

## انقضاء دين الضريبة بالمقاصة وفق التشريع السوري

الدكتورة منى الإدلبي

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام في كلية الحقوق في جامعة دمشق

### ملخص باللغة العربية

يتميز القانون الضريبي بالاستقلالية عن بقية القوانين لما يتميز به من خصائص وسمات ، ويتميز وفقاً لذلك دين الضريبة بذمة المكلفين عن غيره من الديون في ظل القانون المدني ، لذلك لا بد أن يكون لوفائه ولانقضائه أحكام خاصة به ، لذلك آثرت تناول المقاصة كأحد هذه الأسباب ، لأنها تثير الكثير من الإشكاليات ، فتناولنا الأحكام الخاصة بها من حيث سماتها من ناحية واجراءاتها من ناحية أخرى في ظل القانون السوري، فكان بحثنا يحمل طابع الدراسة النظرية والعملية ، ومن هنا تتأتى أهميته ، لا سيما أن مكتبتنا القانونية فقيرة في هذا المضمار .

**Abstract**

The tax law is independent of other laws because of its characters , so there are many differences between the tax debt and other debts. Therefore, its fulfillment and its termination were special provisions, so I'll choose the clearing as one of these reasons because of its problems. That I'll present its establish On the one hand, and its procedures on the other hand, under the Syrian law. Our research carries the nature of theoretical and practical duality together and that which give our research its importance

## المقدمة

تتميز قواعد القانون الضريبي بطابع خاص يستمد من استقلالية القانون الضريبي وخصائصه المميزة عن غيره من القوانين باعتبار أنه ينظم علاقة قانونية تدخل الدولة بوصفها صاحبة سيادة طرفاً فيها ، أضف أن دين الضريبة يتمتع أيضاً بسمات تميزه عن الديون المدنية، كونه دائماً من الديون الممتازة والتي تمتلك الإدارة الضريبية حق التنفيذ المباشر لاقتضاء هذا الدين من المكلفين. فهل يجوز في ضوء هذا التميز والاستقلال تطبيق قواعد المقاصة المطبقة في إطار القانون المدني على دين الضريبة في حال سكت المشرع الضريبي عن ذلك ، و في حال وجد نص يبيح المقاصة بالنسبة لدين الضريبة ، ماهي الاجراءات المتبعة من قبل الادارة الضريبية لاجراء هذا التقاص ، وهل هناك ضوابط وحدود لتطبيق ذلك في إطار القانون الضريبي، كل هذه التساؤلات كانت مثار بحثنا هذا وذلك في نطاق تشريعنا السوري .

## إشكالية البحث:

تتمحور اشكالية بحثنا حول إمكانية تطبيق القواعد القانونية المتعلقة بالمقاصة وفق ما جاءت في القانون المدني والتي جعلت من المقاصة في الديون الضريبية غير جائزة باعتبار أن الديون الضريبية غير قابلة للحجز عليها باعتبار انها تتعلق بالمال العام ، ولكن بالتدقيق بالنصوص القانونية الخاصة بقانون جباية الموال العامة ، وقانون ضريبة الدخل السوري وجدنا انه يجوز تطبيق هذه المقاصة فكان لزاماً علينا كباحثين تسليط الضوء على آلية أعمال هذه المقاصة في نطاق القانون الضريبي وضوابط ذلك ، فكان بحثنا هذا.

### أهمية البحث:

يعد هذا البحث مهماً كونه تناول أسس التقاوس المالية ومبادئها العامة ، وكذلك إجراءاتها وفق ما جاءت في التعليمات والبلاغات الصادرة من وزارة المالية ، والتي قد لا تكون في متناول الكثيرين .  
فجاءت هذه الدراسة لتربط الواقع النظري بالواقع العملي .

### منهج البحث:

تناولنا دراستنا وفق منهج تحليلي ، حيث استعرضنا كافة النصوص القانونية المتعلقة بالمقاصة وآلية العمل بها، من خلال الخوض في تحليل هذه النصوص و مدى انطباق قواعد القانون المدني بشأن المقاصة على الديون الضريبية وصولاً لبانوراما متكاملة لشرح المقاصة الضريبية من كافة جوانبها عبر دراسة تأصيلية أيضاً.

### خطة البحث:

سنتناول بحث انقضاء دين الضريبة بالمقاصة وفق التشريع السوري من خلال ثلاثة مطالب نخص المطلب الأول لأنواع المقاصة ، وفي المطلب الثاني نتناول مدى جواز انقضاء دين الضريبة بالمقاصة فقهيًا ، وفي المطلب الثالث تناولنا موقف المشرع السوري من المقاصة في دين الضريبة .

## المطلب الأول

## أنواع المقاصة

تعرف المقاصة على أنها طريق من طرق انقضاء الالتزام حين يصبح المدين دائناً لدائنه فينقضي الدينين في نفس الوقت بمقدار الأقل منهما ويظل المدين ملزماً بالوفاء بالجزء المتبقي من الدين بالطريق العادي<sup>1</sup>.

وعلى ذلك فالمقاصة تقوم بوظيفتين :

- فهي أداة وفاء وهي في الوقت ذاته أداة ضمان. فهي أداة وفاء مزدوج لأنها تقضي على الدين الأقل كلية وتؤدي إلى الانقضاء الجزئي للدين الأكبر.
- كما أنها أداة ضمان لأنها تعطي للدائن الحق في أن يستأثر بالدين الذي في ذمته للطرف الآخر متميزاً بذلك عن غيره من دائني المدين.

وتتعدد أنواع المقاصة ، فمنها المقاصة الاتفاقية ، والمقاصة القانونية والمقاصة القضائية وسنتناولها تباعاً وفق الفروع الآتية.

