

تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية

دكتور

إبراهيم عبد العزيز النجار
مدرس بقسم الاقتصاد والمالية العامة
كلية الحقوق - جامعة المنوفية

المقدمة:

نظرة تاريخية :

يسجل التاريخ علي الثوام صورا شتى للمنازعات الضريبية ؛ بسبب الشطط في فرض الضرائب، أو في تقديرها إلخ. وعندما كان يتجاوز الظلم مداه - في الماضي - في هذا الاتجاه أو ذلك، كان المكلفون يلجأون إما إلي الاتخراط في مظاهرات جماعية للتعبير عن تذرهم من جور الإدارة الضريبية، أو إلي ترك أموالهم والفرار بعيدا. ولا يخلو عصر من العصور من مثل هذه المنازعات، بدءا من مصر الفرعونية، وحتى ما قبل دخول الإسلام مصر -في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه - وامتدادا إلي وقتنا الحالي .

بل أنه علي الرغم مما أتى به الإسلام من قواعد رشيدة في فرض الزكاة ، والخراج، والعشور . . . إلخ، فلم يخل الأمر من منازعات بين المكلفين والجبساء . وكان أهل الخراج يلجأون إلي الثورات علي الحكام، للتعبير عن تذرهم منها^(١)، ولا يخفي أن حروب الردة التي خاضها الخليفة أبو بكر الصديق - رضي الله عنه - في بداية خلافته لرسولنا الكريم - صلي الله عليه وسلم - كانت بسبب امتناع المرتدين عن دفع الزكاة.

(١) - راجع في ذلك : د. رمضان صديق : إنباء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين

الضريبية والانتقليات الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦م ، ص ٣ - ٧ .

إشكالية البحث:

ويتعرض هذا البحث لإلقاء نظرة على المرحلة الإدارية لتظلمات المنازعات الضريبية؛ لتقدير هذه المرحلة، وبيان مدى أهمية تفعيلها في إطار الروافد الرئيسية للنظام الضريبي المصري وهي ضريبة الدخل، وضريبة المبيعات، والضريبة على العقارات المبنية، لاسيما بعد إعادة تنظيمها بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. أما الضريبة الجمركية، فعلى الرغم من أنها تمثل الرافد الرابع الهام التي جانب هذه الضرائب الثلاث، إلا أن نظر منازعاتها يتم بعيدا عن الإدارة الضريبية، من خلال لجان التحكيم الابتدائية والعليا^(١)، ثم من خلال القضاء. ومن المعلوم أن التحكيم يعتبر من طبيعة قضائية - على الرأي الغالب في الفقه. ومن ثم لا توجد الحالات التي تشهد تظلمات من المكلفين بأحكام هذه الضريبة التي الإدارة الجمركية، إلا في أحوال نادرة، وتخرج عن نسيج المنازعات في قيمة الضريبة

(١) تنص المادة ٥٧ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٦٦ بشأن الضريبة الجمركية، والمسندة بموجب القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠م. على أنه: "إذا قام نزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم وافقت مصلحة الجمارك، يحال النزاع إلى لجنة تحكيم تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها، تختاره الهيئة، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم من مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله. وتصدر اللجنة قرارها مسبقا بأغلبية الآراء، فإذا صدر بالإجماع كان نهائيا ملزما لطرفين غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤. ويجوز الطعن في قرار اللجنة غير النهائي أمام لجنة تحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية من درجة مستشار أو ما يعادلها على الأقل تختاره الهيئة، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله. وتفصل لجنة التحكيم العليا في النزاع بقرار مسبب يصدر بأغلبية الآراء. ويجب أن يشتمل القرار على بيان من يتحمل نفقات التحكيم. ويكون قرار لجنة التحكيم العليا نهائيا ملزما لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه. وإذا لم يتم الطعن في قرار اللجنة غير النهائي جاز لصاحب الشأن طعن في هذا القرار، وفقا لأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه. وتسرى على التحكيم فيما لم يرد به نص في الفقرات السابقة القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه".

المستحقة، أو قيمة وعائها. ومن ذلك علي سبيل المثال، ما ورد بنص المادة ٥٤ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من أنه: " للجمرك الحق في تحليل بعض المواد للتحقق من نوعها أو مواصفاتها أو مطابقتها للأنظمة الصحية والزراعية وغيرها . ويجوز أن يتم التحليل بناء علي طلب ذوي الشأن وعلي نفقتهم . ولذوي الشأن أن يعترضوا علي نتيجة التحليل الذي تم بناء علي طلب الجمرك وأن يطالبوا بإعادته علي نفقتهم."

ومن هنا تخرج منازعات الضريبة الجمركية عن نطاق هذا البحث.

أهمية البحث:

والحقيقة أن هذا البحث يكتسب أهميته من أهمية الضريبة ذاتها للخزانة العامة للدولة، إذ لا شك في أنها تعد من أهم الموارد السيادية، التي تعتمد عليها مختلف الدول في تمويل موازاناتها، في العصر الحديث . كما أنها تساهم بأكثر من نصف الموارد العامة للدولة المصرية^(١) . ولهذا فهي تحظى باهتمام علماء المالية العامة، ورجال الإدارة الضريبية علي الدوام .

إذ نجد علماء المالية العامة يهتمون بدراسة التنظيم الفني للضرائب بصورة متأنية، تستهدف الوقوف علي الوضع الأمثل لكل نوع منها سواء من حيث الوعاء، أو السعر، أو الواقعة المنشئة للضريبة . . . إلخ^(٢) . كما نجد الإدارة الضريبية تشاركهم في دراسة قضايا العبء الضريبي، والطاقة الضريبية، والضغط الضريبي . . . إلخ، علاوة علي المنازعات الضريبية

(١) أنظر في تأكيد ذلك: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات، موققات التطبيق

وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٣/٢٠٠٤م، ص ١٠ .

(٢) أنظر في ذلك تفصيلا :

-Richard A. Musgrave , Beggy B. Musgrave , PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE , Fifth Edition .McGRAW – HILL BOOK COMPANY , New York , pp. 211 etc.

فمما لا شك فيه أن التقاعس في التعامل مع قضية المنازعات الضريبية يؤدي إلى تأخر حصول الدولة علي مستحققاتها المتنازع عليها . وفي ظل بلوغ هذه المستحققات المليارات من الجنيهات سنويا، تكون الدولة هي الخاسر الأول، وربما الوحيد، عند تأخر تسوية هذه المنازعات، في ضوء الانخفاض المستمر لقيمة الجنيه المصري، بفعل معدلات التضخم التي تتعرض لها البلاد في كل عام. (١)

ونظرا لأن الضريبة العامة لها ذاتيتها الخاصة (٢)، فإن هذه الذاتية الخاصة تنعكس، ولا ريب، علي التشريعات التي تنظمها (التشريعات الضريبية)، بما يميزها علي غيرها من التشريعات الأخرى، ومن هنا نجد أن المجالس النيابية المنوط بها إصدار التشريعات في كل دول العالم قد راعت هذه الذاتية الخاصة للضريبة العامة، فكفلت في التشريعات الضريبية التي تصدرها العديد من السبل التي تحترمها . ومن أهم هذه السبل : السماح للمكلفين بمراجعة الإدارة الضريبية، ومنازعتها، وتمكين الإدارة الضريبية - في نفس الوقت - من نظر منازعاتهم وفق آليات محددة، قبل اللجوء إلي القضاء (٣)، من خلال المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية .

ونظرا لأن هذه المرحلة تعد بمثابة مد لجسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين (٤)، فقد دأبت التشريعات الضريبية في مصر علي الاهتمام بها، في

(١) أنظر في ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثالثة ، العدد الثامن والعشرون ، أكتوبر ٢٠٠٣م . ص ٢٩ .

