلاحظ في تشكيل اللجنة السالفة الذكر أنها غير مستقلة عن وزارة المالية، وبالتالي فهي غير حيادية ولا تؤدي إلى بناء علاقة متوازنة مع المكلف، وقد لا تحقق الغاية من إنشائها المتمثلة في تحقيق عدالة التكاليف وحماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية، فهي الخصم والحكم في الوقت نفسه.

كما ويجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تعدد لجان الطعن في كل محافظة وفي هذه الحالة يجري توزيع الاختصاصات فيما بين هذه اللجان من قبل مدير مالية المحافظة، ويجب على رئيس لجنة الطعن دعوة ممثلي الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام بدلاً عن العضو الخبير الذي يمثل القطاع الخاص في هذه اللجنة، وذلك للنظر في تكاليف القطاعين العام والمشارك.

تجتمع لجنة الطعن بدعوة من رئيسها، وتتخذ قراراتها بأكثرية

أصوات الأعضاء الحاضرين، مع الملاحظة أن قراراتها لا تصح إلا بحضور جميع أعضائها.

تكون جلسات لجنة الطعن سرية، وذلك تماشياً مع الأحكام القانونية التي تحرص على سرية أعمال المكلف، وعليه لا يجوز أن يحضر جلساتها إلا أعضائها وقد يحضر المكلف بنفسه أو من يقوم مقامه، ويشترط في قراراتها أن تكون معلة لأنها قابلة للطعن أمام لجنة إعادة النظر.<sup>(١)</sup>

### ثالثاً- قواعد نظر الاعتراضات أمام لجنة الطعن:

تراقب لجنة الطعن جميع التكاليف المؤقتة والمعترض عليها فقط، وتدقق في جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة، ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعترضين للاستماع إلى بياناتهم الشفهية، وأن تقوم أو توكل إلى مراقبي المالية أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تثير الطريق أمام اللجنة، كما أجاز المشرع للجنة الطعن إجراء الخبرات الفنية في كل موضوع أو نزاع يحتاج إلى رأي أهل الخبرة، ولها اتباع ما استقر عليه اجتهاد لجنة إعادة النظر، وتعليمات وزارة المالية، إلا إذا كانت هذه

---

(١) دعاس سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، دون دار نشر، دمشق، ٢٠٠٤، ص ١٦٥.

التعليمات مخالفة للقانون،<sup>(١)</sup> وتتمثل وظائف اللجنة بالآتي:

١- تدقيق ودراسة جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، ولها بناءً

على طلب المكلف المعترض حق إجراء الخبرة الفنية إذا لزم الأمر، وذلك بواسطة أحد الخبراء والمحلفين.

٢- إجراء التحقيقات اللازمة بواسطة أحد اعضائها أو أحد الخبراء المحلفين.

٣- اتخاذ القرار بتثبيت التكاليف أو تعديله، استناداً إلى نصوص القانون وما استقر عليه رأي الهيئة العامة للجان إعادة النظر.

٤- رد الاعتراضات المقدمة بعد انقضاء مهلة الثلاثين يوماً المحددة قانوناً لتقديمها.

تجدر الإشارة إلى أن قرار لجنة الطعن يتضمن أمراً إلى الدوائر المالية بتحقيق الضريبة المترتبة على دخل المكلف وفقاً للقرار المذكور، وعليه يصبح من حق الدوائر المالية تحصيل مقدار هذه الضريبة وفقاً للأصول والقوانين، وبالمقابل فإنه يحق للمكلف والإدارة الضريبية الاعتراض على قرار لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر في وزارة المالية، إلا أن هذا

---

(١) رفيق الاختيار، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠٧.

الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة كما هو الحال عند الطعن أمام لجنة الطعن.<sup>(١)</sup>

ونحن نؤيد اتجاه المشرع السوري بمنح لجنة الطعن سلطة الفصل بالمنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية الابتدائية باعتباره اتجاهاً سليماً نظراً للصلاحيات الواسعة الممنوحة لها من جهة، والقيود المفروضة عليها من جهة أخرى، إلا أن الواقع الفعلي يشير إلى أن لجان الطعن لا تدرس الاعتراضات دراسة كافية ولا تنظر فيها بالعناية اللازمة، وكثيراً ما تكون قراراتها رفض اعتراض المكلف على التكاليف الصادر بحقه، الأمر الذي سيؤدي إلى نقل الخلاف إلى مرجع أعلى هو لجنة إعادة النظر، مما يطيل من أمدّه، وهو ما لا يتفق مع غاية المشرع الضريبي التي ترمي إلى إنصاف المكلف، ولا بد هنا من إعطاء اعتراض المكلف جدية حقيقية من قبل لجنة الطعن حتى تؤدي الدور المنوط بها في فصل النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية.

وبعد أن استوفينا دراسة لجنة الطعن والأحكام المتعلقة بها، سننتقل لدراسة لجنة إعادة النظر، المرجع المختص بنظر الاعتراضات المقدمة على قرارات لجنة الطعن.

---

(١) محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، منشورات مؤسسة حسين عبيد، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٥، ص ٦٥٥-٦٥٦.

## الفرع الثاني

### لجنة إعادة النظر

منح قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المكلفين الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة الطعن ولم تأخذ بوجهة نظرهم، أو أدخلت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة بزيادتها، الحق بالاعتراض على قراراتها أمام لجنة إعادة النظر خلال مهلة ثلاثين يوماً تبدأ اعتباراً من اليوم التالي الذي يلي تاريخ تبلغهم الإخطار الفردي المرفق به صورة عن قرار لجنة الطعن القاضي بزيادة التكاليف، كما منح الإدارة الضريبية أيضاً الحق في الاعتراض على قرار التكاليف، إلا أن هذا الاعتراض مقيد بشروط محددة.

#### أولاً- تشكيل لجنة إعادة النظر:

تقدم طلبات الاعتراض إلى لجان إعادة النظر عن طريق دوائر المالية التي تقوم بدورها برفع هذه الطلبات إلى اللجان، مشفوعةً برأيها في اعتراضات المكلفين، وتتشكل اللجنة في وزارة المالية وفق المواد ٣٣-٣٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ على الشكل الآتي:

- ١- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. رئيساً
  - ٢- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل. عضواً
  - ٣- أحد المديرين في الإدارة المركزية. عضواً
  - ٤- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلةً بالمهنة موضوع التكليف، يعتمد عليه وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات الصلة على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير.
  - ٥- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء التي تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المتخصصة أو غرف التجارة أو الصناعة، غير الخبير المسمى في لجان الطعن. عضواً
  - ٦- مقرر من ذوي الخبرة في فرض الضريبة على الدخل، يسميه وزير المالية مع الملاحظة أنه لا يشترك في التصويت.
- ونعتقد أن تشكيل هذه اللجنة لا يضمن الحياد، وذلك لأن تشكيلها في غالبية يكون من وزارة المالية، التي تطبق القانون الضريبي، وبالتالي فإن اعتراض المكلف عليها، سيكون أمام الجهة التي فرضتها، كما أنه من غير المناسب أن يكون القاضي المستشار عضواً في لجنة مهمتها فض النزاعات، وحذاً لو كانت رئاسة هذه اللجنة مسندة للمستشار، كونه

## من خارج الإدارة المالية.

تعد هذه اللجنة لجنة إعادة النظر الرئيسية، ويجوز عند الاقتضاء تشكيل لجان إضافية لإعادة النظر الرئيسية، وتتمتع بذات الصلاحيات المقررة لها، على أن يرأس اللجان الإضافية مدير على الأقل في الإدارة المركزية من وزارة المالية، كما ولا يختلف تشكيلها عن الرئيسية إلا في ضرورة تمثيل الجانب المالي بموظف من وزارة المالية لا تقل رتبته الوظيفية عن درجة مدير أو رئيس دائرة على الأقل وذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية.

ينبغي على رؤساء لجان إعادة النظر دعوة ممثلي أحد الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكاليف، بدلاً من خبير المهنة ويجري اختياره من ممثلي هذه الجهات المذكورة حصراً، وذلك عند النظر في تكاليف القطاعين العام والخاص.

يجري توزيع التكاليف المالية المعترض عليها والمرفوعة أمام هذه اللجان من قبل المكلفين والدوائر المالية في المحافظات والمناطق المختلفة بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس اللجنة الرئيسية في وزارة المالية.

تجتمع كل لجنة بناءً على دعوة رئيسها، ويشترط لصحة القرارات الصادرة عنها أن تتم بحضور أربع أعضاء على الأقل، ويجب أن يكون من الحضور رئيس اللجنة وممثل المهنة أو الحرفة.

تتخذ اللجنة قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين، وعند تساوي الأصوات في حال حضور أربع أعضاء يكون صوت الرئيس هو المرجح لصدور القرار.<sup>(١)</sup>

### ثانياً- إجراءات الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

ينبغي أن يستوفي الاعتراض نوعين من الشروط الشكلية والموضوعية التي تتعلق بقرار التكليف وهي:

١ - **الشروط الشكلية:** يجب أن يتم الطعن في قرار لجنة الطعن سواء من المكلف أو من الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوماً كما ذكر سابقاً، تبدأ من اليوم التالي لتاريخ التبليغ الفردي، كما يلزم المكلف بدفع تأمين مقداره ألف ليرة سورية أو ما يعادل نصف الضريبة التي أقرتها لجنة فرض الضريبة على الدخل، وذلك لضمان الجدية من قبل المكلف، كما أن مبلغ التأمين يودع لدى الخزينة العامة لحين فصل اللجنة بالاعتراض المقدم،

---

(١) دعاس أسعد سليم، مرجع سبق ذكره، ص ١٧٨-١٧٩.

ويغدو هذا التأمين إيراداً للخزينة العامة إذا تبين أن من سدده غير محق في طلبه المرفوع إلى لجنة إعادة النظر، ويعاد إليه إذا كان محقاً في حال رجوعه عن طلب إعادة النظر وذلك قبل البت فيه من اللجنة أو إذا كان اعتراضه مصيباً في جزءٍ منه.<sup>(١)</sup>

٢- **الشروط الموضوعية:** تطلع اللجنة على تقرير الدوائر المالية واللوائح المقدمة من قبل المكلفين، وتقوم بالتدقيق في الطلبات المرفوعة إليها استناداً إلى الوثائق الثبوتية المتوفرة لديها، ولها أن توزع إما من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب من المكلف - مثبت خطأ صراحة في طلب الاعتراض أو في استدعاء خطي مستقل يرفعه لاحقاً - بإجراء تحقيقات إضافية أو تعيين خبراء، شريطة أن يقوم المكلف بسداد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة، أو بموجب قرارها المتخذ في هذا الشأن، وتحكم لجنة إعادة النظر بنفقات التحقيق هذه على الفريق غير المحق سواء أكان المكلف أم الإدارة الضريبية، وإذا تبين أن كلا الفريقين غير محق بطلبه، حكمت على كل منهما بجزء منه يتناسب مع

---

(١) المادة ٣٧ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

الجزء غير المحق به بمقتضى القرار الصادر عنها في هذا الشأن.<sup>(١)</sup>

تتظر اللجنة في حجية الإثبات والأدلة المقدمة إليها ولا تملك أية جهة سلطة على اللجنة أو توجيهها في اتجاه معين، وفي حال توصلت اللجنة في معرض فحصها لقانونية القرار الصادر عن لجنة الطعن بحق المكلف إلى وجود خطأ في التطبيق القانوني، فإنها تعمل على فسخ القرار وإصدار بديل موافق لنصوص القانون.

تتظر اللجنة في المنازعات المتعلقة بمقدار التكاليف المفروض، والأساس القانوني الذي يقوم عليه التكاليف من حيث التزام المكلف بدفع الضريبة، وهل هو معفى منها أم لا، وهل هناك تنزيلات منها، أو أن التزامه بها قد انقضى بمرور الزمن، كما أنه ليس لهذه اللجنة أن تقدر الأرباح من لدنها تقديراً تتجاوز به حد ما أقرته لجنة الطعن بمقدار يزيد أو ينقص عن ٢٥% عما هو محدد من لجان الإدارة المالية، لئلا يضطر المكلف إلى قبول تقدير لجنة الطعن عملاً بقاعدة "لا يضار الطاعن بطعنه"، وفي حال توصلت هذه اللجنة لقناعة معينة فإنها تتخذ قرارها بذلك، وتجدر الإشارة إلى أن القانون لم يحدد مدة معينة يجب صدور القرار خلالها، أي أن الاعتراض

---

(١) محمد الحلاق وعبد الهادي الحردان، مرجع سبق ذكره، ص ٤٠٥.