## الفرع الأول-المقاصة القانونية

هي المقاصة التي تقع بحكم القانون بمجرد تحقق شروطها التي نص عليها القانون دون حاجة إلى اتفاق الطرفين على إيقاعها أو رفع دعوى للمطالبة بها، فإذا تحققت تلك الشروط وقعت المقاصة من تاريخ تحقق شروطها ، ولا يشترط لسريانها سوى تقديم طلب ممن له مصلحة لإجرائها<sup>2</sup>. وتجدر الإشارة

<sup>1</sup> - نصت المادة 360 من القانون المدني السوري على أنه " . للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له قبيل هذا الدائن، ولو اختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كل منهما نقوداً أو مثليات متحدة في النوع والجودة، وكان كل منهما خالياً من النزاع، مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاء. ، ولا يمنع المقاصة أن يتأخر ميعاد الوفاء لمهلة منحها القاضي أن تبرع بها الدائن".  
<sup>2</sup> راجع المادة 363 من القانون المدني السوري ويقابلها المادة 365 من القانون المدني المصري .

هنا أنه يمكن التمسك بالمقاصة القانونية من تاريخ تحقق شروطها وان كان أحد الدينين قد سقط بالتقادم ما دامت المدة اللازمة لعدم سماع الدعوى لم تكن قد تمت وقت تحقق تلك الشروط<sup>3</sup>.  
وتتمثل هذه الشروط بالتالي:

- 1- أن يكون الدينان متقابلين لشخصين كل منهما دائن ومدين للآخر في الوقت ذاته في دين معين؛ حتى لو لم يكن بين الدينين ارتباط سواء كان ذلك بالجنس أم بالحق<sup>4</sup>.
- 2- التماثل بين الدينين في المحل: بأن يكون الدينان متحدين بالنوع والجودة، فيجب أن يتماثل الدينان جنساً ووصفاً واستحقاقاً، فالمقاصة لا تقع إلا إذا كان محلها نقوداً أو مثلثات متحدة في النوع والجودة، والحكمة من هذا الشرط هي عدم إجبار الدائن على استيفاء شيء غير الشيء المستحق أصلاً. كما أن القول بعدم تماثل الدينين يهدر كل

---

و التمسك بالمقاصة لا يقتصر على المدين وحده، بل لكل ذي مصلحة أن يتمسك بها، فالكفيل الذي يُطالب بالدين له أن يتمسك بها بين الدائن والمدين؛ ذلك لأن انقضاء الدين يعني انقضاء كفالته تبعاً لذلك. وللمدين المتضامن أن يتمسك بالمقاصة التي تقع بين الدائن وأي من المدينين المتضامنين بقدر حصته من الدين. راجع في ذلك د. محمود جلال حمزة، انقضاء الالتزام بالمقاصة، الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الأول، 2010، ص 483

<sup>3</sup> - د. ليلي عبد الله الحاج سعيد، المقاصة، دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1978، ص 261-263.

<sup>4</sup> - فلا تصح المقاصة لو كان الشخص دائناً بصفته الشخصية للآخر ومديناً بغير هذه الصفة، كما لو كان مديناً بصفته الشخصية ودائناً بصفته وصياً أو وكيلاً أو مديراً لشركة، ولا تجوز المقاصة لو كان أحد الطرفين مديناً للآخر وكان لكفيله دين في ذمة الدائن، فليس لهذا المدين أن يطلب المقاصة فيما بذمته بما لكفيله من دين في ذمة مدينه (أي المدين الأول) لعدم تقابل الدينين.

راجع المادة [360](#) و ([362](#)) من القانون المدني السوري

قيمة للعقود الملزمة للجانبين التي يعد كل طرف فيها دائناً ومديناً في ذات الوقت للطرف الآخر<sup>5</sup>.

3- خلو الدينين من النزاع<sup>6</sup>: ولكي تتحقق المقاصة يجب أن يكون الدين محققاً في وجوده ومحددأ في مقداره ، فالمقاصة لا تقع بين دين منجز ودين معلق على شرط واقف ، كما لا يقاص دين المتضرر من فعل ضار بدين المسؤول عن هذا الفعل إلا إذا صدر الحكم بتقدير التعويض تقديراً نهائياً. ويشترط في هذا النزاع أن يكون جدياً، وجدية هذا النزاع مسألة موضوعية يترك تقديرها للقاضي<sup>7</sup>

4- أن يكون الدينان مستحقي الوفاء .

5- صلاحية كل من الدينين للمطالبة القضائية والحجز، إذ يحرص القانون على أن يستوفي صاحب الحق حقه، والمقاصة وسيلة جبرية لاستيفاء الحق، وتقع إذا كان الدينان المتقابلان قابلين للاستيفاء جبراً بالحجز عليه ، فلا تجوز المقاصة إذا كان أحد الدينين غير قابل للحجز عليه ، فالمدين بدين النفقة في ذمة دائنه ليس له أن يتمسك بالمقاصة

<sup>5</sup> - محمد راضي مسعود ، المقاصة قانوناً وقضاءً ، " بحث منشور في منتدى المحامين العرب بتاريخ 2017/11/30.

راجع: <http://www.mohamoon.com>

[montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=120852&Type=3](http://montada.com/default.aspx?Action=Display&ID=120852&Type=3)

تم الدخول الساعة 2 صباحاً بتاريخ 2019/5/19.

<sup>6</sup> - أي أن يكونا محققي الوجود ومحددي القدر، فلا تقع المقاصة إذا كان أحد الدينين متنازعاً عليه أو متنازعاً في وجوده؛ شريطة أن تكون المنازعة جدية وليست صورية؛ وقاضي الموضوع هو الذي يقرر الجدية من عدمها. أو كان غير معلوم المقدار؛ كالتعويض عن فعل ضار قبل صدور الحكم به، كما لا تقع المقاصة بين دينين أحدهما محقق الوجود والثاني معلق على شرط موقف. أما إذا كان معلقاً على شرط فاسخ فتصح فيه المقاصة لكونه محقق الوجود إذا لم يتحقق الشرط، فإذا تحقق زال الدين فلا تتحقق المقاصة بل تزول بأثر رجعي.

<sup>7</sup> - د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، الطبعة الأولى 2010 ، ص228.

بين دينه بالنفقة وحقه العادي بامتناعه عن الوفاء بالنفقة ؛ فالنفقة ضرورية لحياة مستحقها لذلك لا يجوز الحجز عليها<sup>8</sup>.