(٢) في هذه الذاتية تفصيلا ، أنظر : د. قدرى ناغولا عطية : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بدون دار نشر ، ١٩٦٠م .

(٣) أنظر في تأكيد ذلك: د. رمضان صديق : إنهاء المنازعة الضريبية ، مرجع سابق ، ص ١٣ .

(٤) أنظر في هذا المعنى : د. عبد الباسط وفا ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م . دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦/٢٠٠٧م ، ص ٨١٠ .

كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، منذ بداية تطبيقهما . كما اهتمت بتنظيمها في نطاق الضريبة علي العقارات المبنية.

وإذا تأملنا في تعامل الإدارة الضريبية في مصر مع قضية المنازعات الضريبية، خلال مرحلة نظرها أمامها، نجد أنها تعي حجمها الحقيقي، وتعمل جاهدة علي مقابله بكافة الآليات والوسائل القانونية المرسومة - وغير المرسومة أحيانا - من أجل تحقيق حسم سريع وناجز لهذه المنازعات، خلال هذه المرحلة، بغية إمداد الخزانة العامة بالإيرادات التي تسعفها في تغطية أوجه الإنفاق العام، التي تفرضها الموازنة العامة سنويا . ومع هذا، فإن الواقع يؤكد علي أن المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين ما تزال كثيرة بدرجة كبيرة، جعلت البعض يعتبرها - وبحق - " وصمة عار في جبين النظام الضريبي" المصري. (١)

ويستهدف هذا البحث وزن المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، وتقديرها في ضوء تنظيمها القائم، لبحث أوجه العوار التي تعترتها، والبحث في إمكانية تفعيل هذه المرحلة من مراحل نظر المنازعات الضريبية، بما يسمح لها بوضع تسوية عادلة وناجزة لهذه المنازعات، يغنينا عن استئناف نظرها مرة أخرى أمام المرحلة القضائية التالية لها، أو يخفف - علي الأقل - من أعدادها خلال هذه المرحلة القضائية.

ومما لا شك فيه أن النجاح في التوصل إلي تفعيل هذه المرحلة علي هذا النحو يحقق العديد من المزايا، مما يؤكد علي أهمية هذا البحث ؛ إذ أن هذا يساعد بقوة في حصول الخزانة العامة علي مستحقاتها لدي المكلفين في وقت ملائم، يتناسب مع أهمية الحصيلة الضريبية للموازنة العامة للدولة . ويحقق قاعدة من أهم قواعد الدستور الضريبي في نفس الوقت، وهي قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل . كما أنه يكفل استقرارا للمراكز القانونية للمكلفين في

(1) - L00K : <http://www.masrawy.com/news/2004//fullcoverage/incometax>

وقت قصير، وبغير تحمل تكاليف اللجوء إلى القضاء، وفضلا عن ذلك، فإنه يخفف عن القضاء عبئا ثقيلا، يتحملة الآن؛ بسبب كثرة المنازعات الضريبية التي ينظرها؛ علي أثر عجز المرحلة الإدارية - بتنظيمها الحالي في ضريبي الدخل والمبيعات - عن تسويتها، بما يغنيه عن التعرض لها. (١)

خطة البحث:

ونظرا لأن نظر المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية يتم تنظيمه علي درجتين، في كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، بخلاف الضريبة العقارية التي فضلت نظر منازعاتها أمام الإدارة الضريبية علي درجة واحدة. ونظرا أيضا لطبيعة دين الضريبة العامة، وحاجة الخزنة العامة إليه، وحيث أن المنازعات الضريبية كثيرة، بل ومتزايدة؛ كأثر مباشر لاستمرارية التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلفين - مع كثرتهم - خلال الفترات الضريبية المتعاقبة. (٢) لذا، فإننا نتعرض لتقدير المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، وبحث مدي إمكانية تفعيلها، من خلال هذا البحث، في فصلين :

الفصل الأول : نتعرض من خلاله لمدي الحاجة إلي تفعيل وتدعيم المرحلة الابتدائية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية (مرحلة التظلم الإداري) ومدي أهمية تعزيز دورها عند نظرها المنازعات الضريبية.

والفصل الثاني : نتناول من خلاله مدي أهمية إلغاء المرحلة الثانية لنظر المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية (مرحلة الاستئناف الإداري)

(١) أنظر في تأكيد ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد العشرون ، فبراير ٢٠٠٣ ،

(٢) سبق أن بينا أن الفترة الضريبية في ضريبة الدخل : سنة ميلادية ، وفي ضريبة المبيعات : شهر ميلادي. وهذا يعني أن الفرصة قائمة نشوء ثلاث عشرة منازعة ضريبية في السنة الواحدة بين المكلف الواحد ومصحة الضرائب نصرية ، إذا حدث خلاف بينهما علي كل فترة من هذه الفترات ، بخصوص ضريبة الدخل وضريبة المبيعات فحسب .

في كل من ضريبة المبيعات وضريبة الدخل، ومدى أهمية الاستفادة من قانون الضريبة العقارية، باعتباره قد استبعد مرحلة الاستئناف الإداري هذه من المرحلة الإدارية، أثناء نظر المنازعات الضريبية.

الفصل الأول

الحاجة إلى تعزيز فاعلية التظلم الإداري في المنازعات الضريبية

تمهيد:

تقوم جهة الإدارة - بصفة عامة - بمراجعة أعمالها من خلال عدة آليات تضعها لتضبط تصرفاتها، وتراعي توافقها مع القانون . سواء عن طريق وضع الضوابط الكافية لصدور قراراتها متفقة مع القانون والشرعية، ومرورها بأكثر من مرحلة، تكون كل منها رقبة علي سابقتها، وهذه هي الرقابة الذاتية التي تجريها جهة الإدارة ، من تلقاء نفسها، وهي بصدد بحث ومراجعة أعمالها والتفتيش عليها. (١) أو بناء علي تظلم يتقدم به صاحب المصلحة - عند النزاع - يوضح فيه الخطأ الذي وقعت فيه جهة الإدارة، وأسبابه. (٢)

وتعترف الإدارة الضريبية في مصر بأهمية مراجعة أعمالها بكلتي صورتين المتقدمتين.

غير أنه لكي يؤدي التظلم الإداري - عند النزاع - دوره في المجال الضريبي بكفاءة وفاعلية، وتكون له قيمته في تسوية المنازعات الضريبية، يقتضي الأمر التعرض لمدي قدرته - منفردا - علي تمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية. (في المبحث الأول) ومدى الحاجة إلي تعزيز

(١) د. محمد كامل ليلة: الرقابة علي أعمال الإدارة (الرقابة القضائية) ، دراسة مقارنة ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٠م ، ص ١٣٠.

(٢) المرجع السابق، ص ١٣١.

فاعليته، بما يسمح بتفعيل دور اللجان التي تنظر التظلمات، ومدى أهمية ذلك للمنازعة الضريبية، (في المبحث الثاني) . وإن كان يلزمنا التوطئة لذلك بمطلب تمهيدي، يلقي لنا الضوء على ماهية المنازعة الضريبية.