يمكن أن يبقى سنوات أمامها ولا تفعل شيئاً بخصوصه، بحجة أن ذلك

يعطيها حرية في الحصول على الإثباتات المؤيدة لقرارها.<sup>(١)</sup>

وهذا برأينا يشكل نقطة سلبية جداً في عملها، فعدم تحديد مدة

لفصل النزاع يضر بحقوق المكلف خصوصاً أن الاعتراض أمامها لا يوقف

تحصيل التكاليف المقررة.

تصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة

لكافة النقاط المثارة في طلب الاعتراض، وتعتبر قراراتها قطعية ونهائية

وغير قابلة للمراجعة بأي طريق إداري، ويبلغ هذا القرار إلى المكلف أصولاً

والدوائر المالية التي ربطت التكاليف، وتعمل الأخيرة بدورها إلى تنفيذه إما

بإصدار أمر تحقق الضريبة الزائدة، وإما بإصدار التنزيل بالفرق وفقاً لما

تقرره اللجنة.

وأخيراً فعلى الرغم من أن قرار لجنة إعادة النظر نهائي، فهناك

حالات نص عليها قانون ضريبة الدخل ٢٤ في المادة ٤٠ منه، سمح

بموجبها المشرع لكل من المكلف والإدارة الضريبة بتقديم طلب تصحيح

---

(١) ذهبت وزارة المالية في اجتهاد لها إلى أن " ... ولا يحول الطلب دون تقديمه الاعتراض إلى

لجنة الطعن أو إعادة النظر في المدة القانونية المحددة، كما لا يحول ذلك دون تسديد الضريبة

في مواعيدها" بلاغ وزارة المالية رقم ٢٠٠١٦ تاريخ ١١/١٢/١٩٥٥.

للقرار الصادر عن تلك اللجان وهذه الحالات هي:

- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
  - إذا كان قد حكم على أحد الأطراف بسبب عدم تقديمه لمستند قطعي كان بحوزة خصمه.
  - إذا لم تراعى في التحقيق والحكم، الأصول المعينة في قانون ضريبة الدخل.
  - إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأ أحد الأطراف.
  - إذا تضمن قرار اللجنة خطأ مادياً يؤثر في الحكم.
- يقدم طلب التصحيح خلال ٦ أشهر في الحالة الأولى وخلال (٣٠) يوماً في الحالات الأربع الأخرى، تبدأ المدة اعتباراً من اليوم الذي يلي تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه، ويخضع طلب التصحيح والبت فيه لذات الأصول والقواعد والأحكام المرعية بشأن طلب إعادة النظر.

### ثالثاً - الهيئة العامة للجان إعادة النظر:

نص المشرع الضريبي في المادة ٣٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ على تشكيل هيئة عامة للجان إعادة النظر في الإدارة

المركزية بوزارة المالية تتألف على النحو التالي:

١- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية. رئيساً

٢- اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المالية

المذكورة سابقاً يسميهما وزير العدل. عضوان

٣- مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر

يسميه وزير المالية. عضوان

٤- أحد معاوني مدير الدخل يسميه وزير المالية. مقرر

تجري اجتماعاتها بحضور جميع أعضائها وتصدر جميع قراراتها

بالأكثرية، وتختص بالبت في جميع القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس

لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهادات والآراء بين لجان

إعادة النظر في الأمور المبدئية التي يتم البت فيها من قبل هذه اللجان، أو

في حالة طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.

ويجب على جميع لجان الإدارة الضريبية التقيد بالاجتهادات

الصادرة عنها تحت طائلة الطعن بقراراتها أمام لجنة إعادة النظر أو طلب

تصحيحها وفق أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤.

وإذا وجدت الدوائر المالية أو المكلفون مخالفة لاجتهادات الهيئة

العامة للجان إعادة النظر في بعض القرارات الصادرة عن لجنتي الطعن أو

الإدارة الضريبية، فإنه يحق للطرفين الطعن فيها والاعتراض عليها أمام

الهيئة العامة.

#### رابعاً - الطبيعة القانونية للجنة إعادة النظر:

تطلع لجان إعادة النظر بدور هام في تحقيق أهداف النظام

الضريبي إلا أن تشكيل هذه اللجان يثير تساؤلات حول طبيعتها، وهذا ما

كان موضوع نقاش لدى فقهاء المالية الذين انقسموا بتحديد تلك الطبيعة،

فهل هذه اللجان ذات طبيعة إدارية؟، أو محاكم إدارية؟، أم هي لجنة

إدارية ذات اختصاص قضائي؟

١ - لجنة إعادة النظر لجنة إدارية: يرى بعض الفقهاء أنها مجرد لجنة

إدارية، فهي تباشر سلطتها في التقدير بوصفها الهيئة المختصة بالتقدير

ابتداءً لأنها هي التي تنتظر بالطعون المقدمة إلى الإدارة الضريبية.<sup>(١)</sup>

---

(١) محمد الحلاق وعبد الهادي الحردان، مرجع سبق ذكره، ص ٤٠٦.

## ٢- لجنة إعادة النظر هي محكمة إدارية: يستند أصحاب هذا الاتجاه

بأن الدوائر المالية لا تملك أن تصدر إليها أي تعليمات في شأن القيام بمهامها، أو توجيهها، وكذلك لا يحق لأي جهة أن تفرض عليها رأياً في مسألة معينة معروضة عليها، وأكثر من ذلك فإن لجنة إعادة النظر لا تنقيد بتعليمات وزارة المالية ذاتها، ما لم تكن هذه التعليمات قد صدرت عنها بالاستناد إلى نص قانوني لا تجوز مخالفته.<sup>(١)</sup>

## ٣- لجنة إعادة النظر هي لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي: يرى

أصحاب هذا الرأي أن عمل اللجنة يثور من نزاع بين المكلف والدوائر المالية بعد صدور التكاليف الضريبي على الأساس الذي ارتأته هذه الدوائر، والخلاف الذي تنظر فيه هذه اللجنة لا يقوم على أساس تحديد الأرباح الصافية بل قد يكون عملها متعلقاً بالنظر في أحكام وقوانين الضرائب، وكذلك فإن وجود قاضي في اللجنة يسبغ عليها الصفة القضائية.

في الحقيقة إن وجود قاضٍ في اللجنة له صوت واحد غير مرجح، لا يكفي لاعتبارها محكمة إدارية أو لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي، لأن أهم ما يتوجب توافره من ضمان التقاضي في اللجان أو الهيئات

---

(١) بلاغ وزارة المالية رقم ٤٦ تاريخ ١٩٥٥/٣/٦.

القضائية هو الاستقلال والحياد، وهو أمر غير موجود في تشكيل اللجنة الذي يغلب عليه أعضاء من وزارة المالية مما يسبغ اللجنة بصفتي الخصم والحكم وينفي عنها الاستقلال.

ونظراً لما سبق يمكن القول بأن لجنة إعادة النظر منحت طبيعة شبه قضائية أعلى من الاختصاص الإداري وأدنى من القضائي، كما أنها تشبهت بالجهات الإدارية حيث يمكن مقارنة الاعتراض المقدم لها للتنظيم المعتبر بمثابة شرط لقبول رفع الأمر إلى القضاء وهو ما سنبحث فيه في المطلب الآتي.

## المطلب الثاني

### طرق الطعن القضائية

منح المشرع الضريبي المكلف الحق في اللجوء إلى القضاء إذا شعر أن لجنة إعادة النظر لم تنصفه، إلا أن هذا الحق ليس مطلقاً وإنما محدد بشروط وردت على سبيل الحصر، ونسأل هنا من هو المرجع القضائي المختص بالطعون الضريبية؟، وما هي الإجراءات المتبعة أمامه؟

### الفرع الأول

#### المرجع القضائي المختص بنظر الطعون الضريبية

إن المتتبع لهذا المجال يلاحظ وجود مرحلتين تغيرت فيهما الجهة النازرة بالدعوى الضريبية، فقد كان الاختصاص قبل صدور القانون رقم ٥٥/ لعام ١٩٥٩ معقوداً للمحاكم العادية، ثم انتقل إلى القضاء الإداري بصدوره، وعليه سنقوم باعتماد هذا القانون كنقطة للتقسيم الزمني وتبديل الاختصاص.

أولاً- المرجع المختص بالمنازعات الضريبية بعد صدور القانون رقم /٥٥/

لعام ١٩٥٩ :

صنفت المنازعات الضريبية قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ إلى نوعين منازعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة تتظر فيها المحاكم العادية، ومنازعات مالية متعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة يختص بها القضاء الإداري، ويعود الازدواج في الاختصاص هنا إلى الأساس الذي كانت تفرض بناءً عليه الضريبة، حيث كانت تصدر بقرار إداري وبذلك كانت الجهة المسؤولة عن إلغاء هذه القرارات هي القضاء الإداري، في حين كانت الضرائب غير المباشرة تحصل بموجب القانون ولذلك كانت منازعاتها من اختصاص القضاء العادي.<sup>(١)</sup>

وبصدور قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ فقد عقد الاختصاص بموجب المادة الثامنة منه للقضاء الإداري وذلك في منازعات الضرائب والرسوم سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة، فقد نصت الفقرة السابعة من المادة المذكورة سابقاً أن لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره الفصل بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات

---

(١) عدنان العجلاني، القضاء الإداري، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٥٩، ص ٢٠٤.

الضرائب، إلا أن اختصاصه لا ينصب على الموضوع ما لم تتوفر الشروط الآتية:

- يجب أن تكون المنازعة في ضريبة.
  - أن يكون قد صدر قرار من الجهات الإدارية في هذه المنازعة.
  - أن يكون هذا القرار الصادر من الجهات الإدارية نهائياً.
- ويبدو أن هذه الشروط لا تتوفر إلا في الضرائب المباشرة، ويجدر بالذكر أن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب معلق إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي متضمناً تنظيم هذه المنازعات، وهذا ما نصت عليه المادة الثانية من القانون رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ "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"، وقد جاء في المادة الثالثة من القانون ٥٥ "تطبق الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون وأحكام

قانون المرافعات وأصول المحاكمات فيما لم يرد فيه نص، وذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي" وفي ظل غياب قانون الإجراءات الخاص بمجلس الدولة فإن هذه المادة هي التي تحكم الإجراءات.<sup>(١)</sup>

إن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري وبولاية كاملة في نظر المنازعات الإدارية، ينعقد تحت المادة الثامنة من قانونه والتي جاء فيها " الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية"، وقد فسر القضاء الإداري هذا النص عندما قسم المنازعات بصدد الضرائب إلى نوعين:

١- المنازعات التي يعترض فيها صاحب المصلحة على مبلغ الضريبة المفروض عليه، مع الاعتراف بصحة مبدأ فرض الضريبة، وهذه تخرج عن دائرة اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري، حيث ذهبت محكمة القضاء الإداري "...ومن حيث أن اجتهاد القضاء الإداري قد استقر على أن النظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم هو من اختصاص اللجان

---

(١) جوني يوسف، موقع ماستر القضاء الإداري، دراسة نقدية لقانون مجلس الدولة ،  
<http://contadmin.forumaroc.net> ٢٣/٩/٢٠١٧، ٢٢:١٠ص

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 قضاء إداري".<sup>(١)</sup>

٢- المنازعات التي تنصب على أصل التكليف، ويدعي فيها أصحابها عدم خضوعهم للضريبة، وهذه تعتبر من اختصاص مجلس الدولة،<sup>(٢)</sup> وهذا ما ذهبت إليه محكمة القضاء الإداري بقرارها".... ومن حيث اختصاص مجلس الدولة بالنظر في المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم 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".<sup>(٣)</sup>

---

(١) محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق كلية الحقوق، دمشق، دون تاريخ نشر، ص ١٨٩.

(٢) عبد الإله الخاني، القضاء الإداري عملاً وعلماً ومقارنةً، الجزء الثالث، دون تاريخ نشر أو دار نشر، ص ٦٢٦.

(٣) الحكم رقم ١٤٧/ تاريخ ١٩٥٩/٥/٥ صادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم أساس ٢٨٦/ لعام ١٩٧٧، غير منشور.

وبذلك فإن مجلس الدولة يمارس اختصاصه بالنظر بطلبات إلغاء القرارات الصادرة بقضايا الضرائب، ويميز بين نوعين منها، إذا كانت المنازعة حول الأساس القانوني للضريبة أي أساس التكليف حيث يدعي المكلف عدم كون نشاطه محلاً للضريبة كما لو وقع التكليف مع وجود مدة إعفاء معينة وهنا ينعقد اختصاصه بهيئة قضاء إداري، أما إذا تعلق النزاع بصحة مقدار الضريبة فقد قرر عدم اختصاصه وذلك لأنها تستند إلى أسس محاسبية.<sup>(١)</sup>

**ثانياً- المرجع المختص بالمنازعات الضريبية بعد صدور القانون**

**رقم/١/ لعام ١٩٩٢:**

ألغى هذا القانون بموجب المادة الأولى منه العمل بالمادة الثانية من قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ السالفة الذكر، وأصبح مجلس الدولة يختص بجميع المنازعات حول الضرائب والرسوم ولكن وفق شرطين:

- أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي من الجهات الإدارية أي أن يصدر عن لجنة إعادة النظر مبرماً.