على أنه يلاحظ في هذا الشأن ان القانون يستثني من ذلك بعض الالتزامات مقررًا عدم جواز وقوع المقاصة بشأنها<sup>9</sup>:

-إذا كان احد الدينين شيئاً نزع دون حق من يد مالكة وكان مطلوباً رده، فلا يجوز للدائن أن يغتصب شيء من مدينه ثم يتمسك بالمقاصة حينما يطالبه المدين برد الشيء المغتصب.

-إذا كان احد الدينين شيئاً مودعاً او معاراً عارية استعمال وكان مطلوباً رده.  
-إذا كان احد الدينين حقاً غير قابل للحجز.

ولا تقع المقاصة من تلقاء نفسها بمجرد توافر شروطها وانما يلزم لذلك ان يتمسك بها أحد الشخصين اللذين يمكن ان يتحقق بهما. و انقضاء الدين المترتب عليها يكون من وقت توافر شروطها وليس من وقت التمسك بها طبعاً.

وإذا كان الدين قد مضت عليه مدة التقادم وقت التمسك بالمقاصة فلا يمنع ذلك من وقوع المقاصة به رغم التمسك بالتقادم مادامت هذه المدة لم تكن قد تمت في الوقت الذي اصبحت فيه المقاصة ممكنة<sup>10</sup>.

والمدين الذي يوفى دينه في الوقت الذي يكون له فيه ان يقاص هذا الدين بحق له قبل دائنه

يستطيع ان يتمسك بالمقاصة بعد ذلك الوفاء ، فيكون له استرداد ما دفعه وذلك اذا ما كان

<sup>8</sup> - راجع د.محمود جلال ، المرجع السابق ، ص 482.

<sup>9</sup> - راجع المادة 364 من القانون المدني السوري.

<sup>10</sup> - مادة 364 من القانون المدني السوري.

جاهلاً وجود حقه وقت الوفاء ، أما إذا كان عالماً وقت الوفاء بدينه بوجود حق له على دائته فإنه يعتبر متنازلاً عن حقه في التمسك بالمقاصة<sup>11</sup>.

### الفرع الثاني- المقاصة الاتفاقية ( الإرادية )

يتفق كل من الدائن والمدين على إجراء المقاصة بين الدينين، وتقع هذه المقاصة عند عدم تماثل الدينين أو عدم التقابل بينهما. ولا تنتج المقاصة الاختيارية آثارها إلا من وقت إعلان صاحب المصلحة بإرادته لإجرائها، فلا يكون لها أثر رجعي، ولا ينقضي الدينان من وقت تلاقي الدينين، بل من وقت إعلان الإرادة في إجرائها . ولا تجوز المقاصة الاختيارية بين دينين غير متساويين إلا إذا رضي الدائن بالدين الأكبر.

### الفرع الثالث- المقاصة القضائية

تعرف المقاصة القضائية بانها المقاصة التي يجريها القاضي حين يتخلف شرط من شروط المقاصة القانونية مادام أن القاضي يستطيع استكمال هذا الشرط. وهو لا يستطيع ذلك في الواقع إلا عندما يتخلف شرط خلو الدينين من النزاع فقط، فحينما يكون أحد الدينين متنازع فيه يمكن للقاضي بناءً على طلب أحد الأطراف أن يفصل في النزاع ويزيل العقبة التي تقف أمام المقاصة. ولا تقع المقاصة القضائية إلا إذا طلب المدين ذلك سواءً بدعوة مبتدأه أو بطلب عارض أثناء نظر الدعوى بين الطرفين، فإذا حكم القاضي بأحقية المطالب فيما يدعيه من حيث تأكيد وجود الحق أو تحديد مقداره، كان ذلك استكمالاً لشروط المقاصة، وباستكمال شروط المقاصة على هذا النحو فإن المقاصة تقع بقوة القانون من وقت صدور الحكم نظراً لزوال العقبة التي كانت تحول دون وقوعها في هذا

<sup>11</sup>- راجع المادة 367 من القانون المدني السوري.

التاريخ. وعلى ذلك فإن المقاصة القضائية هي في حقيقتها مقاصة قانونية، وما الحكم القضائي الصادر بإيقاعها إلا حكم مقرر لها وليس حكم منشئاً لها<sup>12</sup>.

## المطلب الثاني

### مدى جواز انقضاء دين الضريبة بالمقاصة فقهياً

انقسم الفقهاء في هذا الخصوص إلى قسمين قسم أيد المقاصة ، وقسم عارضها ، ولكل منهما مبرراته، وسنستعرضهما تباعاً.

### الفرع الأول- المؤيدون لفكرة المقاصة في دين الضريبة

يعتمد أصحاب هذا الرأي على فكرة أن القانون المدني يعد الشريعة العامة ، فإذا خلا القانون الضريبي ما يخص المقاصة فلا مانع من تطبيق القواعد القانونية الناضجة لها في القانون المدني ، وإعمالها في حال توافرت شروطها. ولكن بعضهم ينادي بتطبيقها في أضيق الحدود على أنواع محددة من الضرائب مثل

الضريبة على الأرباح ، والضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وبعضهم يتشدد في قبولها بجعلها اختيارية من جانب الدولة فقط<sup>13</sup>.

و يرى بعضهم أن القانون المدني في أغلب الدول ينص على أن تقع المقاصة في الديون، أيأ كان مصدرها، وذلك فيما عدا الأحوال الآتية :

- أ . إذا كان أحد الدينين شيئاً نزع دون حق من يد مالكه وكان مطلوباً رده .
- ب . إذا كان أحد الدينين شيئاً مودعاً أو معاراً عارية استعمال وكان مطلوباً رده .
- ج . إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز .

<sup>12</sup> - محمد راضي مسعود ، المقاصة قانوناً وقضاءاً"، مرجع سابق .

<sup>13</sup> - د. محمد علوم محمد علي المحمود ، مرجع سابق ، ص230.

ولا يرى بين هذه الحالات الديون الضريبية ، لذلك فلا مانع من إعمال المقاصة بالديون الضريبية.<sup>14</sup>

ولكن طبعاً " هذا الرأي غير سليم باعتبار أن دين الضريبة من الديون التي لا يجوز الحجز عليها باعتبارها تتعلق بمال عام ، مما يجعل الفقرة ج السابقة الذكر تنطبق عليها.