المطلب التمهيدي

ماهية المنازعة الضريبية

تعتبر المنازعة الضريبية - في العصر الحديث - عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيام الأولي بوظائفها التي يكفلها لها قانون الضريبة، أو أي قانون آخر . وهي تعد أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه - كما هو اعتقاده - أمام الجهة المنوط بها نظر هذه المنازعة. (١)

وتتعدد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية : فقد ترجع إلى مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ دستوري، أو إلى خطأ الإدارة الضريبية في تطبيق النصوص الضريبية على المكلفين (٢)، أو إلى تجاوز التفسير الضيق لهذه النصوص إلى تفسير واسع، يبتغي مد نطاق الضريبة إلى وعاء، يراه المكلفون خارج إطار الوعاء الحقيقي لها. (٣) غير أن أهم صور المنازعات الضريبية : هي تلك التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها " وتتعلق بحصر الممولين وربط الضرائب وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تختص بتطبيقه" (٤)

(١) أنظر: المرجع السابق، ص ١٨ .

(٢) راجع: د. محمود إبراهيم القلموني: المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨م. ص ٧٢ .

(٣) - أنظر: المرجع السابق، ص ١٣٥ .

(٤) أنظر: د. رمضان صديق: إنباء المنازعة الضريبية ٠٠٠ مرجع سابق، ص ٢٢ .

عناصر المنازعة الضريبية :

وفي ضوء ذلك، يمكن لنا تحديد ثلاثة عناصر في المنازعة، حتى تكون من المنازعات الضريبية :

العنصر الأول: أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها. وهذا أمر طبيعي، حيث تنتفي عن المنازعة صفة المنازعة الضريبية، فيما لو ابتعدت عن الإدارة الضريبية.

العنصر الثاني: أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية. والأعمال الضريبية لها مفهومان : مفهوم عام : ويتصل بكل فعل أو إجراء يكون لازماً لتطبيق قانون الضريبة، ومفهوم خاص : يتعلق بعمليات ربط وتحصيل الضريبة. وكفي اتصال المنازعة بأي مفهوم من هذين المفهومين حتى تعتبر من المنازعات الضريبية.

العنصر الثالث: أن يكون المرجع فيها هو قانون الضريبة.^(١) والواقع أن هناك منازعات تتعلق بتطبيق قانون الضريبة بصورة مباشرة، وهذه لا خلاف على أنها من المنازعات الضريبية. كما أن هناك منازعات أخرى تتعلق بقانون الضريبة، ولكن بصورة غير مباشرة : كالمنازعة في تكيف عقد الشركة، أو في رد غير المستحق... إلخ. وهذه اختلف الرأي بشأنها بين من يري أنها من المنازعات الضريبية^(٢)، وهو ما أيدته محكمة النقض.^(٣) ومن يذهب إلى اعتبارها منازعات غير ضريبية.^(٤)

(١) أنظر : نفس المرجع ، ص ٢٤٠ .

(٢) د. عبد الحكيم الرفاعي : الضرائب غير المباشرة ، القاهرة ، ص ١٨٥ .

(٣) أنظر علي سبيل المثال : النقض في الطعن رقم ٣٩ لسنة ٣٠ ق . ، جلسة ١٩٦٥/٤/٣٠ م . (مشار إليه في مؤلف د. رمضان صديق : إنباء المنازعة الضريبية ٠٠٠ مرجع سابق ، ص

(٤) المرجع السابق ، نفس الموضوع .

وفي اعتقادي أن المنازعة تعتبر ضريبية متى تعلقت بمادة ضريبية، ومن هنا نجد أنه يأتي علي قمة المنازعات الضريبية : الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين حول مقدار الضريبة المستحقة : إما بسبب عدم تقدم المكلفين بإقراراتهم عن الفترات الضريبية التي تتعلق بها الخلافات بينهم، أو علي أثر عدم تسليم الإدارة الضريبية بالضريبة التي يوردها المكلفون بإقراراتهم، أو بسبب عدم قبول المكلفين لقرارات لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها في قانون الضريبة علي العقارات المبنية .

فنظرا لأن طريقة الإقرار المباشر هي المتبعة في النظام الضريبي المصري، في كل من ضريبة الدخل، وضريبة المبيعات، وأن المكلف ملزم في كلتي هاتين الضريبتين بتقديم إقراره الضريبي، مبين به الضريبة المستحقة عليه وفق هذا الإقرار، عن الفترة الضريبية المقدم عنها وخلال المهلة القانونية المتاحة له لتنفيذ هذا الالتزام^(١)، فإننا نكون إزاء أحد فرضين، ونحن بصدد مراقبة هذا المكلف في تنفيذه لالتزامه :

الأول : أن يوفي المكلف بالتزامه، وتتأكد الإدارة الضريبية من أن الضريبة الواردة بالإقرار هي الضريبة المستحقة . وفي هذه الحالة لا تنشأ منازعة بينهما .

(١) مهلة تقديم الإقرار الضريبي في ضريبة الدخل تنتهي بنهاية شهر مارس التالي للفترة الضريبية ، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وبنهاية شهر أبريل بالنسبة للأشخاص الاعتباريين . أما في ضريبة المبيعات فإنها إما أن تكون شهرين ميلاديين ، وهذا هو الأصل فيها ، أو شهرا ميلاديا ، بالنسبة لسلع الجداول ، أو ستة وأربعين يوما ، بالنسبة لإقرار شهر أبريل ، لاعتبارات تتعلق بقرب نهاية السنة المالية ، أو تكون الشهر نفي تحدث فيه واقعة الاستيراد الموسمي بشروط معينة (راجع في تفاصيل ذلك : د . إبراهيم عبد عزيز النجار ، موسوعة ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ، ص ٦٠٤ وما بعدها .

والثاني : ألا يوفي المكلف بالتزامه، أو أن تتأكد الإدارة الضريبية من وجود ضريبة مستحقة لها، تجاوز الضريبة التي أقر عنها المكلف بإقراره، وهنا تكمن المنازعة الضريبية في أهم صورها، وأكثرها شيوعاً .

ونظراً لأن الضريبة العقارية تستحق على المكلفين من واقع قرارات لجان الحصر والتقدير، فإن صدور قرارات هذه اللجان في إطار توقعات المكلفين والإدارة الضريبية يمنع من قيام النزاع بشأنها. أما عند صدورها متجاوزة لهذه التوقعات أو تلك، فإن هذا يؤدي إلى منازعة المكلفين أو الإدارة الضريبية - بحسب الأحوال - وهنا تنشأ المنازعة الضريبية كذلك.

كما تعتبر المنازعة ضريبية أيضاً متى كان قانون الضريبة هو المرجع فيها، حتى ولو شاركه في ذلك قانون آخر، مثل قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥م علي سبيل المثال (٢).

وعلى أية حال، فإنه إذا ما نشبت المنازعة الضريبية على هذا النحو، ومثلت أمام الإدارة الضريبية من خلال تظلمات المكلفين، فهنا يثور التساؤل عن مدى

(١) - أنظر في تأييد ذلك : نجر المرجع ، ص ٢٦ - ٢٧ .

- وانظر أيضاً ، بخصوص المنازعات الضريبية في التشريعات المقارنة :

- Ernst & Young : International VAT , A guide to practice and procedures in 21 Countries Ernst & Young International, London , 1991.pp. 42 , 59 - 60 , 74 , 92 , 106 , 125 , 142 , 252 , 261 , 323 , 351 & 377.
- William Lovell : Understanding VAT , Pitman Publishing , London , WC2E9 An , 1990 .pp.140 - 144.
- Encyclopedia of VALUE added Tax : British Tax library , Sweet & Maxwell , VOLUME 3.
- David Lee : VAT , A practical Handbook , 2end. Edition, H ODDER & Stoughton , London , 1992 .
- Edmund Tirbutt : VAT and the small business , Biddles Limited , Guilford , Great Britain , 1990 .
- John N Brown & Suzanne Chadwick : A guide to VAT in the UK , Ernst & Young , London , 1990 .
- John Brooks & Andrew Coop : How to live with VAT . Mc Graw - Hill Book Company (UK) Ltd. , Great Britain , 1989 .