- أن يكون النزاع بشأن الأساس القانوني للتكليف أي بالمستند

---

(١) عبد الله طلبة، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، مطبعة دار الكتب، الطبعة الثانية، دمشق، ١٩٨٩، ص ١٨٠.

القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة، وليس حول مبلغ الضريبة.<sup>(١)</sup>

كما نص قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في المادة ٤٠ منه على أنه يجوز الطعن خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص، وحدد حالات الطعن هنا بحالتين:

- الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .
- تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيض لأرباح المكلف بنسبة تزيد أو تنقص بمقدار ٢٥% عما هو محدد من قبل لجان الإدارة المالية.<sup>(٢)</sup>

فالمشرع سمح للمكلف بالطعن في تقدير دخله من قبل اللجان الضريبية، ولكن يلاحظ في أحكام هذا القانون أن مجلس الدولة يختص بهيئة قضاء إداري بنظر المنازعات الضريبية التي تتعلق بأساس التكليف، إلا أنه لا ينظر في المنازعات المتعلقة بمبلغ الضريبة مثلاً.

---

(١) محمد الحلاق وعبد الهادي الحردان، مرجع سابق، ص ٤٢٩.

(٢) منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الثالث-٢٠١١، ص ٤١.

إن اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات الضريبية قد اصطدم بعائق عدم استحداث محاكم قضاء إداري في المحافظات، والتي كان من المفروض إحداثها في كافة المحافظات لتخفيف العبء عن كاهل محكمة القضاء الإداري بدمشق، فلجأ المشرع إلى توكيل مهمة هذه المحاكم إلى محكمة بداية مدنية في كل محافظة يكون لها صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء الإداري بالنسبة للدعاوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والتي لا تزيد قيمتها عن مائة ألف ليرة سورية.

بعد أن عرضنا المرجع القضائي المختص بنظر الدعاوى الضريبية سننتقل لدراسة إجراءاتها في الفرع الثاني.

## الفرع الثاني

### إجراءات الدعوى الضريبية

تتدرج الدعوى الضريبية ضمن الدعاوى الإدارية التي تمثل المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري، وتعرف بأنها: المنازعة التي تنشأ بين شخص من أشخاص القانون العام وأشخاص القانون الخاص، أو بين أشخاص القانون العام أنفسهم، وتستهدف عادة الطعن بعمل صادر من جهة إدارية بقصد إلغائه أو التعويض عن الضرر الناشئ عنه، ويعود النظر فيها في الأصل إلى القضاء الإداري، إلا أن بعض المنازعات مع الإدارة تدخل في اختصاص المحاكم العادية، كما أن هناك بعض الأعمال التي تصدر عن السلطة العامة والتي تظل خارجة عن رقابة القضاء كأعمال السيادة وأعمال السلطة الصادرة في الظروف الاستثنائية، فالمنازعات التي تنشأ عن هذه الأعمال لا تعد منازعات إدارية بالمعنى العادي، لذلك سندرس ضمن هذه الإجراءات طرفي الدعوى الضريبية وطريقة تقديمها وسنتناول محل الدعوى.<sup>(١)</sup>

---

(١) الياس اليوسف، القضاء الإداري، القسم العملي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الرابعة، ١٩٩١ ص ٢ وما بعدها.

## أولاً- طرفا الدعوى وتقديهما:

الدعوى الضريبية هي: دعوى يرفعها المكلف ضد الإدارة التي فرضت عليه الضريبة لأنه يرى أن الإدارة الضريبية قد كلفته بضريبة هو غير مكلف بها قانوناً أو أن الإدارة الضريبة قد قدرت دخله بطريقة ليست دقيقة وبالتالي فرضت ضريبة غير صحيحة، ولم تجد مراجعته للجان الإدارة الضريبة الفائدة التي يراها، ومن ثم فالطرف الأول في هذه الدعوى هو المدعي (المكلف) ولا تقبل الدعوى إلا من مكلف فرضت عليه الضريبة، فإذا كانت الدعوى قد رفعت من الشريك المتضامن أمام المحكمة الابتدائية طعناً في قرار اللجنة بصفته ممثلاً للشركة فإن أثر الدعوى يقتصر على الشخص الذي رفعها دون أن ينسحب إلى باقي الشركاء المتضامين لأن القانون الضريبي لا يعتبر بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن وشركات التوصية، أما الطرف الثاني في هذه الدعوى فهو المدعى عليه (الإدارة التي فرضت الضريبة) ممثلة بإدارة قضايا الدولة، وترفع هذه الدعوى طبقاً للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات بإيداع صحيفة الدعوى في ديوان المحكمة المختصة الذي يتولى قيد الدعوى وإعلانها عن طريق المحضرين ويجب أن تشتمل صحيفة الدعوى على

البيانات الآتية<sup>(١)</sup>:

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

- اسم المدعى عليه ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له، ويتمثل المدعى عليه بالإدارة المالية ممثلة بإدارة قضايا الدولة.

- تاريخ تقديم الصحيفة.

- المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى .

- وقائع الدعوى وطلبات المدعي وسنداتها.

كما يجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بياناً يكفي للتعريف بالقرار المطعون فيه، وحتى يتم تحرير صحيفة الدعوى يجب على المدعي أن يقوم بتقديم صحيفة الدعوى لقلم كتاب المحكمة المرفوعة إليها الدعوى، وعليه أن يقدم صوراً عن أصل الصحيفة بقدر عدد المدعى عليهم وصورة لقلم الكتاب، وعليه أن يؤدي الرسم كاملاً وأن يرفقه بصحيفة الدعوى.

---

(١) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦.

بعد أن يثبت حضور المدعي أو من يمثله تاريخ الجلسة المحددة  
لنظرها في أصل الصحيفة وصورها، تبلغ عريضة الدعوى ومرفقاتها إلى  
الجهة الإدارية المختصة وإلى ذوي الشأن في ميعاد لا يتجاوز سبعة أيام  
من تاريخ تقديمها ويتم الإعلان بطريق البريد على النحو المبين في  
لائحة الإجراءات، وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب  
المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها، مذكرة بالبيانات  
والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعة بالمستندات والأوراق والملفات  
الخاصة بها، ويكون للمدعي أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكرة بالرد  
مشفوعة بما يكون لديه من مستندات في المهلة التي يحددها المفوض  
إذا رأى وجهاً لذلك، فإذا استعمل المدعي حقه بالرد كان للجهة الإدارية  
أن تودع مذكرة بملاحظاتها على الرد مع المستندات في مدة مماثلة، كما  
يجوز لرئيس المحكمة في أحوال الاستعجال أن يصدر أمراً غير قابل  
للطعن بتقصير الثلاثين يوماً السابقة، ويعلن الأمر إلى ذوي الشأن خلال  
أربع وعشرين ساعة من تاريخ صدوره وذلك بطريق البريد، ويسري  
الميعاد المقصر من تاريخ الإعلان كما يقوم كتاب المحكمة خلال أربع  
وعشرين ساعة من انقضاء الثلاثين يوماً بإرسال ملف الأوراق إلى هيئة

مفوضي الدولة بالمحكمة الذين يحق لهم في معرض اختصاصهم هذا الاتصال بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة، الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً لتهيئة الدعوى من بيانات وأوراق ويجوز لرئيس المحكمة أن يستدعي ذوي الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزوم تحقيقها أو إدخال شخص ثالث في الدعوى وكذلك تكليف ذوي الشأن بتقديم مذكرات أو مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده، إلا أنه لا يجوز في سبيل تهيئة الدعوى تكرار تأجيلها لسبب واحد إلا إذا رأى المفوض ضرورة منح أجل جديد، وفي هذه الحالة يجوز له أن يحكم على طالب التأجيل بغرامة.

### ثانياً - محل الدعوى:

كما ذكرنا سابقاً إن مجلس الدولة المتمثل بالقضاء الإداري ينظر بالطعون في القرارات النهائية الصادرة بشأن المنازعات المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف الضريبي، والمقصود بالقرارات النهائية: هي التي صدرت ابتداءً بتكليف أولي اعترض عليه أمام لجنة الطعن، ثم أقر أمام لجنة إعادة النظر واكتسب الدرجة القطعية واستناداً إلى المادة ٣٧ من قانون

ضريبة الدخل فإن "طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل" وبذلك فإن عمليات التحصيل تبقى قائمة في كل الأحوال، بدءاً من إنذار المكلف بالدفع وحتى استصدار قرار بالتنفيذ على أمواله، لذلك يمكن أن نقول إن محل الدعوى الضريبية يتجلى في أمرين<sup>(١)</sup>:

**الأول: ادعاء المكلف بطلب وقف التنفيذ على أمواله.**

**الثاني: ادعاء المكلف بالبحث في أساس تكليفه.**

وكل من هذين الادعاءين يمثل دعوى مستقلة بحد ذاتها سنبحث فيهما تباعاً.

**١- الادعاء بطلب وقف التنفيذ:** استناداً إلى نص المادة ٢١ من قانون

مجلس الدولة يتبين أنه لا يترتب على رفع الدعوى إلى المحكمة وقف تنفيذ القرار المطلوب إلغاؤه على أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ، إذا طُلب ذلك في صحيفة الدعوى، ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعلى ذلك فليس من الضروري أن تترافق كل دعوى بإلغاء قرار إداري ومنها (القرار الصادر بتكليف ضريبي) بوقف التنفيذ فهذا الأمر يتوقف على توافر أمرين وهما:

---

(١) محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني-٢٠٠٥، ص ٢٩-٣٢.

آ - جدية الطلب: أي طلب وقف التنفيذ في صحيفة الدعوى.

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

تتظر المحكمة (حسب قيمة النزاع) مباشرة كأبي قضاء خصومة في حال توافر هذين الأمرين بهذا الطلب ويصدر قرارها بوقف التنفيذ أو رفضه، وقرار محكمة القضاء الإداري بوقف التنفيذ أو عدم وقفه، قرار قابل للطعن أمام المحكمة الإدارية العليا خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم، والقرارات التي تصدرها في هذا المضمار، لا تمس بأساس النزاع، وإنما تفصل في طلب وقف التنفيذ، فقد جاء في قرار لمحكمة القضاء الإداري بصدد قضية شخص مكلف ادعى طالباً وقف تنفيذ قرارين قضيا بطرح حصة المدعي في عقار له بالمزاد العلني تسديداً لضريبة الأرباح الحقيقية المترتبة عليه، مستنداً في ادعائه إلى أن القرار هذا مخالف للقانون ويترتب على تنفيذه نتائج يتعذر تداركها، فقضت المحكمة بما لها من حق التقدير بموجب القانون وبعد اطلاعها على إخراج قيد العقار بأنه سكني والبيان المبرز بأنه مشغول بالسكن، وجدت دون مساس بأساس الدعوى، بأن شرطي وقف التنفيذ جدية الطلب وترتيب نتائج يتعذر تداركها غير متوفرين، وعند الطعن بهذا القرار أمام المحكمة الإدارية العليا قضت بأن المحكمة

الإدارية العليا بما لها من حق المراقبة القانونية على الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى وجدت أن طلب وقف التنفيذ في هذه القضية مستوفٍ للشرطين الواجب توافرها، وهما جدية الطلب وترتيب نتائج يتعذر تداركها، وذلك خلافاً لما قدرته محكمة الدرجة الأولى، لذلك وجب قبول الطعن وإلغاء الحكم المطعون فيه ووقف تنفيذ قرار بيع حصة المدعي من عقاره بالمزاد العلني والاكتفاء بإلقاء الحجز الاحتياطي على حصته دون المساس بأساس الدعوى وتحال الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتحضيرها أصولاً.<sup>(١)</sup>

٢- **الادعاء بالبحث في أساس التكاليف:** بعد صدور القرار النهائي بوقف التنفيذ أو عدم وقفه على أموال المكلف تحال الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتقوم بدورها بتحضيرها من الناحية القانونية، حيث تمثل هذه الهيئة جزءاً من القسم القضائي لمجلس الدولة، ولها أيضاً أن تعرض على الطرفين تسوية النزاع على أساس المبادئ القانونية التي ثبت عليها قضاء المحكمة الإدارية العليا.