### الفرع الثاني - الرأي المعارض لفكرة المقاصة في دين الضريبة

أصحاب هذا الرأي يرون أن المقاصة غير مقبولة ما بين دين الدولة في ذمة الأفراد والمتمثل بالضريبة ودين الأفراد المتمثل في ذمة الدولة ، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى عدة مبررات أساسية وهي:

1- عدم انطباق كل شروط المقاصة القانونية على دين الضريبة ، حيث يختل شرطان وهما:

- التماثل بين الدينين في المحل: بأن يكون الدينان متحدين بالنوع والجودة ، وهذا الشرط غير متوافر باعتبار أن دين الضريبة دين ممتاز يتميز عن الديون الخاصة بأن مصدره القانون ، وأنه من النظام العام ، وخص القانون هذه الديون بالامتياز ضماناً لتحصيلها ولحماية حقوق الخزانة العامة<sup>15</sup> ، فهي تشمل كل الاموال التي قرر القانون عدم قابليتها للحجز مثل الاموال المنقولة الضرورية للمعيشة او للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه وكذلك بالنسبة لأسرته . وامتياز الخزانة هذا يؤدي الى تطبيق مبدأ التضامن الضريبي بين المكلف والغير ، وكذلك حق الادارة الضريبية في حجز أموال المدين بالضريبة وخاصة المبالغ الموجودة تحت يدها في سبيل تأمين حقوق الادارة لدى الأفراد ولو كانت ناشئة عن التزامات أخرى<sup>16</sup> .

<sup>14</sup>- فتوى مجلس الدولة المصري رقم 66/31/1/37 في 20 يناير سنة 1952.

<sup>15</sup>- د. محيي محمد سعد \_ الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية\_ القاهرة\_ مكتبة الاشعاع القانوني\_ الطبعة الاولى\_ 1998 ، ص 218.

<sup>16</sup>- مصباح مهيني ، مبادئ القضاء الاداري ، الجزء الثاني ، مؤسسة النوري ، دمشق ، 2005 ، ص

وتقرير هذا المبدأ يجنب الخزينة العامة الخسائر التي قد تنجم اما عن اعسار المكلف، واما عن التصرفات الصورية التي يقوم بها بغرض التهرب من دفع دين الضريبة، فقد نص القانون المدني السوري على انه: ( المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق اخرى من اي فرع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن )<sup>17</sup> ، وامتياز الخزينة هذا مقيد بمدة معينة حيث يسقط حق الخزينة العامة في المطالبة بالضريبة عن طريق التقادم، حيث نصت المادة (27) من القانون المالي الاساسي<sup>18</sup> بأنه ( لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم واموال عامة وخلافها الى بعد خمسة عشر عاما من تاريخ تبليغ المكلف الوسيقة المشعرة بوجوب الدفع ) ، أما ديون الأفراد فلا تتمتع بذلك الامتياز، كما ان حقوق الأفراد بذمة الدولة تسقط بتقادم أقصر ، حيث نص القانون المالي الأساسي السوري على أن تسقط الديون على الدولة إذا لم يطلب تسديدها كتابة حتى نهاية السنة المالية الرابعة التالية للسنة التي تعود لها هذه الديون ."

<sup>17</sup> - راجع المادة (1118) من القانون المدني السوري، حيث تنص على مايلي ":

- « 1 . المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب و رسوم و حقوق أخرى من أي نوع كان ، يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين و القرارات الصادرة في هذا الشأن .
  - 2 . و تستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أية يد كانت ، قبل أي حق آخر ، و لو كان ممتازاً أو مضموناً برهن ، عدا المصروفات القضائية » .
- كما ينص المرسوم التشريعي رقم 70 لعام 1949 على ما يلي :
- «تعتبر مطالب الدولة أيأ كان مصدرها أو نوعها من الديون الممتازة ، وتحصل قبل أي حق آخر من المدين الأصلي أو من كفيله ، أو من الأشخاص الثالثين واضعي اليد ، وفقاً لقانون جباية الأموال العامة
- « .

<sup>18</sup> - الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 .

- صلاحية كل من الدينين للمطالبة القضائية والحجز ، فإذا كان أحد الدينين غير قابل للحجز عليه لا تجوز المقاصة ، فالمدين بدين النفقة في ذمة دائته ليس له أن يتمسك بالمقاصة بين دينه بالنفقة وحقه العادي بامتناعه عن الوفاء بالنفقة؛ فالنفقة ضرورة حياة مستحقها لذلك لا يجوز الحجز عليها . وكذلك الحال في المقاصة بين حق رب العمل في ذمة العامل وحق العامل في التعويض جراء إصابة عمل لا تصح<sup>19</sup> ، باعتبار أن القانون في غالبية الدول تنص على عدم قابلية مثل هذا التعويض للحجز ، لذلك فإن الدين المستحق للدولة المتعلق بالضرائب غير قابل للحجز عليه ، مما يبرر عدم جواز المقاصة في الشؤون الضريبية .

2- المقاصة تمنع الضريبة من تحقيق أهدافها ، فالضريبة لا بد وأن تحصل بسرعة لتتمكن الدولة من الانفاق العام وضمان دوام سير المرافق العامة<sup>20</sup> وهذا ما تعرقله المقاصة.

3- المقاصة تتعارض مع قواعد ومبادئ المحاسبة العامة<sup>21</sup>، كما أن القانون الناظم لدين الضريبة من النظام العام الذي لا يجوز مخالفته<sup>22</sup> .

4- المقاصة تتعارض وسلطة الدولة وسيادتها<sup>23</sup> .

<sup>19</sup>- د. ياسر حسين بهنسي ، الجرائم الضريبية ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية ، الجيزة ، 2015، ط1، ص 70.

<sup>20</sup>- د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1956 ، ص 259.