قدرة التظلم الإداري علي تمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية؟
ونتعرض للإجابة علي هذا التساؤل من خلال المبحث التالي:

المبحث الأول

مدي قدرة التظلم الإداري علي تمثيل المرحلة الإدارية

لنظر المنازعات الضريبية

تمهيد :

إن التظلم من قرار الإدارة الضريبية سواء بخصوص ربط وتقدير الضريبة، أو بخصوص أي قرار آخر، يعد مرحلة ملائمة، تجعل تصرفاتها تعرض عليها مرة أخرى، بعد سبق مراقبتها بنفسها، عبر المراحل المختلفة لإصدار قراراتها في هذا المجال أو ذلك، بدءاً من إعدادها، ثم مراجعتها، فالتفتيش عليها من الجهات الرقابية، داخل الإدارة الضريبية نفسها، ويمثل التظلم، في نفس الوقت، مرحلة كافية لإنهاء المنازعة الضريبية داخل الإدارة الضريبية، خاصة وأن المجتمعات الضريبية بمختلف ثقافات تدرج أهمية التظلم الإداري في المجال الضريبي (مطلب أول) .

كما أن التظلم الإداري في المجتمع الضريبي المصري تحوطه العديد من الضمانات الكافية لأداء دوره، بالكفاءة والفاعلية الملائمتين لطبيعة هذه المرحلة (مطلب ثان)

المطلب الأول

إدراك المجتمعات الضريبية لأهمية التظلم الإداري

ماهية التظلم :

استقر الرأي لدي فقهاء القانون العام علي أن التظلم الإداري من الناحية الشكلية هو " التظلم الموجه إلي جهة الإدارة العاملة - والمختصة - دون

غيرها من الجهات لتفصل في موضوع التظلم بصفتها هذه، وذلك بإصدارها قرارا إداريا، [وأنه] يقتضي من الناحية المادية وجود نزاع مع جهة الإدارة سابق علي تقديم التظلم، ويتصل بعمل قانوني صادر عن الإدارة" (١).

ويعد التظلم في المجال الضريبي من الآليات الهامة، التي تسمح بها معظم التشريعات الضريبية سواء في مصر، أو في غيرها من البلدان؛ لتمكين المكلفين من تجنب مكابدة مشاق اللجوء إلى القضاء، أو أية آلية قانونية أخرى. - مثل التحكيم - من جهة، وإفساح الفرصة أمام الإدارة الضريبية - في نفس الوقت - من جهة أخرى، لكي تزن تصرفاتها بميزان الشرعية، وتراجع موقفها بنفسها؛ للتأكد من مطابقته للتشريعات الضريبية. (٢)

فما الشك فيه أن صدور قرار من الإدارة الضريبية علي نحو يخالف إقرارات المكلفين لا يعني بالضرورة أنها تقصد ذلك (١)؛ لأن غايتها دوما هي التطبيق الأمين لنصوص القانون، والوقوف علي الوعاء الحقيقي للضريبة، ومن ثم تحصيل القيمة الحقيقية للضريبة دون وكس أو شطط، أو هكذا يجب أن تكون غاية الإدارة الضريبية علي الدوام.

أنواع التظلم :

وينقسم التظلم الإداري بحسب الجهة التي تنظره إلي نوعين هما :

(١) أنظر في تفاصيل ذلك : د. فهد بن محمد عبد العزيز الدغيثر : رقابة القضاء علي قرارات الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ١٠٩.

(٢) راجع : د. محمد إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة علي المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨م، ص ١٨٦.

- د. سالم الشوابكة : قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، بحث منشور في مجلد النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثالث، السنة الرابعة والعشرون، سبتمبر ٢٠٠٠م، ص ١٥ وما بعدها.

(٣) د. زكريا محمد بيومي : ضريبة المبيعات، الجزء الأول، بدون سنة طبع، أو دار نشر، ص

(١) - التظلم الولائي، أو التظلم بطريق الالتماس : Gracieux Recours
ويتقدم به المتظلم إلى مصدر القرار المتظلم منه .

(٢) - التظلم الرئاسي (أو الرئيسي) : Recours Hierarchique ، وينظره
الرئيس الإداري لمصدر القرار المتظلم منه .^(٢)

كما ينقسم التظلم، من حيث مدى وجوب اللجوء إليه من عدمه، قبل
اللجوء إلى الآليات القانونية الأخرى، إلى نوعين أيضا هما :

(١) - التظلم الوجوبي : الذي يتعذر تخطيه قبل الاستفادة من هذه الآليات
القانونية الأخرى .

(٢) - التظلم الجوازي : الذي يملك صاحب المصلحة الحق في الاستفادة منه
أو طرحه، قبل سلوك أي طريق آخر يرسمه القانون، دون أن تملك أية جهة
إلزامه به .^(٣)

والأصل في التظلم الإداري بصفة عامة أنه جوازي، ما لم ينص التشريع
ذي الصلة على وجوبه لاعتبارات خاصة .^(١) وتدرك مختلف التشريعات
الضريبية أهمية التظلم الإداري - بمفهومه السابق - كما تدرك قدرته على
تقديم حلول للمنازعات الضريبية تستطيع - إن لقيت قبول المكلفين - أن
تحسم هذه المنازعات في مهدها، وتقي كلا من الإدارة الضريبية والمكلفين
عناء الوقت والجهد والتكلفة التي يتسبب فيها عدم وجود هذه الآلية الهامة،
أو يؤدي إليها عدم نجاح هذه الآلية في تحقيق المراد منها .

ولذلك فإنه اقتناعا منها بأهمية التظلم الإداري للمجتمع الضريبي
المصري، تحرص مختلف التشريعات الضريبية المعاصرة في مصر على

(١) نظر : د . محمد إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية ٠٠٠، مرجع سابق ، ص ١٨٦ .

(٢) نظر : د . محمد مرغني خيري : القضاء الإداري ومجلس الدولة . الجزء الأول ، قضاء مجلس

الدولة ، ١٩٨٩م ، ص ٣٢٠ . وما بعدها .

(٣) نرجع السابق ، نفس الموضوع .

تنظيمه، وتتفق فيما بينها على جعله جوازيًا للمكلفين، يمكن لهم اللجوء إليه، أو تركه حسب مصلحتهم سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات.

أما بخصوص الضريبة العقارية، فإنها وإن أجازت للمكلفين والإدارة الضريبية معًا التظلم من تقديرات لجان الحصر والتقدير، إلا أنها رسمت لذلك طريقًا مختلفًا، لأن اللجنة التي كلفها القانون بنظر التظلمات في إطار الضريبة العقارية هي لجنة إدارية مستقلة. ويصعب النظر إلى التظلم المقدم لها على أنه تظلم إداري ولائي (لأنها مختلفة عن لجان الحصر والتقدير) أو رئاسي (لأنها ليست في مقام الرئيس الإداري للجان الحصر والتقدير)، ومن ثم فهي لجنة إدارية من طبيعة خاصة، وتتفرد وحدها بنظر النزاع خلال المرحلة الإدارية لنظره. لذا نرجى التعرض لها في الفصل الثاني من هذا البحث.