ونشير إلى أنه بموجب القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ تتولى محكمة البداية المدنية في كل محافظة صلاحيات واختصاصات محكمة القضاء

---

(١) قرار رقم ١٧٦ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا بدمشق بتاريخ ١٩٩٥/٧/٢٤.

الإداري بالنسبة للدعوى المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم التي لا يزيد مبلغ مطرح الدعوى بها على مئة ألف ليرة سورية إلى أن تشكل محكمة قضاء إداري في المحافظة، إلا أن القرار الصادر عن هذه المحكمة لا يطعن به أمام محكمة الاستئناف والنقض وإنما أمام المحكمة الإدارية العليا وفق الأسس والشروط الخاضعة لهذه القرارات لتقديدها أمام الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها.

يتبين مما سبق أن المشرع الضريبي السوري قد منح المكلف طريقاً إدارياً يشكل مرحلة أول لحل خلافه مع الإدارة الضريبية، ويكون على مرحلتين الأولى هما لجنة الطعن والثانية هي لجنة إعادة النظر، ومن ثم وفي حالات محددة يكون للمكلف اللجوء إلى القضاء الإداري للطعن في قرارات لجنة إعادة النظر.

تلك كانت الطرق التي أقرها المشرع الضريبي السوري للمكلف صاحب المصلحة بالاعتراض على ضريبة دخله، وسننتقل الآن لدراسة الوسائل التي أقرها المشرع المصري لذات الغرض في المبحث الثاني.

## المبحث الثاني

### طرق المراجعة في مصر

يخضع تقدير مصلحة الضرائب في مصر لأرباح المكلف أو إيراداته لرقابة القضاء، وقد أرسى النظام القضائي المصري العديد من الضوابط يتعين مراعاتها حتى يكون تقدير مأمورية الضرائب لأرباحه متفقاً مع الهدف من اتخاذ التقدير وسيلة لربط الضريبة على نحو صحيح ومن هذه الضوابط<sup>(١)</sup>:

- إن عبء إثبات مزولة نشاط يقع على عاتق مصلحة الضرائب إذا أنكر المكلف مزولة هذا النشاط، أو أقر بمزاولته في تاريخ غير الذي حددته مصلحة الضرائب.
- الأقوال التي لم تصدر عن المكلف، وإنما عن أخيه لا تعتبر إقراراً من المكلف يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به، كما لا تصلح أقوال العامل في المنشأة لأن تكون دليلاً كافياً يقطع بممارسة المكلف لنشاطه في سنة ما، لأن العبرة بهذا الإقرار صدوره عن المكلف نفسه.

---

(١) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢٧-٤٢٩.

• لا يحق لمصلحة الضرائب أن تحدد المرتبات التي تدفع للعمال أو تحدد نسبة مئوية من الربح تدفع لهم على خلاف ما قرره المنشأة فعلاً، فإذا رأت المصلحة أن المنشأة قد تجاوزت الحدود المعقولة في تقدير تلك المرتبات، وكان ذلك بقصد التهرب من دفع الضريبة المستحقة فلها في هذه الحالة التدخل وتقدير المبلغ الذي تراه مناسباً، ويخضع هذا التقدير بطبيعة الحال لرقابة القضاء.<sup>(١)</sup>

• ليس لمصلحة الضرائب أن تتنصل من تطبيق كتبها الدورية ومنشوراتها بحجة أن العبرة في تقدير الأرباح هي بتقدير الأرباح الحقيقية التي حصل عليها المكلف بالفعل، فهي إن فعلت ذلك فإنها تطبق معايير مزدوجة تتنافى مع أهم قواعد فرض الضريبة وهي المساواة بين المكلفين ومعاملتهم معاملة واحدة.<sup>(٢)</sup>

• لا يمكن الاستناد إلى ما يسمع أو يقرأ في الصحف عن قيام مكلف ما بعمل معين لتقدير أرباح هذا العمل، طالما لم يثبت هذا العمل بدليل معقول، فلا يكفي القول الخالي من الدليل أو القول المرسل بغير تحديد

---

(١) محكمة القاهرة الابتدائية: القضية رقم ١٣٣٥ لسنة ١٩٥٢، الجرف: الجزء التاسع، ص ٢٦٧.

(٢) محكمة شبين الكوم، القضية رقم ٣٤٧ لسنة ١٩٥٣، الجرف: الجزء الثالث، ص ٢٥٣.

## للتقدير الضريبة.

يعتبر ربط مصلحة الضرائب تعديلاً على الإقرار، أو ربطهاً تقديرياً للضريبة من وجهة نظرها، عملاً إدارياً من جانب واحد يلزم إخطار المكلف به وفقاً للمادة ٩٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، ويقع هذا الالتزام على عاتق الأمور المختصة، وذلك بإخطار المكلف بهذا الربط بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويتضمن هذا الإخطار عناصر ربط الضريبة وقيمتها، وذلك تحت طائلة البطلان.

كما يجب أن يُعلم المكلف بهذا التقدير وبالأسس التي اعتمد عليها، بما يفتح له المجال لاستعمال حقه في الاعتراض أو الطعن في هذا التقدير قبل أن تصبح الضريبة مستحقة الأداء.<sup>(١)</sup>

يكون الإعلان صحيحاً سواء تسلم المكلف الإعلان من الأمور المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار، وهو المكان الذي يحدده كمكتب المحامي أو المحاسب، فإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود منشأة أو عدم التعرف على عنوان المكلف، يقوم الأمور المختص أو عضو لجنة الطعن بحسب

---

(١) ممدوح عبد الحفيظ، الموسوعة الضريبية في ضوء المبادئ التي أقرتها محكمة النقض، منشورات نادي القضاة، الطبعة الثانية، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٣٦١.

الأحوال، بإجراء التحريات اللازمة، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود منشأة أو التعرف على عنوان المكلف يتم الإعلان بتسليمه إليه، وإن لم يتم التعرف على أحدها يكون إعلان المكلف في مواجهة النيابة العامة. فإذا تم الإعلان بلوحة المأمورية أو النيابة العامة يحق للمكلف أن يطعن في الربط أو قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً.<sup>(١)</sup>

## المطلب الأول

### الاعتراض الإداري

يجوز للمكلف وفقاً للمادة ١١٧ من القانون ٩١ الطعن في الإخطار المرسل من مأمورية الضرائب وذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تسلمه، وإلا أصبح الربط نهائياً، ويترتب على هذا الطعن إمكانية نظره والبت فيه أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية، وأمام لجنة الطعن.

---

(١) الفقرة الأخيرة من المادة ١٢٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام

## الفرع الأول

### اللجنة الداخلية ولجنة الطعن

أنشأ المشرع المصري اللجنة الداخلية لتكون أولى الطرق الإدارية للمراجعة الضريبية قبل اللجوء إلى لجنة الطعن فما هو تشكيل هذه اللجان؟ وما هي اختصاصاتها؟

#### أولاً- اللجنة الداخلية:

يجب أن يكون الطعن في الإخطار الضريبي وفقاً للمادة ١١٩ بصحيفة من ثلاث صور يودعها المكلف الأمورية المختصة، وتسلم إحداها للمكلف مؤشراً عليها من الأمورية بتاريخ إيداعها، وتثبت الأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي يتضمنها، تمهيداً للنظر في الطعن من قبل اللجنة الداخلية.

١ - **تشكيل اللجنة:** يتم تشكيل اللجنة الداخلية بالأمورية، بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه، وذلك برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين فيها، وتختص هذه اللجان في البت بأوجه الخلاف بين الأمورية والمكلف، والفصل في الطعون المقدمة للأمورية من المكلفين، وذلك خلال سنتين يوماً من تاريخ

إيداعها طلب الاعتراض، وتكون جلسات اللجنة الداخلية سرية، ويجب إثبات ما يتم تداوله بالجلسة في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من المكلف ومأمورية الضرائب، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها المكلف، وأن ترد على كل بند من هذه البنود، ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والمكلف أو من يمثله قانوناً، ويكون له الحق في الحصول على نسخة من هذا المحضر.<sup>(١)</sup>

٢- قواعد نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية: يجب على اللجنة إخطار المكلف بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، وفي حال عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثانٍ أخير، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في الموعد الثاني تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر المكلف بذلك. أما إذا حضر المكلف في الموعد المحدد وعقد اتفاقاً مع المأمورية خالياً من عيوب الغش والرضا، أصبح هذا الاتفاق ملزماً لطرفيه، ومنهياً للمنازعة الضريبية المتعلقة به، وتصبح الضريبة مستحقة الأداء، ولا يجوز الطعن بها نهائياً سواء أمام لجنة الطعن أو القضاء، ويكون على اللجنة في

---

(١) رمضان صديق، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

هذه الحالة أن تصدر قرار الربط وفقاً لما أسفر عنه الاتفاق ولا يكون للمكلف الحق في الطعن بهذا القرار.

فإذا اتفقت المصلحة مع المكلف يتوافر لتقديرها في هذه الحالة كيان قانوني من حيث موضوع الاتفاق الذي تم بينهما، أما إذا لم يحصل اتفاق فإن التقدير الذي تكون مصلحة الضرائب قد اقترحتة على المكلف في سبيل الاتفاق يسقط من حيث أنه مجرد عرض لم يلحقه قبول المكلف فلا يكون له كيان قانوني، ومن ثم لا تكون مأمورية الضرائب ولا المكلف ملتزماً به وهنا يكون عدم وجود اتفاق على التكاليف المؤقت سبباً لإحالة الموضوع إلى لجنة الطعن.<sup>(١)</sup>

وبالعودة إلى التشريع الضريبي السوري لا نجد نظيراً للجنة الداخلية من حيث المهام و التشكيل فلجنة الطعن في سورية تعتبر أولى طرق المراجعة إلا أنها تختلف كثيراً عن اللجنة الداخلية التي تمثل أفضلية للمشرع المصري على نظيره السوري، حيث أحدثها لتكون أولى مراحل حل الخلاف بين الإدارة والمكلف، ومهمتها محاولة رأب الصدع وعقد اتفاق مع المكلف وهي ذات اختصاص توفيقى، كما يلاحظ أنها لا تميل نحو الإدارة

---

(١) محمد سالم، قضاء النقص الضريبي الجزء الرابع، منشورات نادي القضاة، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٩٥.

الضريبية فالهدف منها هو التقليل من النزاعات الضريبية المحالة إلى لجنة الطعن، أما مهمة لجنة الطعن في سورية بوصفها أولى طرق المراجعة فهي النظر في الاعتراضات المقدمة من المكلف والإدارة الضريبية على حدٍ سواء وهي ذات اختصاص تقرييري، إضافةً إلى ذلك فإن آلية العمل في اللجنتين تختلف أيضاً، فكما رأينا تتمتع لجنة الطعن بصلاحيات تحقيقية استقصائية ولها في ذلك اللجوء إلى وسائل متنوعة للوصول إلى حقيقة دخل المكلف، في حين أن اللجنة الداخلية لا تملك مثل هذه الصلاحيات، وسنرى فيما بعد أن المشرع المصري قد أنشأ لجنة للطعن تتشابه مع نظيرتها في سورية بنواحٍ معينة وتختلف عنها في أخرى.

### ثانياً-لجنة الطعن:

إذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف في اللجنة الداخلية وجب على المأمورية المختصة إخطار المكلف بعدم الاتفاق، ثم تقوم بإحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ البت في الخلاف، مع إخطار المكلف بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة

الطعن المختصة، كان للمكلف أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال ١٥ يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المكلف أن يحدد جلسة للنظر في النزاع ويأمر بضم ملف المكلف.

١ - **تشكيل لجنة الطعن:** قرر قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٩ تشكيلاً جديداً للجنة الطعن يضمن حيادها على نحو أكثر مما كان متوافراً في القانون السابق، حيث نصت المادة ١٢٠ منه على أن تشكل لجان الطعن بقرار من وزير المالية وفق الآتي:

- رئيس من غير العاملين بمصلحة الضرائب.
- عضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير.
- اثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام لغرف التجارة بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وبذلك أصبحت أغلبية تشكيل لجنة الطعن من غير العاملين بمصلحة الضرائب على عكس ما كان مقرراً من قبل، حيث كانت الأغلبية،

أو أعضاء اللجنة جميعاً من مصلحة الضرائب.

كما أجاز القانون رقم ٩١ لوزير المالية أن يعين أعضاء احتيابيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي فيها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتيابيين في لجان المدن الأخرى التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، ويتولى أمانة السر فيها موظف تتدبه مصلحة الضرائب.