<sup>21</sup> - فالمقاصة تتعارض مع مبدأ شمول الموازنة أيضاً، الذي يقوم على وجوب إيراد كل نفقات الدولة وكل إيراداتها دون أي تقاص بينهما .

<sup>22</sup> - راجع د. محمد علوم محمد علي المحمود ، المرجع السابق ، ص 231.

<sup>23</sup>- د. يوسف شباط ، المالية العامة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق ، 2010 ، ص

5- تتبع الدولة نظاماً خاصاً عند سداد الديون الواقعة عليها وليس من بينها المقاصة<sup>24</sup>.

### المطلب الثالث

#### موقف المشرع السوري من المقاصة في دين الضريبة

بعد أن تناولنا الرأي الفقهي بشأن أعمال المقاصة بشأن الديون الضريبية ، سنسلط الضوء على توجه المشرع السوري في هذا الخصوص ، بحيث نتناول النصوص الخاصة بالقانون الضريبي وهل سمحت بإجراء المقاصة أم لا باعتبار أن النص الخاص يعقل النص العام ، وكما نعلم أن القانون المدني يعتبر الشريعة العامة فيما سكت عنه النص القانوني بالشأن الضريبي.

نص قانون جباية الأموال العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956 في المادة الثالثة منه على أنه " يجوز للإدارات والهيئات العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم" .

كما نصت المادة 119 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 على أنه ( يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم اتجاهها ) . شريطة التقيد بتعليمات وزارة المالية المتعلقة بأسس وقواعد إجراء التقاص .

أما استناداً للقانون المدني فلا يصح المقاصة القانونية بشأن دين الضريبة ، باعتبار أن دين الضريبة ليس من الديون القابلة للحجز<sup>25</sup> ، وباعتبار أن النص الخاص يعقل العام ، لذلك يمكن أعمال المقاصة بشأن الديون الضريبية ، ولكن كيف تطبق ؟ أشارت المادة 119 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 الآنف الذكر على أن تطبيق ذلك يكون وفق تعليمات وزارة المالية،

<sup>24</sup>- د. ياسر حسين بهنسي ، الجرائم الضريبية ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية ، الجيزة ، 2015 ، ط1 ، ص 66.

<sup>25</sup> - راجع المادة 361 من القانون المدني السوري.

وبالرجوع لهذه التعليمات يمكننا أن نلخص هذه القواعد بنقطتين ، الأولى تتعلق بالمبادئ والأسس النظرية المتعلقة بالمقاصة الضريبية ، والثانية إجراءات هذه المقاصة وسنقدمها على التوالي<sup>26</sup> .

### الفرع الأول- القواعد والمبادئ العامة في التقاص

نصت تعليمات وزارة المالية على هذه القواعد والمبادئ وهي كما يلي<sup>27</sup> :

- 1- إن التقاص أداة وفاء كما أنه أداة ضمان لحق الدائن تجاه مدينه .
  - 2- يقع التقاص بحكم القانون عند تلاقي الدينين (الدائن والمدين )، ويترتب على هذا المبدأ توجب توافر شروط المقاصة القانونية التي شرحناها سابقاً ، وأهمها التماثل بين الدينين في المحل بأن يكون الدينان متحدين بالنوع ، ولا يوجد مانع من إجراء المقاصة بين ضريبتين من نوعيتين مختلفتين.<sup>28</sup>
- هذا النص في هذه التعليمات الصادرة من وزارة المالية توحى أنه يتمتع إجراء المقاصة بين دين للمكلف بذمة الدولة إن كان لا يتعلق بضريبة مدفوعة سابقاً ، وما أكد ذلك أنها نصت على إمكانية أن تكون المقاصة بين ضريبتين من نوعيتين مختلفتين ، فهي إن نصت على أن ذلك يعد تجاوزاً عن الأصل ولكنها قبلت به تجاوزاً ، فمن باب أولى أنها تمتنع عن إجراء المقاصة بين دين الضريبة التي بذمة المكلف لصالح الدولة ودين المكلف بذمة الدولة إن كان لا

<sup>26</sup>- تعليمات وزارة المالية رقم 1/25/34044 تاريخ 1987/11/17.

<sup>27</sup> - وذلك وفقاً للنصوص القانونية الواردة في القانون المدني والمرسوم رقم 928 لعام 1968 .

<sup>28</sup> - " القاعدة: الأصل في الوفاء بدين الضريبة أن يكون نقداً بما يقوم مقامه ولا تقع مقاصة في شأنه إلا بينه وبين دين مستحق الأداء للممول علي مصلحة الضرائب" راجع ( مادة 362 مدنى )، حكم محكمة النقض المصرية في ( الطعن رقم 1931 لسنة 53 ق جلسة 29/1/1990 س 41 ج 1 ص 296).

يتعلق بضريبة أخرى كان قد دفعها سابقاً دون وجه حق، إنما دين من طبيعة أخرى ك مبلغ تأمينات مثلاً مدفوعة لصالح الخزينة العامة ، وقد تم الإشارة إلى ذلك صراحة في بعض أحكام محكمة النقض المصرية حيث اشترطت في المقاصة أن يكون بخصوص دين للمكلف بذمة مصلحة الضرائب مقابل دين الضريبة المفروضة عليه لصالح تلك المصلحة<sup>29</sup>.

مع أن نص المادة 119 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 جاء مطلقاً حيث شمل كل مطلوب للمكلفين من الخزينة العامة ، وحبذا هنا إما النص صراحة بقانون ضريبة الدخل على هذا التقييد ، أو تعديل التعليمات بحيث تنسجم مع نص القانون ، خاصة أن هذه التعليمات أشارت بداية على اعتماد نصوص القانون المدني فيما يخص شروط المقاصة وفق المادة 360 التي أشارت الى أن " للمدين حق المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه وما هو مستحق له قبل هذا الدائن ولو اختلف سبب الدين ..."

واستطردت فيما بعد بأن المقاصة تقع في حال وجود شخص طبيعي او اعتباري مكلف لدى الدوائر المالية يكون مديناً ودائناً لديها في وقت واحد<sup>30</sup> .