التظلم في نطاق ضريبة الدخل:

وفي نطاق ضريبة الدخل، تنص المادة (١١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.^(١) على أنه: " في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلمه. فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة، يصبح الربط نهائيًا "

وتنص المادة ١١٨ من ذات القانون على أنه: " للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلام الإيراد

(١) نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية بالعدد ٢٣ (تابع) في التاسع من يونيو ٢٠٠٥ م. وتم تطبيقه اعتبارًا من اليوم التالي لتاريخ نشره. ويعد هذا القانون أول تشريع ضريبي يأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل في مصر بصورة كاملة، بعد أن بدأت أولى خطوات هذا الاتجاه بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م.، تنفيذًا لتوصية مجلس الشعب بجلسته المنعقدة في الثامن عشر من أغسطس سنة ١٩٧٨ م. ومن الجدير بالذكر أن خطوة أخرى في ذات الاتجاه سبقت تطبيق القانون الحالي، وذلك بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ م. (راجع في ذلك: المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.، مشار إليها في مؤلف أ. هشام علي توحيد، المستحدث في أحكام التهريب الضريبي في الضريبة الموحدة على الدخل والضريبة على المبيعات، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥ م. ص ٦٢٥ - ٦٢٨).

الخاضع للضريبة أن يعترض علي ما تم خصمه من ضرائب بطلب إلي الجهة التي قامت بالخصم ٠٠٠، وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له أن يتقدم بالطلب إلي مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال".

التظلم في نطاق ضريبة المبيعات:

أما في نطاق ضريبة المبيعات، فتنص المادة ١٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١م، طبقاً لآخر تعديلاته^(١)، علي أنه: " للمصلحة تعديل الإقرار ٠٠٠ وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم الإخطار. فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يوماً ٠٠٠" وتتفق مصر في هذا الصدد مع بعض التشريعات المقارنة، وتختلف مع بعضها الآخر:

- ففي المملكة المتحدة، كما هو الحال في مصر، نجد أن المكلفين غير مجبرين علي سلوك طريق التظلم الإداري قبل اللجوء إلي القضاء. إذ أن من

(١) تم نشر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. بالجريدة الرسمية بالعدد ١٨ (تابع أ) في الثاني من مايو

سنة ١٩٩١م، وعمل به اعتباراً من اليوم التالي لنشره.

كما أن هذا القانون تم تعديله حتي الآن عدة مرات بالقوانين أرقام: ٩١ لسنة ١٩٩٦م. في ٣٠ / ٦ / ١٩٩٦م، ٢ لسنة ١٩٩٧م، في ٢٨ / ١ / ١٩٩٧م، و١٦٣ لسنة ١٩٩٨م، في ١٤ / ٦ / ١٩٩٨م، و١٧ لسنة ٢٠٠١م، ٢٤ / ٥ / ٢٠٠١م، وهذا القانون الأخير هو الذي نص علي سريان أحكام ضريبة المبيعات علي مرحلتي الاتجار - الجملة والتجزئة - اعتباراً من أول يوليو ٢٠٠١م، والقانون التفسيري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢م، في ٢٠ / ٤ / ٢٠٠٢م، و١٠٦٤ لسنة ٢٠٠٢م، في ٢٣ / ٧ / ٢٠٠٢م، و٨٩ لسنة ٢٠٠٤م، في ٢٢ / ٥ / ٢٠٠٤م، وأخيراً بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م، وبدئ العمل به اعتباراً من أول أبريل سنة ٢٠٠٥م (راجع في تفاصيل ذلك: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، الضريبة العامة علي المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته ولائحته التنفيذية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع، ص ٢٨ - ٤١)

وقد حرصت جميع هذه التعديلات علي الإبقاء علي حق المكلف في التظلم من تقدير الإدارة الضريبية بخصوص الضريبة المستحقة عليه، وعلي جعل هذا الحق جوازياً له، علي النحو المبين بالمتن.

حقهم أن يتظلموا إلى الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطارهم بالضريبة المستحقة على النماذج القانونية، ولهم في خلال نفس هذا الأجل اللجوء إلى لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، تسمى في نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة VAT على سبيل المثال Tribunal VAT، ولا يحركهم في تقدمهم بتظلماتهم هذه سوى مصالحهم .

ولهم أن يتظلموا من جميع القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية في هذه المرحلة . أما المراحل اللاحقة لنظر المنازعة الضريبية، فلا يجوز للمكلفين الطعن خلالها سوى في أربعة موضوعات فقط، جاءت على سبيل الحصر، منها تقديرات الإدارة الضريبية بخصوص الضريبة المستحقة بطبيعة الحال . (١)

- أما في فرنسا، فالوضع مختلف، إذ لا يفتح ميعاد الطعن أمام القضاء الفرنسي، في قرار الإدارة الضريبية الصادر بربط الضريبة وتحصيلها سواء في نطاق الضرائب المباشرة، أو في نطاق الضرائب غير المباشرة إلا بعد ولوج طريق التظلم الإداري، وانتظار الفصل فيه من الإدارة الضريبية، خلال

(1) Look : - Encyclopedia of VALUE added Tax : British Tax library , Sweet & Maxwell , VOLUME 3.p. 6015 .

- William Lovell : Understanding VAT , Pitman Publishing , London , WC2E9 An , 1990 . p. 144 .

- Edmund Tirbutt : VAT and the small business , Biddles Limited , Guilford , Great Britain , 1990 . pp. 72 - 73

- وللمزيد من التفاصيل حول تشكيل هذه اللجنة ، ومدة الطعن أمامها ، والموضوعات التي يتم الطعن فيها ، وشروط قبول التظلم ، أنظر :

- David Lee : VAT , A practical Handbook , 2end. Edition, HODDER & Stoughton , London , 1992 .pp. 120 - 125 .

- John N Brown & Suzanne Chadwick : A guide to VAT in the UK , Ernst & Young , London , 1990 .pp. 35 etc .

- John Brooks & Andrew Coop : How to live with VAT , Mc Graw - Hill Book Compansy (UK) Ltd. , Great Britain . 1989 .pp. 110 - 117 .

- Liam Ebrill , Michael Keen , Jean - Paul Bodin & Victoria Summers : The Modern VAT , International Monetary Fund , Washington , D. C. 2043 . U.S.A. , 2001 .pp. 176 etc .

مدة معينة، لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ تقديمه. (١) فإذا تم قبول التظلم، ينتهي النزاع. أما عند الرفض، فيكون للمكلف الطعن عليه أمام محاكم مجلس الدولة. (٢) وهذا التوجه حديث نسبياً، ويرجع تاريخه إلى سنة ١٩٦٣م. تاريخ صدور القانون رقم ١٣١٦ لسنة ١٩٦٣م، وقد كان التظلم الإداري في المجال الضريبي هناك جوازياً أيضاً قبل ذلك التاريخ. (٣)

وفي ألمانيا: يجب على المكلف الذي يريد منازعة الإدارة الضريبية في تقديراتها، بخصوص الضريبة المستحقة، أن يتقدم بتظلمه من هذا التقدير إلى لجنة التظلمات، وله أن يطعن على قرار اللجنة أمام القضاء خلال شهرين من تاريخ صدوره. غير أنه لا يترتب على الطعن وقف تنفيذ القرار الصادر من لجنة التظلمات بصفة تلقائية؛ حيث أن مجرد صدور هذا القرار يوجب تنفيذه، إلا إذا طلب المكلف من المحكمة المختصة إعفائه من التنفيذ، وقامت المحكمة بإجابته إلى طلبه، وهي تفعل ذلك عندما يثبت لها جدية الطلب، وعدم قدرة المكلف على الوفاء. فإذا لجأ المكلف إلى القضاء مباشرة دون ولوج طريق التظلم، ولم تعترض الإدارة الضريبية على ذلك، خلال شهرين من تاريخ رفع الدعوى، تقبل دعواه. كما تقبل دعواه المباشرة - التي لا يسبقها تظلم المكلف - أمام القضاء أيضاً، إذا امتنعت الإدارة الضريبية عن إصدار قرارها بربط الضريبة، أو غفلت عن ذلك. (٤)

(1) Regardez : C.David , O.Fouquet , B.Plagnet ,P.F.Racine : Les grands arrest de la jurisprudence fiscale . 4e edition , Dalloze 2003 , pp. 977 et suiv.