حاول المشرع المصري توفير الحيادية للجان الطعن التي تنظر في التظلمات المقدمة من المكلف على قرارات ربط ضرائب الدخل، وذلك بأن أسند رئاسة اللجنة إلى قاضي، ولكن هذه الرئاسة لم تستمر سوى سنتين تقريباً، ثم أعيدت هذه الرئاسة إلى موظفي مصلحة الضرائب، لتظل هذه اللجان إدارية بحتة، ذات اختصاص قضائي، إلا أن ذلك لم يكن كافياً

فأعيد تنظيمها بالشكل الذي أوردناه سابقاً.<sup>(١)</sup>

أخيراً تكون لجان الطعن دائمة، وتابعة مباشرة لوزير المالية، الذي يصدر قرار بتشكيلها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها. ويبدو أن المشرع المصري قد تقدم على نظيره السوري عندما قرر أن رئيس لجنة الطعن يجب أن يكون من غير العاملين في الإدارة الضريبية وهو ما يزيد من حيادية اللجنة ويضمن عدم محاباتها للإدارة الضريبية، كما أن عدم وجود مراقب الدخل عضواً في اللجنة بمصر سيمضي باللجنة بعيداً عن تأثير الموظف المسؤول عن التكاليف الضريبية ابتداءً.

٢ - قواعد نظر الطعون أمام لجنة الطعن: بينت المادة ١٣٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ نظام عمل لجان الطعن، حيث يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعيّنين من المصلحة، ثم يقوم المقرر بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها، وبعد مسودة القرار الذي يقترحه، وتتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة عليه بعد اطلاعهم على أوراق الطعن والإثباتات المقدمة، وعند انتهاء المداولة تصدر

---

(١) رمضان صديق، مرجع سابق، ص ٤٣٦.

اللجنة قرارها.

نصت المادة ١٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ بأن لجان الطعن تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف ومصلحة الضرائب، وذلك في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥، ويمتنع على اللجنة أن تتعرض في قرارها من تلقاء نفسها للفصل في الأوجه التي لم تكن محل خلاف بين المكلف ومصلحة الضرائب وإلا اعتبرت متجاوزة لاختصاصها.

تقوم اللجنة بإخطار كلاً من المكلف والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويحق للجنة الطعن أن تطلب من كل من المصلحة والمكلف تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، وعلى المكلف الحضور أمام اللجنة بنفسه أو من يمثله قانوناً، وإلا فصلت اللجنة في الطعن بضوء المستندات المقدمة، كما أوجبت المادة ١٤٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ أن تخطر اللجنة كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، فإذا لم يحضر المكلف أو من يمثله في أول جلسة، حجز الطعن للقرار لأسبوعين على الأقل، ويعلن

المكلف بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن، أما إذا لم تقبل اللجنة عذره فإنها تصدر قرارها مسبباً في الطعن.

تلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، ذلك لأن القانون أعطى لجنة الطعن ولاية القضاء بالفصل في خصومة بين المكلف ومصلحة الضرائب، مما يوجب عليها أن ترتبط بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي، والتي تقضي ألا يجلس للفصل في الخصومة من سبق له إبداء الرأي فيها، وأن تراعى مبدأ المواجهة بين الخصوم، وتمكينهم من إبداء دفوعهم، والتفقد بالطلب والمصلحة فيه، وصلاحيه مصدر القرار، وبناءً على ذلك تحوز قرارات لجنة الطعن قوة الأمر المقضي به متى أضحت غير قابلة للطعن لتصبح حجة فيما فصلت فيه من الحقوق. (١)

إن انعقاد الاختصاص للجنة الطعن لا يعتبر مرحلة تقاضي، وإنما مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين طرفين قبل الالتجاء إلى القضاء، وتكون جلسات لجان الطعن سرية، وتصدر قراراتها في حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف، على أن تكون هذه القرارات مسببة وبأغلبية أصوات الحاضرين، وفي حال

---

(١) زكريا بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الجزء الأول، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٩٥٨.

تساوت الأصوات يرجح جانب الرئيس، الذي يوقع قرارات اللجنة مع أمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

لا يشترط أن تتطرق لجنة الطعن بقراراتها علانية، لأن ما تصدره ليست أحكاماً وفق المادة ١٦٩ من الدستور المصري النافذ والتي نصت على أن تكون جلسات المحاكم علانية، والمقصود هنا المحاكم بمعناها الضيق دون سواها من الهيئات القضائية أو غيرها من الهيئات التي أناط بها القانون اختصاصاً قضائياً بالفصل في نوع معين من الخصومات، ولو وصف ما تصدره في شأنها من قرارات بأنها أحكام، كما لا يجب على اللجنة أن تحدد في قرارها مقدار الضريبة، إذ يسهل حساب الضريبة عند البت على ضوء ما يحدده هذا القرار من دخل خاضع للضريبة.

أخيراً يعلن كلاً من المكلف والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وهذا الإعلان لكليهما إجراء لازم لا يغني عنه أي إجراء آخر، وبغيره لا يبدأ ميعاد الطعن، وإن اشترط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول هو ضمان وصوله إلى كل من المكلف والمأمورية، بحيث إذا لم يعلن إليهما بهذا الطريق فإنه يفترض علمه بهذا القرار، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت يصبح

تحصيلها بمقتضى قرار لجنة الطعن.<sup>(١)</sup>

من الملاحظ هنا أن المشرع المصري لم يعط للجنة الطعن الصلاحيات ذاتها التي أقرها نظيره السوري لمثيلتها كالقيام بالتحقيقات التي من شأنها حسم النزاع الضريبي، فضلاً عن إجراء الخبرات الفنية في كل الطعون من قبل أعضاء اللجنة وغيرهم حسب الأحوال التي تراها مناسبة، وهذا ما يؤخذ على التشريع الضريبي السوري فلجنة الطعن تتمتع بصلاحيات استقصائية يقوم بها في الواقع الخصم والحكم، ونرى هنا أن المشرع السوري قد منحها صلاحيات قضائية أكثر من المشرع المصري الذي حافظ على الطبيعة الإدارية للجنة وجعلها طريقاً إدارياً خالصاً للمراجعة، واعتقد أن اتجاه المشرع المصري يحقق مصلحة المكلف أكثر من نظيره المصري، خصوصاً أنها تعتبر المرحلة الأولى في الاعتراض الإداري. بعد أن استعرضنا اللجنة الداخلية ولجنة الطعن في مصر، سننتقل لدراسة لجنة إعادة النظر والأحكام المتعلقة بها.

---

(١) زكريا بيومي، المرجع السابق، ص ٩٩٧.

## الفرع الثاني

### لجان إعادة النظر

إن قرار لجنة الطعن في مصر هو محل مراجعة من قبل لجنة إعادة النظر، فما هو تشكيلها في مصر؟ وما هي أوجه التشابه والاختلاف مع نظيرتها السورية.

#### أولاً- تشكيل لجان إعادة النظر:

تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر في الربط النهائي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب وذلك وفقاً للشكل الآتي<sup>(١)</sup>:

- أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام رئيساً
- مستشار مساعد على الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس عضواً
- أحد العاملين في مصلحة الضرائب عضواً

وفي هذا الشأن كان على المشرع المصري أن يسند رئاسة اللجنة إلى المستشار لأن السلطة القضائية مستقلة، كما أنه من غير المقبول أن يكون القاضي عضواً في لجنة يرأسها أحد العاملين التابعين للسلطة التنفيذية.

---

(١) المادة ١٢٥ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ والمادة ١٢٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لعام ٢٠٠٩.

وبالمقارنة مع لجنة إعادة النظر في سورية يبدو أن المشرع السوري كما نظيره المصري قد أسند رئاسة اللجنة إلى الإدارة الضريبية واعتبر القاضي المستشار عضواً فيها وهو ما يخالف مبدأ فصل السلطات والوصول إلى حقوق مصانة، وسننتقل الآن لدراسة مجال عمل هذه اللجان والوسائل المتبعة أمامها.

### ثانياً - اختصاصات لجان إعادة النظر وإجراءات عملها:

يجب أن يرتبط طلب إعادة النظر في الربط النهائي بأحد الأسباب التي حددها القانون على سبيل الحصر فلا يدخل في اختصاص اللجنة طلبات إعادة النظر لأسباب أخرى، لأن إعادة النظر في قرار الربط النهائي يمثل استثناء على حجية الأمر المقضي به ولا يصح التوسع في الاستثناء أو القياس عليه.<sup>(١)</sup>

تتبع أمام لجان إعادة النظر الإجراءات الآتية:

يتقدم المكلف بطلب إعادة النظر في الربط النهائي إلى اللجنة والتي بدورها تطلب الملف من مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً

---

(١) عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/

لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٦٤.

ويتوجب عليها إرسال الملف إليها خلال ١٥ يوماً أيضاً، تقوم اللجنة بدراسة طلب المكلف على ضوء مرفقات الملف وتصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الملف إليها.

تعرض قرارات اللجنة بعد اعتمادها من رئيس المصلحة على الإدارة العامة للجان إعادة النظر في هذا الربط لمراجعتها، وتحيل ما توافق عليه إلى الإدارة المركزية لشؤون اللجان، التي تقوم بدورها بمراجعتها ومن ثم ترفع ما توافق عليه إلى رئيس مصلحة الضرائب لاعتماده، وتعاد الحالات التي لم توافق عليها الإدارة العامة للجان إعادة النظر، وكذلك الحالات التي لم توافق عليها الإدارة المركزية للجان وسبق أن وافقت عليها الإدارة العامة للجان إعادة النظر، وذلك لاستيفاء ما جاء بها من ملاحظات أو اعتراضات، حيث يخطر كل من المكلف والإدارة الضريبية بقرار اللجنة المعتمد.

### ثالثاً - الأسباب الموجبة لإعادة النظر:

أوجب المشرع على مصلحة الضرائب أن تصحح الربط النهائي المستند إلى تقدير مصلحة الضرائب بناءً على طلب يقدمه صاحب المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً،

وذلك لضمان عدم فرض الضريبة على المكلف وهي مشوبة بخطأ قانوني وفقاً للحالات التالية<sup>(١)</sup>:

- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاطات مما ربطت عليها الضريبة.
- ربط الضريبة على نشاط معين معفى قانوناً.
- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً.
- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على المكلف.
- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
- تحميل بعض السنوات بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.
- ربط الضريبة على ذات الوعاء أكثر من مرة.
- عدم خصم الإعفاءات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.

كما أن المشرع أجاز إضافة حالات أخرى لإعادة النظر بقرار وزاري وذلك في المادة ١٢٤ من القانون رقم ٩١ "وللوزير أن يضيف حالات

---

(١) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥٥.

أخرى بقرار منه".

وأخيراً فقد أجاز المشرع في القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ تصحيح الربط النهائي على وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط.

ويجدر بالذكر أن حالات تصحيح الربط النهائي تقتصر على التقدير المستند إلى قرار رأي مصلحة الضرائب أو قرار لجنة الطعن دون تلك الحالات التي تستند إلى أحكام القضاء.

وبالمقارنة مع الحالات التي تنتظر فيها لجنة إعادة النظر في سورية يتضح أن المشرع السوري قد قلص من الأسباب الموجبة لإعادة النظر والتي اقتصر على مقدار التكاليف المفروض، والأساس القانوني الذي يقوم عليه التكاليف من حيث مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، وهل هو معفى منها أم لا، وهل هناك تنزيلات له منها، وهل انقضى التزامه بها بمرور الزمن، وذلك خلافاً للوضع في مصر حيث أجاز الإضافة عليها بقرار من وزير المالية، كما أن للجنة إعادة النظر في سورية صلاحيات تحقيقية واسعة أيضاً لا تملك نظيرتها المصرية مثلاً.

نستطيع القول أن المشرع السوري قد وسع من سلطات هذه اللجنة، الأمر الذي يزيد من ميلها نحو الصفة القضائية على حساب الإدارية، وهو ما يبتعد عن الغرض المقصود من إنشائها، باعتبارها المرحلة الثانية من طريق الاعتراض الإداري، وأرى أن تقييد صلاحياتها التحقيقية من شأنه أن يحفظ حقوق المكلف، ويكفل عدم تجاوز هذه اللجنة للغاية المرجوة من إحداثها.

بعد أن درسنا السبيل الإداري لنظر الطعون الضريبية في مصر، سننتقل لبيان الطريق القضائي المقرر لصاحب المصلحة، في حال عدم حصوله على النتيجة المرجوة من الإدارة المالية، وذلك في المطلب الثاني.