3- اجراء المقاصة بين مطالب المكلفين من الخزينة العامة وبين اي ضريبة أو ذمة ترتبت عليهم تجاهها هو أمر جوازي وليس الزامياً<sup>31</sup> .

<sup>29</sup>- راجع في هذا الخصوص حكم صادر عن محكمة النقض المصرية التالي في الطعن رقم 36 ق لسنة 60 جلسة 10 / 2 / 1994 " الوفاء بدين الضريبة. الأصل أن يكون نقداً أو بما يقوم مقامه ، وعدم وقوع المقاصة في شأنه الا بينه وبين دين مستحق الأداء للممول علي مصلحة الضرائب" .

<sup>30</sup> - تعليمات وزارة المالية رقم 1/25/34044 تاريخ 11/17 /1987.

<sup>31</sup>- راجع المرسوم رقم 928 لعام 1968. والمادة 119 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 التي نصت على أنه " يجوز للدوائر المالية أن تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة أي ضريبة ترتبت أو تترتب عليهم تجاهها".

لذلك حتى لو تقدم المكلف بطلب لإجراء هذه المقاصة فهي لا تقع في حال رفضت الدوائر المالية إجراءها ، فهي تملك سلطة تقديرية في ذلك بموجب النص القانوني ، ولعل في هذا النص ضابط مهم جداً برأينا لتقييد المقاصة وفق المصلحة العامة ، حيث تمتلك الادارة الضريبية سلطة التقدير ، فإن كانت المقاصة ستضر باستراتيجية الدولة لتحقيق أهدافها لظرف ما ، فهي تمتلك حق رفض إجراء المقاصة وإن كانت المقاصة لا تتعارض مع ذلك فتقبل بذلك، وهنا يكون المشرع قد حقق انسجاماً بين وجهة نظر المؤيدين للمقاصة الضريبية وأولئك المعارضين لها.

وطبعاً إجراء المقاصة لا يتم بمجرد توافر شروطها ، إذ لا بد من تقديم طلب لاجرائها ممن له مصلحة في ذلك ، وهو هنا الادارة الضريبية أو المكلف.

4- إن دراسة وتحديد مدى شمول حق المكلف بالتقادم من عدمه يتجدد بتاريخ وقوع المقاصة، فإن كان حقه قد سقط بالتقادم قبل تحقق مبالغ ضريبية عليه فإنه لا يجوز إجراء المقاصة . أما إذا كان حقه بالاسترداد لا يزال قائماً بذلك التاريخ ولم يسقط بالتقادم فإن المقاصة تقع ولو تأخرت الإجراءات الشكلية الواقعة بعد تاريخ سقوط الحق بالتقادم .

5- إن تلاقي الدينين شرط أساسي وضروري لإمكان إجراء التقاص أي لا بد من وجود شخص طبيعي أو اعتباري مكلف لدى الدوائر المالية يكون مديناً و دائناً لديها في وقت واحد.

فالتقاص يقع عند تلاقي الدينين أي بنفس التاريخ الذي يصبح به المكلف دائناً ومديناً، ويكون المكلف مديناً بتاريخ صدور التحقق ووضعه موضع التحصيل ،

بينما يكون دائماً بتاريخ نشوء حق المكلف باسترداد مبلغ معين سبق وان سدده للخرينة<sup>32</sup> .

6- إذا كان استحقاق المكلف أكثر من الدين (الضريبة المترتبة للدوائر المالية ) فلا تجرى المقاصة ويعمد الى تنظيم معاملة رديات وفق الأصول النافذة .

7- باعتبار أن المقاصة تتم بحكم القانون وبمجرد تلاقي الدينين ، وأعطي للدوائر المالية حق إجراء المقاصة ، فإن التقاص يقع بكافة آثاره وبتاريخ ظهور المكلف دائماً و مديناً و مؤدى ذلك اعتبار التسديد من تاريخ تلاقي الدينين ، فان وقع ذلك خلال فترات الحسم تم افادة المكلف من الحسم اذا توفرت الشروط القانونية المقررة قانوناً وتوقف الغرامات عن المبالغ التي طبقت عليها المقاصة بتاريخ وقوع المقاصة ( اي تاريخ ظهور قرار لجنة اعادة النظر او قرار اللجنة الاستثنائية او قرار الطي في الحالات الاخرى التي يصدر بها القرار عن اللجان الضريبية بحالة التوقف عن الممارسة او ترك المحل .....الخ ) .

8- يمكن إجراء التقاص في حالة تكرار الدفع ، أي عندما تدفع الضريبة مرتين .

9- تقتصر عمليات التقاص ضمن مديرية مالية المحافظة أو المنطقة الواحدة ولا يجوز أن تتم بين مديريات مالية محافظات أخرى ( ماليات مختلفة) .

<sup>32</sup> - مثال على ذلك ، إذا خفضت لجنة إعادة النظر أو اللجنة الاستثنائية ضريبة سبق تحققها وسددها من قبل المكلف ، فإن حق المكلف باسترداد المبلغ ينشأ بتاريخ قرار اللجنة المذكورة.

## الفرع الثاني- إجراءات المقاصة الضريبية

وتتجسد هذه الاجراءات وفق ما جاء في تعليمات وزارة المالية<sup>33</sup> بالمراحل الآتية :

1- يجب أن يكون المكلف مديناً بمبالغ مستحقة أصولاً ، وأن يثبت حقه بالاسترداد نتيجة واقعة معينة مثل تخفيض التكلفة الضريبي بقرار من لجنة إعادة النظر ، أو وقف التكلفة الضريبي لتوقف المكلف عن ممارسة مهنته الخاضعة للضريبة .... الخ، ويجب أن يثبت حق المكلف بالاسترداد بموجب قرار طي أصولي يصدر من مدير المالية متضمناً :

- رقم وتاريخ قائمة الاستحقاق .

- رقم وصول الجباية المسدد بموجبه الضريبة مع إرفاق الوصل الأصلي.

- الواقعة المثبتة لإنشاء حق المكلف بالاسترداد .

- تحديد المبلغ المستحق للمكلف الجاري طيه رقماً وكتابةً.