- وانظر أيضاً : د. يحيى مصطفى المبشر : المنازعات الضريبية في القانون اللبناني ، (الدعوى الضريبية) بيروت ، ١٩٩٤م. ص ١٦١ .

(2) Look : Ernst & Young : International VAT , A guide to practice and procedures in 21 Countries Ernst & Young International , London , 1991.p.74 .

(١) راجع : د. محمد عبد الرؤوف : المنازعة الضريبية في التشريع المصري والمقارن ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨م. ، ص ٤٩٩ - ٥٠٣ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٥٩٨ .

وفي لبنان : نجد أن التظلم الإداري وجوبي، ويعد شرطاً لازماً لقبول الدعوي في المنازعة الضريبية بعد ذلك، ويتم نظره أمام الدائرة المالية التي تصدر القرارات المتظلم منها. (١)

وتتبنى اليونان موقفاً تجدر الإشادة به، حيث يجوز للمكلفين هناك التظلم من تقدير الإدارة الضريبية خلال عشرين يوماً من تاريخ إخطارهم بالضريبة المستحقة، على النموذج المعد لهذا الغرض. غير أنهم يلتزمون بسداد ٣٠ % من قيمتها، حتى تقبل تظلماتهم. (٢) فإذا أتت نتيجة بحث التظلمات لغير صالحهم، فيجوز لهم رفع الأمر إلى القضاء. وإذا صدر حكم محكمة أول درجة لغير صالحهم، فلا يكون لهم الحق في استئنافه، إلا إذا تم سداد كامل الضريبة المقضي بها (٣)

وبمقارنة ذلك مع الوضع في مصر، نجد أنه لا يشترط لقبول التظلم من المكلف - في نطاق ضريبة الدخل - أن يكون قد سبق له سداد الضريبة المستحقة سواء طبقاً لإقراره، أو طبقاً لتقدير الإدارة الضريبية. أما في ضريبة المبيعات، فيكفي أن يكون المكلف قد سدد الضريبة الواردة بإقراره، حتى يقبل تظلمه.

ونري أن هذا الذي تطبقه كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات غير كاف لتفعيل مرحلة التظلم الإداري، ذلك أن الإقرار قد لا يتضمن ضريبة علي الإطلاق، وبناء على ذلك يكون من المفيد إلزام المكلف بدفع نسبة ما من الضريبة المقدرة عليه طبقاً لنموذج ربط الضريبة. ويمكن تقدير هذه النسبة

(٣) راجع: د. يحيى مصطفى المبشر : المنازعات الضريبية في القانون اللبناني ، ، مرجع سابق ، ص ٢٦١ ، ٢٧٢ ، ٢٧٣ .

(١) راجع : د. محمد عبد الرؤوف : المنازعة الضريبية في التشريع المصري والمقارن ، ، مرجع سابق ، ص ٦١٥ .

(2) Look: Ernst & Young : International VAT . A guide to practice and procedures in 21 Countries ... op . cit . p.106 .

بربع الضريبة المقدرة عليه مثلا، في كل من ضريبي الدخل والمبيعات علي السواء . فمثل هذه المعالجة تشعر المكلفين بجديسة مرحلة التنظيم الإداري، وتساعد الدولة علي تحصيل مستحقاتها . ولا تحرم المكلفين - في نفس الوقت - من الحصول علي حقوقهم كاملة، بالإضافة إلي العوائد القانونية المستحقة عليها، حال قبول تظلماتهم أمام المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية . أو عندما يقضي لهم بها عن طريق القضاء .

- غير أنه يصعب إلزام المكلف بسداد كامل الضريبة المقدرة عليه عند القضاء برفض دعواه أمام محكمة أول درجة، علي النحو الذي تطبقه اليونان ؛ نظرا لأن الأحكام القابلة للتنفيذ في مصر هي الأحكام النهائية المذيلة بالصيغة التنفيذية، ولا يكتسب الحكم هذه الصفة في إطار القضاء العادي المختص بنظر منازعات ضريبي الدخل والمبيعات، الا إذا كان صادرا من محكمة الاستئناف، أو كان من المتعذر استئنافه سواء لفوات مواعيد الاستئناف دون حصوله، أو لصدور الحكم غير قابل للاستئناف . (١)

ولا تعرف مصر الآن فكرة التنظيم الولائي في المجال الضريبي، ذلك أن الجهة التي يقدم لها التظلم هي دوما الجهة الرئاسية لمصدر القرار المتظلم منه . حيث يتقدم المكلف بتظلمه إلي رئيس المأمورية التنفيذية المختصة في نطاق تطبيق ضريبة الدخل، أو إلي الرئيس الإداري الأعلى، في نطاق تطبيق ضريبة المبيعات . وتنتظره لجنة التظلمات المختصة . وهذه اللجنة لم تعد تضم إلي عضويتها الأمور الفاحص المنوط به تقدير الضريبة المتظلم منها، سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات، كما كان الحال من قبل .

(١) - للمزيد من التفاصيل ، راجع : د. وجدي راجب ، شرح قانون المرافعات ، بدون دار نشر . ١٩٨٧م . ص ٤٨ وما بعدها . ومن المعلوم أن الحكم يكون نهائيا كذلك ، إذا كان صادرا من محاكم مجلس الدولة ، وقد أصبحت الآن غير مختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل أو ضريبة المبيعات ، وان كان قانون ضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م . قد منحها هذا الاختصاص بنظر منازعاته .

وعلى العكس من ذلك، فإنه يمكن التظلم للمأمور الفاحص من تقديره في المملكة المتحدة، حيث يقدم التظلم له خلال ثلاثين يوما من إخطاره المكلف بربط الضريبة على النموذج المحدد قانونا : Notice of Assessment غير أن المكلف يلتزم في هذه الحالة بدفع الضريبة الواردة بهذا الإخطار، حتى يقبل تظلمه. (١) وتصعب المطالبة بتطبيق هذا الطموح في مصر؛ بالنظر إلى الغلو في تقدير الضريبة من الإدارة الضريبية، وضعف متوسط دخل الفرد بها.

التطور التاريخي للتظلم في المجال الضريبي:

والواقع أن إدراك أهمية التظلم الإداري في المجال الضريبي من الأمور الراسخة لدى المجتمعات الضريبية، منذ زمن بعيد، سواء في المجتمع الضريبي المصري، أو في غيره من المجتمعات الضريبية الأخرى :

- ففي مصر: يرجع تاريخ السماح للمكلفين بالتظلم الإداري إلى الأمر العالي الصادر في ١٣/٣/١٨٨٤م. الذي أنشأ مجالس للمراجعة، ناط بها نظر التظلمات التي يقدمها ممولو ضريبة المباني، طعنا على القرارات الصادرة عن لجان التقدير، بتقدير الإجراءات للعقارات المتخذة أساسا لربط الضريبة.