## المطلب الثاني

### طرق الطعن القضائية

لكل من مصلحة الضرائب والمكلف في مصر الحق بالطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية خلال ٣٠ وأمام محكمة الاستئناف خلال ٤٠ يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

### الفرع الأول

#### الطعن أمام المحكمة الابتدائية والاستئناف

##### أولاً- الطعن أمام المحكمة الابتدائية:

ترفع الدعوى أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمكلف أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية النافذ في مصر، وتتحصّر ولاية المحكمة في نظر الطعون التي آلت إليها من مصلحة الضرائب أو المكلف في حدود قرار لجنة إعادة النظر، وعليها ألا تفصل في أوجه اعتراضات المكلف على تقديرات مصلحة الضرائب التي سبق له عرضها على لجنة الطعن وبحثتها وأصدرت قراراً فيها، لأن المحكمة ليست مختصة بتقدير الأرباح ابتداءً، ولا

هي تحكيم للقضاء في التقدير، وإنما هي هيئة قضائية تنظر في طعن بقرار أصدرته اللجنة، فولاية المحكمة لا تتعدى النظر فيما إذا كان القرار موافقاً لأحكام القانون أو مخالفاً له.

تجدر الإشارة أن الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية لا يمنع من تحصيل الضريبة، فالضريبة واجبة الأداء بمقتضى قرار لجنة الطعن المصدق من قبل لجنة إعادة النظر، ولا يمنع أداؤها الطعن في القرار، وذلك لكي لا يكون الطعن وسيلة لإطالة أمد النزاع بغية تأجيل دفع الضريبة بما يضر بحق الدولة في تحصيلها لتحقيق أغراض عامة، فإذا صدر الحكم الابتدائي بتخفيض دين الضريبة، عدلت الضريبة بمقتضاه وصارت واجباً، ولو أن هذا الحكم يكون محل استئناف من المكلف أو مصلحة الضرائب.<sup>(١)</sup>

يكتسب قرار الربط النهائي المستند إلى موافقة المكلف أو صدور قرار لجنة الطعن النهائي أو حكم المحكمة الابتدائية الذي استنفذ طرق الطعن فيه حجية تجعل دين الضريبة المحدد بناءً عليه واجب الأداء، كما يمنع المكلف من طلب تعديله أو إلغائه، ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل عنه، وذلك لتعلقه بحق للمكلف وللخزانة العامة في أن واحد، وبهذا

---

(١) أحمد مسلم، أصول التنظيم القضائي والإجراءات والأحكام في المواد المدنية والتجارية والشخصية، دار الفكر العربي، بلا رقم طبعة، القاهرة، ١٩٧٧، ص ٤٤٥.

الربط يكتسب المكلف حقه في مركز ضريبي مستقر على دين ضريبي محدد ومعلوم يلتزم به وفقاً لقرار الربط النهائي، دون أن يفاجأ فيما بعد بما يغير هذا الاستقرار بإلغاء قرار الربط أو تعديله مما يفرض عليه التزامات ضريبية عن سنوات سابقة أُقفلت حساباتها بما يحمله ديناً غير متوقع ويؤثر في مجرى نشاطه المعتاد، ومع ذلك فقد أجاز القانون لمصلحة الضرائب إجراء الربط الإضافي أو تعديل الربط النهائي أو تصحيحه في حالات معينة.

وبالمقارنة مع التشريع السوري نجد أن الطعن بالقرار الصادر عن لجنة إعادة النظر لا يوقف تحصيل الضريبة في كل من سورية ومصر كما أن الأسباب التي أقرها المشرعين والموجبة للطعن هي ذاتها في كونها لا تمنح المكلف أو المكلف الحق في إعادة تقدير الدخل وإنما تتعرض لقرارات اللجان في حال تضمنت مخالفة للقانون، بيد أن الاختلاف الجوهرى بينهما يتجلى في أن نظر الطعون الضريبية هو من اختصاص مجلس الدولة بصفة قضاء إداري في سورية، فالمرجع السوري اعتبر أن العلاقة الضريبية باعتبارها من علاقات القانون العام تدخل الخزينة فيها باعتبارها صاحبة السيادة والسلطان، ولذلك فإن أي خلاف يثور بشأنها يخضع لولاية القضاء الإداري.

واعتقد أن هذا الاتجاه الأسلم، إلا أن عدم وجود محاكم إدارية في المحافظات كافة وعدم صدور قانون الإجراءات للقضاء الإداري أدى بالمشروع إلى إسناد مهام المحاكم الإدارية إلى محاكم البداية المدنية في المحافظات التي لا توجد فيها مثل هذه المحاكم، واتباعها لقانون أصول المحاكمات قد اتجه بالاختصاص عند نظر الطعون الضريبية في مرتبة التقاضي الأولى إلى القضاء العادي، ولا بد هنا من إحداث المحاكم الإدارية في كافة المحافظات لتنهض بالاختصاص المقرر لها أصولاً.

#### ثانياً- الطعن بطريق الاستئناف:

لا يجوز الطعن بالاستئناف إلا لمن كان طرفاً في الخصومة التي صدر فيها الحكم المطعون فيه بشخصه أو من يمثل قانوناً، ومن ثم فلا يحق للغير الذي لم يكن طرفاً في الخصومة التي صدر فيها الحكم الابتدائي الطعن لأنه لا يؤثر على حقوقه، وتطبيقاً لذلك لا يجوز للمكلف الطعن في حكم لا يتعلق به أو حكم أعلن إليه بطريق الخطأ.<sup>(١)</sup>

وتنص المادة ٣/١٢٣ من قانون الأصول على أن "يكون الطعن في الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أيًا كانت قيمة النزاع".

---

(١) رمضان صديق، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤٠.

وقد قُصد بهذا النص إفساح المجال أمام المكلفين لعرض نزاعهم مع المصلحة - بعد مروره على مرحلة لجان الطعن - أمام القضاء بكافة درجاته وأيا كانت قيمة النزاع، وذلك لأن الخلاف حول مسائل الضرائب تثور بشأنه وجهات نظر بعيدة الأثر من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والقانونية يجدر تمحيصها أمام القضاء العالي بغض النظر عن قيمتها المادية، فضلا عما في ذلك من بث الطمأنينة في نفوس المكلفين.

ويجب أن يصدر الطعن بالاستئناف ممن له صفة في تقديم الاستئناف، ومن ثم لا يقبل الطعن بالاستئناف من زوجة المكلف الذي رفع دعواه أمام المحكمة الابتدائية إلا إذا قدمت توكيلا صريحا من زوجها،<sup>(١)</sup> ولوزير المالية أن يستأنف أي حكم صادر من المحكمة الابتدائية بشأن ضريبة الدخل ويكون فيه إضرار بصالح الخزنة العامة.

ولا يكفي لقبول الطعن بالاستئناف أن يكون رافعه طرفاً في الخصومة وأن تكون له صفة في الطعن، بل يجب أن يكون له أيضا مصلحة في الطعن، فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للطاعن حكم بعدم قبول الاستئناف.

---

(١) حكم محكمة نقض القاهرة في الطعن رقم ٥٤ بتاريخ ١٩٨٦/٤/٢٤.

ووفقاً لنص المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون المرافعات بشأن ميعاد الاستئناف حيث تنص المادة ١/٢٢٧ من قانون المرافعات على أن الأصل أن ميعاد الاستئناف أربعون يوماً ما لم ينص القانون على غير ذلك، والقاعدة أن يبدأ ميعاد الاستئناف من تاريخ صدور الحكم، ولا يحتسب في ميعاد الاستئناف اليوم الذي صدر فيه الحكم المستأنف وإذا وافق هذا اليوم عطلة يمتد إلى أول يوم عمل، ويمتد ميعاد الاستئناف لأول يوم عمل إذا صادف آخر يوم في ميعاد الاستئناف عطلة وتعد مواعيد الاستئناف من النظام العام (الطعن رقم ٤٠٠١ لسنة ٦٤ ق في ٢٢/٥/٢٠٠٧).

ويرفع الاستئناف بصحيفة تودعه قلم كتاب المحكمة المرفوعة إليها الاستئناف وفقاً للأوضاع المقررة لرفع الدعوى، ويجب أن تشمل الصحيفة على بيان الحكم المستأنف وتاريخه وأسباب الاستئناف والطلبات وإلا كانت باطلة (مادة ٢٣٠ مرافعات) فعدم بيان الطاعن العيب الذي شاب الحكم وموضوعه منه وأثره على قضائه، يعتبر نعي مجهل وبالتالي غير مقبول (الطعن رقم ٦٦/٥٧٩ ق في ٩/٦/٢٠٠٣) ويجب أن توقع الصحيفة من محام مقبول أمام محكمة الاستئناف (مادة ٢/٨٧ من قانون تنظيم مهنة

المحكمة النافذ في مصر).

وبعدها يقوم قلم الكتاب بقيد الاستئناف في نفس يوم تقديم صحيفته بالسجل الخاص بعد أن يتثبت من حضور المستأنف أو من يمثله الجلسة المحددة لنظر الاستئناف في أصل الصحيفة وصورها وذلك بذكر اليوم والساعة الواجب حضوره فيها إلى المحكمة (مادة ١/٦٧ مرافعات)

وقد قضت محكمة النقض أن توجيه إعلان صحيفة الطعن على موطن مغاير موطن إقامة الطاعنين الأصلي أو موطن خلفائهم والذي حال دون حضورهم أمام محكمة الاستئناف يبطل إعلانهم بصحيفة الاستئناف وبالتالي يبطل الحكم المبني على الادعاء بصحة الإعلان ولا ينال من ذلك تجزئة إعلان أحد الطاعنين لأن الموضوع غير قابل للتجزئة (الطعن رقم ١١٢٠٤ لسنة ٧٤ ق في ٢٠٠٦/٢/١٤)، وعلى قلم كتاب المحكمة المرفوع إليها الاستئناف أن يطلب ضم ملف الدعوى الابتدائية في اليوم التالي لليوم الذي يرفع فيه الاستئناف (مادة ١/٢٣١ مرافعات)، وأن يرسل ملف الدعوى خلال عشرة أيام على الأكثر من تاريخ الطلب، وينقص هذا الميعاد إلى ثلاثة أيام في الدعاوى المستعجلة، وتحكم المحكمة الاستئنافية على من يهمل في طلب ضم الملف أو بإرساله في الميعاد بغرامة لا تقل عن جنيه،

ولا تجاوز عشرة جنيهاً بحكم غير قابل للطعن (مادة ١/٢٣١ مرافعات).

ويسرى حكم المادة ١٢٣ من القانون على الدعاوى التي تتناول طعناً في قرار لجنة الطعن، فإذا كان ثابتاً أن المكلف لم يطعن في ربط مأمورية الضرائب أمام لجنة الطعن ولم يرفع دعواه طعناً في قرار اللجنة المذكورة، وإنما رفعها بطلب استرداد ما سدده من الضريبة مع التعويض، فإن هذه الدعوى تعتبر دعوى عادية وليست طعناً في قرار اللجنة، ومن ثم تخضع للقواعد العامة المقررة في قانون المرافعات بحسب قيمة الدعوى.

وبالمقارنة مع التشريع السوري نجد أن الطعن بالاستئناف في مصر يقابله الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا بصفتها المرجع المختص بنظر الطعون المرفوعة بمواجهة قرارات المحاكم الإدارية، وأسباب هذه الطعون هي ذاتها في كلا البلدين بشكل عام حيث تهدف بشكل أساسي لتحقيق مبدأ التقاضي على درجتين، فلا يكون للطرفين إثارة أي طلبات جديدة في هذه المرحلة إلا ما يتعلق منها بالنظام العام.

بعد أن ذكرنا الإجراءات المتبعة في نظر الدعاوى الضريبية أمام المحكمة البدائية ومحكمة الاستئناف، سننتقل لعرض الإجراءات المتبعة أمام محكمة النقض في الفرع الثاني.

## الفرع الثاني

### الطعن بالنقض

يعتبر الطعن بالنقض وسيلة غير عادية، ولذلك لا يجوز اللجوء إليه إلا في الحالات التي حددها القانون على سبيل الحصر، كما أن محكمة النقض تعتبر محكمة قانون أي أنها لا تتصدى لأصل الموضوع وإنما يقتصر دورها على التأكد من سلامة التطبيق القانوني في الحكم المطعون فيه.

تقضي القاعدة العامة بأنه لا يجوز الطعن إلا في الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف عندما تتوفر فيها أحد أسباب الطعن التي نص عليها القانون سواء أكان الحكم حضورياً أم غيابياً، ولذلك فإن الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية في نزاع خاص بقرار لجنة الطعن يعتبر أنه لم يصدر عنها بصورة نهائية وإنما قابل للطعن بطريق الاستئناف وفقاً لأحكام المادة ١٢٣/ من القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، ولذلك لا يجوز الطعن فيه بالنقض بطريق مباشر.