ونظراً لما لتاريخ نشوء حق المكلف بالاسترداد من آثار عند تسوية الموضوع

لدى قسم الجباية ؛ فإنه يجب تحديده بصراحة في قرار التقاص .

2- بعد تحديد المبلغ الواجب طيه بموجب قرار الطي يجري التقاص وتحديد المبلغ

الدائن به المكلف الذي يحق له استرداده، فإن كان المكلف قد سدد ضريبته مستقيماً

من حسم ، فإن ما يمكن رده هو المبلغ المسدد فعلاً بعد الحسم .

وإن سدد ضريبته مع غرامة تأخير ، فإن ما يمكن رده هو المبلغ المطوي مضافاً

إليه الغرامات المضافة عند التسديد. ويجب التأكد من ان المكلف سبق وان سدد

كامل المبلغ المحقق عليه سابقاً والذي تم طيه أو جزء منه حتى ينشأ حقه

بالاسترداد.

<sup>33</sup>- تعليمات وزارة المالية بشأن التقاص تحت رقم 1/25/34044 تاريخ 1987/11/17. و التعميم الصادر عن مديرية مالية محافظة دمشق رقم 9/4/3233 تاريخ 1988/3/7 استناداً للتعليمات السابقة.

- 3- إن دراسة موضوع التقادم يجب ان يدرس بتاريخ وقوع المقاصة ( أي تاريخ تلاقي الدينين ) ، فإن كان المكلف أصبح دائماً منذ عشرة سنوات وتقاس عن طلب رد المبلغ، وبتاريخ تحقق مبالغ جديدة عليه كان حقه قد سقط بالتقادم فلا يجوز إجراء التقاص، أما إذا كان حقه بالاسترداد لا يزال قائماً بتاريخ تلاقي الدينين فإن عملية التقاص تتم ولو أنه بتاريخ تنظيم قرار التقاص قد انتهت المدة ووقع التقادم . فمثلاً في عام 1995 أصبح للمكلف الحق باسترداد مبلغ معين وفي عام 1998 تحقق عليه مبلغ وأصبح مديناً به إلا أن قرار التقاص لم يتم تنظيمه إلا في عام 2005 فإن عملية التقاص تتم ولا يقع التقادم طالما أن حق المكلف بالاسترداد كان قائماً في عام 1998 ( عندما حقق عليه المبلغ المدين به ) .
- 4- بعد تحديد المبلغ الواجب رده يكتب إلى أمين وثائق الجباية للعودة إلى أرومة وصول الجباية الذي سدد بموجبه المبلغ المستحق للتأكد من عدم سبق رده للمكلف والتثبت من إمكانية إجراء التقاص عليه ن ويضع الإشارة اللازمة على أرومة الوصول استناداً لكتاب شعبة التحقق المختصة يشعر بواقعة التقاص ويحفظ الكتاب مع الأرومة منعاً لإجراء أية عملية تقاص أخرى مستقبلاً بشأن نفس المبالغ.
- 5- ينظم قرار التقاص ويصدر عن مدير المالية وينزل المبلغ الواجب رده للمكلف من أصل المبلغ المحقق ، ويجب أن يتضمن قرار التقاص المعلومات الآتية:
- رقم تاريخ قرار الطي ( وتربط صورة من قرار الطي مع قرار التقاص ) .
  - وضع الإشارة اللازمة على أرومة وصول الجباية من قبل أمين وثائق الجباية ( ولا يجوز إجراء التقاص بدون وضع الإشارة المذكورة وعلى مسؤولية أمين وثائق الجباية).
  - الإشارة إلى إجراء الطي والتقاص وتحديد الدين الذي سينزل منه مبلغ التقاص مع ذكر مبلغ وتاريخ سند التحقق بذلك الدين .

- تحديد الرصيد المتوقع دفعه من قبل المكلف بعد إجراء التقاص.
- بيان تاريخ احقية المكلف باسترداد المبلغ الواجب طيه ورده ( باعتبار أن قرار التقاص لا يرد فيه رقم وتاريخ الواقعة المنشئة لحق المكلف بالاسترداد ) لما لذلك من أثر في حساب الحسم والغرامة.
- 6- في حال إجراء مقاصة بين ضريبتين من نوعين مختلفين تصدر شعبة تحقق الضريبة التي ظهر حق المكلف باسترداد ماسبق وسدد منها أو جزء منه قرار طي يحدد فيه المبلغ الواجب طيه . كما و يصدر قسم تحقق الضريبة الأخرى المدين بها المكلف قرار التقاص وتنزيل المبلغ الواجب رده استناداً لقرار الطي من أصل المبالغ المحققة.
- 7- أخيراً يبلغ قرار التقاص إلى الدوائر المختصة ( تحقق ، جباية ، خزينة... ) وعند وصول قرار التقاص إلى الجابي المختص فإن عليه تنزيل المبالغ التي تم إجراء التقاص عليها من أصل المبالغ المحققة على المكلف لديه وفق ما هو مبين في قرار التقاص وعلى الجابي أن يستوفي رصيد المبالغ المطالب بها المكلف وفق قانون جباية الأموال العامة.

## الخاتمة

تناولنا بحث المقاصة في إطار القانون المدني أولاً فاستعرضنا تعريفها وأنواعها ، ومدى إمكانية تطبيقها في ظل هذا القانون ، فتوصلنا أنه في ظل القانون المدني لا يمكن إعمال المقاصة بالنسبة للديون الضريبية لافتقاده شرط مهم لتطبيقها وهو قابليتها للحجز ، فكما نعلم أن الديون الضريبية لا يمكن الحجز عليها لأنها تتعلق بالأموال العامة للدولة ، أضف ان القانون المدني جعل المقاصة حق للمدين بين ما هو مستحق له قبل الدائن وبين ما عليه لدائنه .

ومن ثم استعرضنا النصوص القانونية في التشريعات المالية في سورية والتي أجازت إجراء المقاصة بالنسبة للديون الضريبية ، وذلك من خلال قانون جباية الأموال العامة الصادر بالمرسوم رقم 341 لعام 1956 ، وقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 اللذان نصا على أنه يجوز للدوائر المالية ان تجري المقاصة بين مطلوب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة أو ذمة ترتبت أو تترتب عليهم اتجاهها .