وكان تشكيل هذه المجالس يضم مصريين وأجانب - جنبا إلى جنب - إلى أن تم إلغاء الامتيازات الأجنبية بموجب معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧م. فاقصر تشكيل هذه اللجان على المصريين وحدهم. غير أن القرارات الصادرة عن هذه المجالس كانت محصنة ضد أية رقابة إدارية أو قضائية حتى سنة ١٩٣٥م، حيث أمكن تنظيم لجنة إدارية إستئنافية لنظر الطعون في القرارات الصادرة عن لجان التقدير. كما أمكن السماح بالطعن على بعض القرارات الصادرة عنها أمام القضاء، وذلك بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥م. (٢)

(1) - Ernst & Young : International VAT , OP , CIT . P . 106

(٢) - راجع : د. محمد عبد الرؤوف : المنزعة الضريبية ، مرجع سابق ، ص ٤٩٢ - ٤٩٣

وبصدور القانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ م. أصبح من حق المكلفين الطعن علي القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية، بخصوص التقديرات التي تجريها، في نطاق تطبيق ضريبة الأيلولة علي قيمة التركة، وذلك خلال شهر من تاريخ إعلانه بهذا التقدير، بموجب تظلم يتقدم به إلي المأمورية التنفيذية المختصة. مع إقرار أحقيته في الطعن علي القرار الصادر في هذا التظلم، أمام لجان الطعن. (١)

- أما في فرنسا : فيرجع تاريخ السماح للمكلفين بالتظلم في المجال الضريبي إلي سنة ١٧٩٨ م. حيث صدر قانون فريمير (Frimaire) في الثاني عشر من ديسمبر من ذلك العام، وسمح - ولأول مرة - بالتظلم الإداري في المجال الضريبي، وإن قصر نطاق تطبيقه في أول الأمر علي ضريبة التسجيل، ثم امتد هذا النطاق بعد ذلك ليشمل كل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة علي السواء، وذلك اعتباراً من أول أبريل سنة ١٩٦٤ م. بموجب القانون رقم ١٣١٦ لسنة ١٩٦٣ م.، وهو القانون الذي جعل التظلم إجبارياً قبل اللجوء إلي القضاء كما سبق الذكر. (٢)

- وفي المملكة المتحدة : يتم التأكيد أيضا علي أهمية التظلم الإداري في المجال الضريبي منذ زمن بعيد، إذ يعود تنظيمها له إلي سنة ١٨٠٣ م. حيث بدئ منذ ذلك التاريخ في إنشاء لجان عامة لنظر التظلمات هي لجان التفويض العامة : The General Commissioners يتم تشكيلها بقرار من وزير العدل في كلا من إنجلترا وويلز. ويقرر من السلطات المحلية في اسكتلندا، من أشخاص لا يشترط فيهم تأهيل علمي معين، ولا يتقاضون مقابلاً من الإدارة الضريبية نظير أداءهم لعملهم في نظر التظلمات التي يرفعها المكلفون

(١) - المرجع السابق ، ص ٥٠٢ .

(٢) - انظر : نفس المرجع ، ص ٩٦؛ ومابعدهما .

- وللمزيد من التفاصيل ، أنظر :

- C.David , O.Fouquet , B.Plagnet ,P.F.Racine : Les grands arrest de la jurisprudence fiscale , 4e edition , Dalloze 2003 , pp. 977 et souv.

طعنا علي تقديرات الإدارة الضريبية . ثم أعقب ذلك إنشاء لجان أخري هي هيئات التفويض الخاصة : THE Special Commissioners تتشكل من أفراد ينتمون إلي الإدارة الضريبية بقرارات تصدر من السلطات المحلية، ويمتد نطاقها ليشمل معظم المنازعات الضريبية^(١)، في جميع أرجاء المملكة المتحدة.

ولا يعني رفع الأمر إلي هيئات التفويض العامة أو الخاصة في المملكة المتحدة سلب حق المكلف، أو الإدارة الضريبية في الاتفاق فيما بينهما بخصوص المنازعة الضريبية، في نطاق الضرائب المباشرة، إذ يجوز اتفاقهما دوما، طالما كانت المنازعة منظورة أمام هذه الهيئة أو تلك، ولم يصدر بشأنها قرار ما، وحينئذ يكون اتفاقهما حجة عليهما معا .^(٢)

ولا يختلف الأمر في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة - وهي أهم الضرائب غير المباشرة هناك- إذ يجوز للمكلف أن يتظلم من تقديرات الإدارة الضريبية إلي لجان خاصة تسمى : Tribunal VAT كما سبق الذكر، وذلك خلال مهلة قوامها ثلاثين يوما من إخطاره بالضريبة المستحقة، علي النموذج المعد لذلك، ويمكن له أن يتفق مع الإدارة الضريبية خلال هذه المهلة علي تعديل قيمة الضريبة المستحقة، ما لم يصدر قرار من اللجنة خلال هذه المهلة، حيث يكون هذا القرار مانعا من أي اتفاق بعد ذلك .^(٣)

(١) - توجد بعض المنازعات الخاصة المنصوص عليها في التشريع البريطاني تخرج عن إطار التنظيم العام للتظلمات ، وتتعلق بالضريبة علي الإيرادات المرتبة لمدي الحياة ، والضريبة علي إيرادات الفوائد ، ويتضمنها الجدول رقم (ج) المرافق للقانون (Schedule C) (وللمزيد من التفاصيل ، انظر : د. محمد عبد الرؤوف : المنازعة الضريبية ، ص ٦١٣ - ٦١٤)

(٢) - المرجع السابق ، ص ٦١٥ .

(٣) - انظر في التفاصيل :

- John Brooks & Andrew Coop : How to live... , OP. CIT.pp. 110 - 117

وما يحدث في مصر وفرنسا والمملكة المتحدة يحدث في الكثير من دول العالم الأخرى، المتقدمة والنامية علي السواء ؛ إذ تحرص مختلف الدول علي تنظيم وسيلة أو أخرى، تسمح للمكلفين بالتظلم من تقدير الإدارة الضريبية، وترسم لهم الطريق المناسب لتسوية المنازعة الضريبية أمامها - في مهدها - طبقاً لظروف كل دولة. (١)

وإذا كانت التشريعات الضريبية في مصر حريصة علي تنظيم مرحلة التظلم الإداري علي هذا النحو، فهل معني هذا أنها وفرت من الضمانات ما يكفل لمرحلة التظلم الإداري أداء دورها في تسوية عادلة وناجزة للمنازعة الضريبية في هذه المرحلة ؟ هذا هو موضع دراسة المطلب التالي :

المطلب الثاني

توافر الضمانات الكافية لفاعلية التظلم الإداري في المجال الضريبي

تحرص السلطات الضريبية في مصر علي إحاطة التظلم الإداري بعدة ضمانات، تكفل لها أداء دورها بفاعلية، عند نظر المنازعات الضريبية، كأثر مباشر لاقتناعها بأهمية هذه المرحلة في حسم تلك المنازعات علي النحو السابق . وتجد سبيلها لتحقيق هذه الغاية في وسيلتين أساسيتين : الوسيلة الأولى : الاهتمام بتوفير عنصرَي الكفاءة والحيادية في اللجان التي تنظر هذه التظلمات . والوسيلة الثانية : إحاطة لجان التظلمات بمجموعة من الضمانات الإجرائية، التي تساعد علي أداء دورها بحيادية وفاعلية .

- Liam Ebrill , Michael Keen , Jean - Paul Bodin & Victoria Summers : The Modern VAT , International Monetary Fund ... , OP. CIT .pp . 176

(١) - أنظر في تأكيد ذلك :

- Ernst & Young : International VAT , ...,op. , cit. pp.125 for IRLAND , 158 for Luxemburg , 323 for SWEED, 351 for Turkey ...etc.

الوسيلة الأولى : كفاءة وحيادية لجان التظلمات: وفيما يتعلق بهذه الوسيلة، فإن كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات تحرصان علي تحري توافر عنصري الكفاءة والحيادية في تشكيل لجان التظلمات، وإن اختلف منهج كل منهما في ذلك، عند تنظيم تلك اللجان :

(١) إذ يحرص تشريع ضريبة الدخل بنفسه، ولأول مرة ، علي بيان الجهة المنوط بها نظر التظلم الإداري، من خلال نصه في المادة ١١٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. علي أن : "٠٠٠ تقوم الأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية " مع تفويضه اللائحة التنفيذية له، في تنظيم قواعد تشكيل اللجان الداخلية . وتسد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الحق في تشكيل هذه اللجان لرئيس الإدارة الضريبية، أو من يفوضه، مع إلزامه بأن تكون رئاستها لأحد العاملين من درجة مدير عام علي الأقل، بالإضافة إلي عضوية اثنين من العاملين بها أيضا(١).