أقر المشرع المصري قاعدة تقضي بعدم جواز الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة أثناء سير الدعوى وتطبيقاً على ضريبة الدخل لا يجوز

الطعن بالنقض في الحكم الصادر عن لجنة الطعن بتعيين خبير للتأكد من أرباح المكلف، لأن هذا القرار ليس حكماً فاصلاً في موضوع النزاع، أما متى صدر الحكم في الموضوع فللمتضرر الحق في أن يطعن في هذا الحكم بطريق النقض مع طعنه في الحكم الصادر في الموضوع.<sup>(١)</sup>

### أولاً- حالات الطعن بالنقض في ضريبة الدخل:

يمكن للمتضرر من الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الطعن فيه بالنقض بإحدى الحالات الآتية<sup>(٢)</sup>:

- ١- الخطأ في تطبيق القانون وتأويله: يقصد بالقانون الذي تؤدي مخالفته أو الخطأ في تطبيقه أو تأويله إلى قابلية الحكم للنقض، القانون بالمعنى الواسع وليس فقط قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.
- ٢- وقوع بطلان في الإجراءات: والمقصود بها هنا البطلان المتعلق بإجراءات الدعوى والذي من شأنه أن يؤثر في الحكم، ومن أمثلتها مباشرة الإجراءات بعد انقطاع الخصومة.

- ٣- الخطأ في مسألة الاختصاص: وهنا يكون قابلاً للطعن فيه عندما

---

(١) أحمد السيد صاوي، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٨١ ص ٧١٥.

(٢) زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، منشورات جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٣١١-٣٢٠.

يكون مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله، إذا كان الحكم صادراً في مسألة الاختصاص ومتعلقاً بولاية المحكمة فيجوز الطعن فيه بطريق النقض، كأن تكون المحكمة الابتدائية غير مختصة مكانياً بالنظر في الدعوى الضريبية.

٤- وقوع بطلان في الحكم: يحق للخصوم الطعن بالحكم الصادر عن محكمة الاستئناف إذا وقع بطلان في الحكم، ويكون الحكم باطلاً إذا اشتمل على نقض جوهري في بياناته بشكل يتعذر معه التعرف على حقيقة الوقائع، كأن تبتعد محكمة الموضوع عن الثوابت المادية في أوراق المكلف، فيكون الحكم الصادر عنها في هذه الحالة باطلاً ويستوجب الطعن بالنقض.

٥- مخالفة حكم سابق: يكون للخصوم الطعن أمام محكمة النقض في أي حكم نهائي أو مبرم وأياً كانت المحكمة التي أصدرته، إذا كان هذا الحكم يفصل في نزاع خلافاً لحكم آخر صدر بين الخصوم أنفسهم وفي ذات الموضوع وحاز قوة الأمر المقضي به، كأن يكون هذا الحكم قد صدر في نزاع ضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية وسبق أن فصلت فيه محكمة الموضوع.

## ثانياً - أثر الطعن بالنقض:

تختلف هذه الآثار بحسب مصير الطعن وفق الحالات الآتية<sup>(١)</sup>:

١- الحكم بعدم قبول الطعن: يترتب على الحكم بعدم قبول الطعن صيرورة الحكم المطعون فيه باتاً، أي غير قابل للطعن بأي طريق من طرق الطعن، كما يترتب عليه إلزام الطاعن بالمصاريف ومصادرة الكفالة كلها أو جزء منها.

٢- الحكم بقبول الطعن ونقض الحكم وهنا لا بد من التفريق بين حالتين

هما:

أ- إذا كان الحكم المطعون فيه قد نُقض لمخالفة قواعد الاختصاص، فتقتصر المحكمة على الفصل في مسألة الاختصاص، وعند الاقتضاء تعيين المحكمة المختصة التي يجب أن تتم المرافعة أمامها.

ب- إذا كان الحكم المطعون فيه قد نقض لغير السبب المذكور أعلاه، تحيل محكمة النقض القضية إلى المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه لتحكم فيه من جديد، بناءً على طلب الخصوم، وفي هذه الحالة يتحتم على المحكمة التي أحيلت إليها القضية أن تتبع حكم النقض في المسألة

---

(١) زكريا بيومي المرجع السابق، ص ٣٤٧.

القانونية التي فصلت فيها المحكمة.

٣- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ: لا يترتب على الطعن بطريق  
النقض في التشريع المصري وقف تنفيذ الحكم، إلا أنه يجوز لمحكمة  
النقض أن تأمر بوقف تنفيذ الحكم مؤقتاً إذا طلب ذلك الطعن وفي صحيفة  
الطعن وكان يخشى من التنفيذ وقوع ضرر جسيم يتعذر تداركه.

### ثالثاً- الطعن بقرارات لجان إعادة النظر:

يثار الخلاف في تحديد الجهة المختصة بنظر الطعون في قرارات  
لجان إعادة النظر، هل هي القضاء العادي أم القضاء الإداري؟  
فهناك اتجاه يرى أن القضاء العادي هو الجهة المختصة بنظر الطعون  
وذلك للأسباب الآتية:

١- نصت المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ١٤٧/ لعام  
١٩٧٢ على أن نظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات  
الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم من اختصاص محاكم مجلس الدولة  
دون غيرها، وهذا النص معطل التطبيق لعدم صدور قانون الإجراءات الذي  
ينظم ذلك وفقاً لما استقر عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا بأن ولاية  
مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة في منازعات

الضرائب مرهونة بصدور القانون الذي ينظم هذه المنازعات.

٢- أجازت مصلحة الضرائب في تعليماتها الطعن في قرارات لجان

إعادة النظر بالربط النهائي أمام القضاء العادي.

وعلى ذلك تسري بشأن قرارات هذه اللجان القواعد المقررة للطعن

بقرارات لجان الطعن المذكورة سابقاً، في حين يرى اتجاه آخر بأن

الاختصاص بنظر الطعون في قرارات لجان إعادة النظر بالربط النهائي

ينعقد للقضاء الإداري باعتبار أن القرارات الصادرة عنها هي قرارات إدارية،

ويستند أصحاب هذا الاتجاه إلى أن اختصاص القضاء العادي بنظر

القرارات الإدارية الخاصة بالمنازعات الضريبية هو استثناء على الأصل

العام، وإعمالاً لذلك نظم القانون اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات

الضريبية في قرارات لجان الطعن وفقاً للإجراءات التي رسمها، ومن

المعروف أن الاستثناء لا يقاس عليه،<sup>(١)</sup> ولو أراد المشرع أن يجعل ولاية

الفصل في قرارات لجان إعادة النظر في الربط النهائي للقضاء العادي لأورد

نصاً صريحاً بذلك، وعليه فإن ميعاد الطعن في قرارات لجان إعادة النظر

---

(١) أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، بدون دار نشر أو مكان نشر، ٢٠٠١،

يكون /٦٠/ يوماً من تاريخ العلم بالقرار.<sup>(١)</sup>

وقد حسمت المحكمة الإدارية العليا هذا الخلاف وقررت أن الاختصاص ينعقد لمحاكم مجلس الدولة بالنسبة لمنازعات الضرائب التي لم ينظم المشرع طريقاً قضائياً للطعن فيها.<sup>(٢)</sup>

وبناءً على ما سبق فإن مجلس الدولة المصري هو صاحب الاختصاص الأصلي في نظر هذه المنازعات، وذلك عملاً بأحكام الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة المصري رقم /١٤٧/ لعام ١٩٧٢، باعتبار أن هذه القرارات الصادرة بصدد المنازعات الضريبية لا تعدو أن تكون قرارات إدارية.

إلا أنه تجدر الإشارة هنا إلى أن إخراج الطعن بقرارات لجان الطعن من ولاية القضاء الإداري وإخضاعها للقضاء العادي، يغدو متناقضاً مع موقف المشرع من القرارات الصادرة عن لجان إعادة النظر خصوصاً أن

---

(١) السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة، بدون دار نشر أو سنة نشر أو مكان نشر، ص ٤٠٤

و زكريا بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في شرح قانون الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص ٨٦٣.

(٢) محمد ماهر أبو العينين، الفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوي حتى عام

٢٠٠٥، الجزء الأول، منشورات دار أبو المجد، القاهرة، لا يوجد تاريخ نشر، ص ٣٤.

لجان الطعن هي لجان إدارية بحتة.

والجدير قوله إن المشرع المصري كما المشرع السوري لم يحسم موقفه نهائياً بشأن تحديد القضاء المختص بنظر الطعون الضريبية بحيث يتوافق النص القانوني مع الجهة التي تمارس الولاية الفعلية في الرقابة على القرارات الصادرة بخصوص الاعتراضات الضريبية.

يمكننا أن نختم بالقول إن التفريق في الولاية بنظر الطعن الضريبي وفقاً للجنة مصدرة القرار من شأنه إرهاب المكلف (المكلف)، لأن تعدد الجهات القضائية النازرة في الموضوع بعيد عن الوضوح والبساطة، وهنا يبدو اختيار المشرع الضريبي السوري في جعل القضاء الإداري هو المرجع الوحيد لنظر الطعون الضريبية أفضل من حال نظيره المصري وإن كانت المحاكم البدائية السورية تنظر في عدد كبير من هذه الطعون بسبب عدم وجود محاكم إدارية في كافة المحافظات.

## خاتمة

تعرفنا في الفصل الأول من هذا البحث على مفهوم الدخل من زاويتي الاقتصاد والمحاسبة وما لها من تأثير كبير في صياغة مفهوم الدخل الضريبي، الأمر الذي يعتبر حجر الزاوية في وضع النصوص القانونية التي تحكم ضريبة الدخل في كل من سورية ومصر، ويحدد النظام المتبع في فرضها، كما درسنا في الفصل الثاني منه الطرق التي أقرها المشرعين السوري والمصري للمكلف أو المكلف حمايةً له من تعسف الإدارة الضريبية؛ وهي كما رأينا تنقسم إلى طريقين إداري وقضائي، يضم الأول لجان ذات طبيعة إدارية وأخرى مختلطة (قضائية وإدارية)، أما الثاني يكون القضاء الإداري هو صاحب الولاية عليه في سورية، والقضاء الإداري أو العادي حسب الحال في مصر.

إن معالجة الأهداف المنشودة هي جلّ ما يسعى البحث لتحقيقه، وذلك من خلال عرض نقاط التشابه والاختلاف بين المشرعين السوري والمصري، والتي يمكن إيجازها بالآتي:

١- بالنسبة لطرق تقدير الدخل، أخذ المشرع السوري بطريقة التقدير الجزاف أكثر من غيرها، خلافاً للمشرع المصري الذي اعتمد على التقدير

الاتفاقي بشكل أساسي، وهذا يعود لاعتماد سورية على التقدير الجزاف، بسبب قلة الوعي الضريبي لدى مجتمع المكلفين، والضعف النسبي للإدارة الضريبية، التي تبدو أنها تقدر أرباح المكلف في كثير من الأحيان بعيداً عن الدقة، مما يشجع المكلف على التهرب الضريبي.

٢- إن الإدارة الضريبية في سورية تطلّع بتقدير دخل المكلف بصورة حصرية وهذا يدل على ضعف الثقة به، أما في مصر فيكون للمكلف دور المشارك في عملية التقدير هذه -مع العلم أن الإدارة الضريبية- هي صاحبة كلمة الفصل.

٣- بالنسبة لتعريف ضريبة الدخل وتحديد مفهومها، لم يعرف أي من المشرعين المقصود بضريبة الدخل بالتحديد، وإنما ذكرا فئات المكلفين الخاضعين لها، وترك أمر تعريفها لآراء الفقهاء.

٤- يمكن للمكلف الذي يرى أن تقدير دخله لم يبنى على الواقع أن يراجع الإدارة الضريبية في سورية عن طريق الاعتراض أمام لجنة الطعن ولجنة إعادة النظر، ومن ثمّ يمكنه اللجوء إلى القضاء الإداري، وكذلك الحال في مصر حيث يمكن للمكلف اتباع الطريق الإداري أولاً بالاعتراض أمام اللجنة الداخلية ومن ثمّ لجنة الطعن قبل اللجوء إلى لجنة إعادة النظر

ثم القضاء العادي في حال كان القرار المراد الطعن به صادراً عن لجنة الطعن أو القضاء الإداري في حال كان القرار المراد الطعن به صادراً عن لجنة إعادة النظر.