كما نصت التعليمات الصادرة عن وزارة المالية على الأسس القانونية للتفاصيل ، وكذلك الاجراءات المتبعة في ذلك .فلاحظنا أن الادارة الضريبية منحت سلطة تقديرية في إجراء هذه المقاصة ، كما ركزت التعليمات التنفيذية على المقاصة الحاصلة بين الديون في حال كانت ديون ضريبية فحسب سواء على صعيد المكلف أو الادارة الضريبية وأشارت لامكانية إجراء التقاص بين ضريبتين مختلفتين .

ومن خلال هذه الدراسة نقدم بعض التوصيات المستندة على بعض النقاط التي رأينا ضرورة توضيحها قانوناً وهي كالتالي:

- 1- يلاحظ ان النص القانوني قد جاء مطلقاً فيما يخص المقاصة ، بأن سمح بإجرائها بين كافة مطالب المكلف من الخزينة العامة وبين أي ضريبة أو ذمة ترتبت أو تترتب عليهم اتجاهها، ولم توضح التعليمات التنفيذية نوع الديون

صراحة ، ويحبذ أن يعاد النظر بالنص القانوني وكذلك التعليمات التنفيذية كما فعل المشرع المصري الذي حدد صراحة ذلك ، فقد نصت التعليمات التنفيذية رقم 34 لعام 2002 بخصوص القانون رقم 157 لعام 1981 على أنه تجوز المقاصة في الضرائب التي من نوع واحد كما تجوز في الضرائب التي من أنواع مختلفة. كذلك نصت التعليمات التفسيرية للمصلحة رقم 1 لسنة 1956 على أنه " يجوز ان تقع المقاصة بين دين الضريبة بأنواعها وبين ما يحكم به للمكلف من أتعاب محاماة أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية " .

2- كما لا بد من النص على أولوية الضرائب التي يمكن إجراء التقاص بشأنها ، حيث لا بد من النص على حق المكلف عند إجراء المقاصة التقدم بطلب لتعيين نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بشأنها ، و إذا لم يعين المكلف نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بشأنها فيتم الخصم من الضريبة التي حل ميعاد الوفاء بها ، وإذا تعددت هذه الضرائب فيتم عمل المقاصة من الضريبة الأشد كلفه علي المكلف، فإذا تساوت الكلفة فتتم المقاصة من الضريبة التي تعينها الإدارة الضريبية وقتئذ .

3- من خلال بحثنا أشرنا إلى أن اجراء المقاصة بين مطالب المكلفين من الخزينة العامة وبين أي ضريبة أو ذمة ترتبت عليهم تجاهها هو أمر جوازي وليس الزامياً ، فالإدارة المالية

تملك سلطة تقديرية في ذلك بموجب النص القانوني ، ولعل في هذا النص ضابطاً مهماً جداً برأينا لتقييد المقاصة وفق المصلحة العامة ، حيث تمتلك الإدارة الضريبية سلطة التقدير ، فإن كانت المقاصة ستضر باستراتيجية الدولة لتحقيق أهدافها لظرف ما ، فهي تمتلك حق رفض إجراء المقاصة وإن كانت المقاصة لا تتعارض مع ذلك فتقبل بذلك، وهنا يكون المشرع قد حقق انسجاماً

بين وجهة نظر المؤيدين للمقاصة الضريبية وأولئك المعارضين لها، وقد يلعب إعسار المكلف دوراً أيضاً في ذلك ، فإن أثبت ذلك فمن المؤكد أن الادارة الضريبية لن تمتنع من إجراء هذه المقاصة، وحبذا لو أورد المشرع بعض القيود على هذه السلطة التقديرية حتى يتحقق الانسجام بين المصلحة العامة والمصلحة الفردية للمكلف.

4- أخيراً لاحظنا ان التعليمات الصادرة عن وزارة المالية قصرت عمليات التقاص ضمن مديرية مالية المحافظة أو المنطقة الواحدة وحظرت إجرائها ما بين مديريات ماليات المحافظات أو المناطق . ولا أرى من ضمير من السماح من إجراء هذه المقاصة ما بين مديريات ماليات المحافظات أو المناطق مادام الأمر يتعلق بالمكلف ذاته ، والكل يتبع للخزينة العامة .

**والله ولي التوفيق**

## قائمة المراجع

## أولاً- الكتب

- 1- د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1956.
- 2- د. ليلي عبد الله الحاج سعيد ، المقاصة ، دراسة مقارنة بين الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1978.
- 3- د. محمد راضي مسعود ، المقاصة قانوناً وقضائياً ، بحث منشور في منتدى المحامين العرب بتاريخ 2017/11/30.  
<http://www.mohamoonmontada.com/default.aspx?Action=Display&ID=120852&Type=3>
- 4- د. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، الطبعة الأولى 2010 .
- 5- د. محمود جلال حمزة ، انقضاء الالتزام بالمقاصة ، الموسوعة العربية ، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الأول، 2010 .
- 6- د. محيي محمد سعد \_ الاطار القانوني للعلاقة بين الممول الادارة الضريبية\_ القاهرة\_ مكتبة الاشعاع القانوني\_ الطبعة الاولى\_ 1998.
- 7- مصباح المهائني ، مبادئ القضاء الاداري ، الجزء الثاني ، مؤسسة النوري ، دمشق، 2005.
- 8- د. ياسر حسين بهنسي ، الجرائم الضريبية ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية ، الجيزة ، 2015، ط1.
- 9- د. يوسف شباط ، المالية العامة الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق ، 2010

ثانياً- القوانين والاجتهادات القضائية

- 1- قانون جباية الأموال العامة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 928 لعام 1968.
- 2- القانون المدني السوري .
- 3- قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003.
- 4- القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006.
- 5- اجتهادات من محكمة النقض المصرية.
- 6- اجتهادات قضائية لمحكمة القضاء الاداري بدمشق.
- 7- فتاوى لمجلس الدولة المصري.
- 8- تعليمات صادرة عن وزارة المالية السورية .