٥- يمكن للمكلف الاعتراض على تقدير دخله بناءً على ذات الأسباب في كل من مصر وسورية، حيث يمكن له الاحتجاج بعدم خضوعه للتكليف ابتداءً سواء في المرحلة الإدارية أو القضائية، أما فيما يخص عدم تقدير دخله بصورة دقيقة فهو في سورية متاح فقط أمام لجنة الطعن بشكل كامل وأمام لجنة إعادة النظر بشكل جزئي، كما يمكن أن يكون التقدير محلاً للنزاع أمام القضاء في كل من سورية ومصر في حدود قرارات اللجان الإدارية.

٦- يأخذ المشرع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية على الدخل، حيث تفرض الضريبة بشرائح تصاعدية على فئات الدخل المحددة بقانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ كل على حدا بعد حسم الإعفاءات المقررة لكل فئة، أما المشرع المصري فقد اتجه نحو نظام الضريبة الموحدة على فروع الدخل المختلفة، حيث تجمع إيرادات المكلف بوعاء واحد وتفرض عليها ضريبة الدخل وفق شرائح تصاعدية أيضاً ولكن على كل الوعاء بعد إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضريبة.

ومن خلال هذه المقارنة توصلنا إلى بعض التوصيات التي يمكن أن

تساهم في تحسين النظام الضريبي في سورية وهي:

١- الاتجاه نحو التقدير الاتفاقي لأنه يبعث الثقة في نفس المكلف مما

يزيد من الوعي الضريبي الاجتماعي، ويسمح للإدارة الضريبية بتقدير دخول

المكلفين بصورة أكثر دقة وأقل إثارة للنزاع.

٢- ضرورة اتباع نظام الضريبة الموحدة في سورية، لأنه أكثر جدوى

من نظام الضرائب النوعية، فضلاً عن أنه الأكثر تطوراً، وهذا بدوره يستتبع

الآتي:

أ- تطوير الإدارة الضريبية بحيث تصبح قادرة على تطبيق نظام

الضريبة الموحدة.

ب- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وتوعيتهم بالحقوق والواجبات

المقررة لهم وعليهم، وذلك بالوسائل الممكنة وأهمها الإعلام والدعاية.

٣- تعديل التشريع الضريبي بحيث يكون الاعتراض على تقدير الدخل

في التكليف الأولي متاحاً أمام القضاء في سورية، لأن مسألة التقدير تعتبر

من أهم المسائل التي يمر فيها الاستقطاع الضريبي.

٤- إصدار قانون الإجراءات الخاص بالقضاء الإداري.

٥- إعادة تشكيل اللجان النازرة بالاعتراض على ضريبة الدخل، بحيث

تكون أكثر استقلالية عن وزارة المالية كما هو الحال عليه في مصر.

وأخيراً.. أرجو من الله عزّ وعلا أن أكون وفقت في إنجاز هذا البحث،

وأن يُشكل هذا العمل لبنة في صرح البحث العلمي، وأن يساهم بالارتقاء في

نوعية الدراسات القانونيّة والأبحاث المعرفية.

**والله وليّ التوفيق.....**

**تم بعونه تعالى**

**والحمد لله ربّ العالمين**

**الباحث فائز شعبان شاهين**



## قائمة المراجع:

### المراجع العربية:

#### الكتب والمؤلفات العامة:

١- أحمد السيد صاوي، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية

والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٨١.

٢- أحمد مسلم، أصول التنظيم القضائي والإجراءات والأحكام في

المواد المدنية والتجارية والشخصية، دار الفكر العربي، بلا رقم طبعة،

القاهرة، ١٩٧٧.

٣- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، بدون دار نشر أو

مكان نشر، ٢٠٠١.

٤- السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، الطبعة

الأولى، القاهرة، ١٩٨٣.

٥- السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، دار

النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، بلا تاريخ نشر.

٦- الياس اليوسف، القضاء الإداري القسم العملي، منشورات جامعة

دمشق، دمشق، ١٩٩١.

٧- باهر محمد علتم، اقتصاديات المالية العامة، منشورات مركز التعليم

المفتوح جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٢.

٨- حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة

العربية، القاهرة، بلا تاريخ نشر.

٩- خالد القطيني ود. محمد كوياتية، المحاسبة الضريبة، منشورات

جامعة حلب، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٨.

١٠- دعاس سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية

العربية السورية، دون دار نشر، دمشق، ٢٠٠٤.

١١- رامز عدنان ترجمان، المعاملة الضريبية للشركات (دراسة مقارنة)،

رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠١.

١٢- رفيق الاختيار، الضريبة على الدخل أصول محاسبتها وتحققها،

منشورات المطبعة الجديدة، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٦٤.

١٣- رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية،

الطبعة الثانية، القاهرة، ٢٠٠٦.

١٤- زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني، دراسة

تحليلية مقارنة، منشأة المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٧٤.

١٥- زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب،

منشورات جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٩٠

١٦- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في شرح

قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الجزء الأول، دار

النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

١٧- صلاح الخراط، المحاسبة الضريبية، جامعة حلب في مديرية

الكتب المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٨٢.

١٨- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، منشورات

جامعة بغداد، بغداد، بلا تاريخ نشر.

١٩- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد

للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩١.

٢٠- عبد الإله الخاني، القضاء الإداري عملاً وعلماً ومقارنةً الجزء

الثالث، دون دار نشر أو تاريخ نشر.

٢١- عبد الباسط جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع

الضريبي (دراسة مقارنة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،

عمان، ٢٠٠٨.

٢٢- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم/٩١/ لعام ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

٢٣- عبد الحليم كراجه ود. هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٩.

٢٤- عبد الله طلبة، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، مطبعة دار الكتب، الطبعة الثانية، دمشق، ١٩٨٩.

٢٥- عدنان العملاني، القضاء الإداري، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٥٩.

٢٦- عصام الشهابي، أملية في التشريع الضريبي، منشورات جامعة حلب، دمشق، بلا تاريخ نشر.

٢٧- علي عبد الهادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠٠١.

٢٨- فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة أوفسيت الانتصار، الطبعة الثانية، بغداد، ١٩٧٨.

- ٢٩- محمد ماهر أبو العينين، الفصل في شرح اختصاص مجلس الدولة وفقاً للأحكام والفتاوي حتى عام ٢٠٠٥، الجزء الأول، منشورات دار أبو المجد، القاهرة، لا يوجد تاريخ نشر.
- ٣٠- د. محمد أحمد حلمي، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٥٧.
- ٣١- د. محمد الحلاق ود. عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٩.
- ٣٢- ماهر محمد حامد، التحكيم في المنازعات الجمركية في ضوء المبادئ العامة للتحكيم في المنازعات التجارية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٧.
- ٣٣- محمد سالم، قضاء النقض الضريبي الجزء الرابع، منشورات نادي القضاة، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ٣٤- محمد نذير سنان، قانون ضريبة الدخل بين النص والتطبيق، منشورات مؤسسة حسين عبيد، الطبعة الأولى، دمشق، ٢٠٠٥.
- ٣٥- محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، مطبعة دار التأليف، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٥٧.

٣٦- مصطفى رشدي، التشريع الضريبي وضرائب الدخل، بلا دار

نشر، بيروت، ١٩٨٦.

٣٧- مصطفى رشدي شيحة، الاقتصاد النقدي والمصرفي، دار المعرفة

الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٨٥.

٣٨- ممدوح عبد الحفيظ، الموسوعة الضريبية، في ضوء المبادئ التي

أقرتها محكمة النقض، منشورات نادي القضاة، الطبعة الثانية، القاهرة،

١٩٩٦.

٣٩- موفق سمور علي المحاميد، الطبعة القانونية لقرارات تقدير

ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة

للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠١.

٤٠- نوري ضبيط، دراسات في الضريبة على الدخل، منشورات جامعة

حلب، الطبعة الأولى، دمشق، ١٩٦٣.

٤١- يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي،

جامعة بنها، القاهرة، بلا تاريخ نشر.

٤٢- يوسف شباط، المالية العامة والتشريع الضريبي (الجزء الثاني)،

منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٣.

## رسائل ماجستير:

- ١- خالد الحسيني، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، القدس، ٢٠٠٧.
- ٢- عبد الرحمن عقلة علي السلفيتي، تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، القدس، ٢٠٠١.
- ٣- محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، دون تاريخ نشر.

## التشريعات والقوانين:

- ١- القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ الصادر في سورية.
- ٢- قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ الصادر في سورية عام ٢٠٠٣.
- ٣- التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.
- ٤- المرسوم التشريعي رقم ١٠ الصادر في سورية عام ٢٠١٥.
- ٥- قانون مجلس الدولة رقم ٥٥ لعام ١٩٥٩ الصادر في سورية.

٦- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الصادر في مصر.

#### المراجع الأجنبية:

- 1- David Prochakza: **Accounting and economic concept of income**, University of Economics, Prague, 2010.
- 2- John R. Brooks: **The Definitions of Income**, Georgetown University Law Center, 2017.
- 3- JEF STRNAD: **Tax Timing and the Haig-Simons Ideal**, Indiana Law Journal, 1986.
- 4- Neil Brooks: **Canadian Tax Journal: The Second Decade**, Canadian tax journal, Ontario, 1972.
- 5- Henry A. Finney, Herbert E. Miller: **Principles of Accounting: Advanced**, Prentice Hall, New Jersey United States, 1971.
- 6- Yoshihiro Masui: **Personal Income Taxation**, The University of Tokyo, 1999.

#### مواقع الشبكة العنكبوتية:

١- منتدى الماستر القضائي <http://contadmin.forumaroc.net>

## الفهرس

| الصفحة | الموضوع                                                                     |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------|
| ١      | مقدمة                                                                       |
| ١١     | الفصل الأول: مفهوم الدخل وطرق تقديره                                        |
| ١١     | المبحث الأول: مفهوم الدخل                                                   |
| ١٢     | المطلب الأول: مفهوم الدخل من منظور (الاقتصاد -<br>المحاسبة-التشريع الضريبي) |
| ١٢     | الفرع الأول: مفهوم (هـيغ - سيمون) والمفهوم المحاسبي<br>للدخل                |
| ٢٢     | الفرع الثاني: المفهوم الضريبي للدخل وموقف المشرعين<br>(السوري والمصري) منه  |
| ٣٧     | المطلب الثاني: طرق تقدير الدخل                                              |
| ٣٧     | الفرع الأول: التقدير المباشر والتقدير غير المباشر                           |
| ٤٤     | الفرع الثاني: التقدير الاتفاقي ومركزه بين أساليب التقدير الأخرى             |
| ٥١     | المبحث الثاني: ماهية ضريبة الدخل في كل من مصر<br>وسورية                     |
| ٥١     | المطلب الأول: ماهية ضريبة الدخل                                             |
| ٥٢     | الفرع الأول: تعريفها، خصائصها وأساسها القانوني                              |
| ٦٢     | الفرع الثاني: وعاء ضريبة الدخل والنظم المتبعة في<br>فرضها                   |
| ٧٤     | المطلب الثاني: ضريبة الدخل في كل من سورية<br>ومصر                           |
| ٧٤     | الفرع الأول: الضرائب النوعية على الدخل في سورية                             |
| ٨٦     | الفرع الثاني: الضريبة الموحدة على الدخل في مصر                              |

|     |                                                       |
|-----|-------------------------------------------------------|
| ٩٩  | الفصل الثاني: طرق مراجعة الإدارة في الضريبة على الدخل |
|     | (فئة الأرباح الحقيقية)                                |
| ١٠١ | المبحث الأول: طرق المراجعة في سورية                   |
| ١٠١ | المطلب الأول: الاعتراض الإداري                        |
| ١٠٢ | الفرع الأول: لجنة الطعن                               |
| ١٠٩ | الفرع الثاني: لجنة إعادة النظر (اللجنة الاستئنافية)   |
| ١٢١ | المطلب الثاني: طرق الطعن القضائية                     |
| ١٢١ | الفرع الأول: المرجع القضائي المختص بنظر               |
|     | الطعون الضريبية                                       |
| ١٢٩ | الفرع الثاني: إجراءات الدعوى الضريبية                 |
| ١٣٨ | المبحث الثاني: طرق المراجعة في مصر                    |
| ١٤١ | المطلب الأول: الاعتراض الإداري                        |
| ١٤٢ | الفرع الأول: اللجنة الداخلية ولجنة الطعن              |
| ١٥٣ | الفرع الثاني: لجان إعادة النظر                        |
| ١٥٩ | المطلب الثاني: طرق الطعن القضائية                     |
| ١٥٩ | الفرع الأول: الطعن أمام المحكمة الابتدائية            |
|     | والاستئناف                                            |
| ١٦٧ | الفرع الثاني: الطعن بالنقض                            |
| ١٧٥ | خاتمة                                                 |
| ١٨١ | قائمة المراجع:                                        |
| ١٨٩ | الفهرس                                                |