والواقع أنه رغم تأخر الإشارة في التشريعات الضريبية المتوالية التي نظمت ضريبة الدخل إلي اللجان المختصة بنظر التظلمات حتي صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، إلا أن الإدارة الضريبية كانت حريصة دائما علي تحري عنصري الحيطة والكفاءة في تشكيل هذه اللجان . كما أنها شغلت بالها بصفة مستمرة بإصدار التعليمات، والقرارات الإدارية التي تبين كيفية تشكيلها، بما يضمن لها توافر هذين العنصري :

- فمذ تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى عام ١٩٦٣م. كان يتم تشكيل اللجان التي تنظر تظلمات المكلفين في نطاق ضريبة الدخل بناء علي تعليمات تصدر عن الإدارة الضريبية . وفي ذلك العام (١٩٦٣م)، صدر قرار وزير المالية رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣، وبين كيفية تشكيل هذه اللجان، ثم عدل بعد ذلك بقرار وزير المالية رقم ٤٨ لسنة ١٩٦٤م.

(١) - راجع : المادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

- واعتبارا من سنة ١٩٨٣م، بدأ العمل يجري علي تشكيل هذه اللجان من الأمور الفاحص والمراجع بصفة أساسية، مع إضافة مدير عام الفحص إليهما في بعض الأحيان، ورئيس المأمورية المختصة في البعض الآخر منها، حسب قيمة الوعاء المتنازع عليه، بحيث أنه :

أ- إذا كان الوعاء المتنازع عليه لا يزيد علي ثلاثة آلاف جنيه من واقع الفحص، كان قرار اللجنة في غير حاجة إلي تصديق من مدير عام الفحص، أو رئيس المأمورية .

ب- وإذا كان الوعاء المتنازع عليه يتراوح من ثلاثة آلاف جنيه إلي ثمانية آلاف جنيه من واقع الفحص، كان من الواجب اعتماد قرار اللجنة من مدير عام الفحص المختص .

ج- وعندما كان الوعاء المتنازع عليه يزيد علي ثمانية آلاف جنيه من واقع الفحص، فقد كان من اللازم اعتماد قرار لجنة التظلمات من رئيس المأمورية التنفيذية المختص (١) وكان التنظيم يسري بهذه الكيفية بالنسبة لضريبة التركات، وضريبة الدمغة أيضا . وإن اختلفت القيمة المتنازع عليها، والتي كان يترتب عليها الاختلاف في تشكيل لجان التظلمات في كلتا هاتين الضريبتين (٢).

أما التبعية الإدارية لتلك اللجان، فكانت تنعقد لرئيس المأمورية التنفيذية المختص، مما دفع البعض إلي الإشارة إلي هذه اللجان، في ذلك الوقت علي

(١) - أنظر : أ. سمير سعد مرقص ، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية ، بحث منشور في مجلة التشريع المالي والضريبي ، السنة الحادية والأربعون ، العدد ٢٧٧ ، يناير - فبراير ١٩٩٢ ، ص ١٤ ، ص ٣٨ - ٣٩ . وانظر أيضا : التعليمات التنفيذية رقم ١ لسنة ١٩٨٢ ، الصادرة عن مصلحة الضرائب في ١٧/٣/١٩٨٢م .

(٢) - راجع : المرجع السابق ، ص ٣٨ - ٣٩ .

أنها لا تعدو أن تكون مأمور فاحص لها اختصاصه، وينفي عنها الحيادية الواجب توافرها في لجان التظلمات بصفة عامة (٣).

وكان هذا صحيحا، علي الأقل في الحالات التي كانت تتكون فيها اللجان الداخلية من المأمور الفاحص ومراجع الفحص فقط؛ حيث أنهما المنوط بهما تقدير الضريبة علي المكلفين، ولم يكن ينبغي تركهما وحدهما في اللجنة المنوط بها نظر تظلمات المكلفين من هذا التقدير. إذ أن النفس البشرية تتوق إلي مناصرة نفسها، عندما يتم تنصيبها للفصل في موضوع، يكون لها رأي سابق فيه (١). لذلك روي إسناد رئاسة كل لجنة داخلية بعد ذلك لمدير عام الفحص بالمأمورية التابعة لها اللجنة، مع اعتبار ما يتم الاتفاق عليه بين اللجنة الداخلية والمكلف بخصوص الأتزرعة المطروحة أمامها بمثابة الأساس للفحص اللاحق لذات المكلف؛ حتي لا تكون ذات أوجه الخلاف مثار خلاف لاحق بين الإدارة الضريبية والمكلفين (٢). وكانت هذه الخطوة أكثر توفيقا في تنظيم كيفية تشكيل اللجان الداخلية، حتي صدور القانون الحالي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. الذي كفل لهذه اللجان قدرا أكبر من الكفاءة والحيادية معا.

(٢) - وفي نطاق ضريبة المبيعات، ونظرا لأن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بخصوص ضريبة الدخل كان معاصرا في صدوره للقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. بخصوص ضريبة المبيعات، فقد كان ينبغي علي القانون الأخير أن يحذو حذو القانون الأول، عند تنظيمه لهذه القضية، أو يحيل إلي لائحته التنفيذية في مهمة القيام بذلك، غير أنه لم يفعل. حيث أنه لم يلزم

(١) راجع: د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة

جامعة القاهرة، ص: ١٧٤.

(٢) أنظر في تأكيد ذلك: حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٧٠٠ لسنة ٤٠ القضائية، جلسة

١٧ من يونيو سنة ٢٠٠١ (مجموعة المكتب الفني لسنة ٢٠٠١، السنة السادسة والأربعون،

الجزء الثالث، ص: ٢١٧١ - ٢١٧٩.

(٣) راجع: مجلة الثقافة الضريبية، العدد الثامن والعشرون، أكتوبر ٢٠٠٣م، ص: ٣١.

رئيس الإدارة الضريبية بتشكيل لجان التظلمات علي نحو معين. ولم يفوض اللائحة التنفيذية له في هذا، متجاهلا بذلك التاريخ الطويل لتجربة الإدارة الضريبية مع هذا الموضوع في نطاق ضريبة الدخل، والنتيجة التي آل إليها. خاصة في ظل توجه النظام الضريبي المصري نحو توحيد الإدارة الضريبية لكلتا هاتين الضريبتين، وفي تاريخ معاصر لهذه التعديلات أيضا (٣) ومع هذا يجري العمل علي استفاضة الإدارة الضريبية في مصر من تجربة ضريبة الدخل، من خلال قيامها بتنظيم لجان التظلمات في ضريبة المبيعات علي نحو مشابه لنظيرتها (اللجان الداخلية) في ضريبة الدخل.

حيث بدئ في تشكيل لجان التظلمات في أول الأمر في مقياس المناطق التنفيذية. بحيث يكون في كل منطقة تنفيذية إدارة عامة للتظلمات والقضايا تتعدد رئاستها لمدير عام، هو نفسه رئيس لجنة التظلمات في المنطقة التنفيذية المختصة، وينضم له في عضوية هذه اللجنة أحد العاملين بهذه المنطقة، بالإضافة إلي أحد العاملين بالمأمورية المختصة، وكلاهما يختار بعناية من بين العاملين ذوي التخصص الفني، الذين تتوافر لديهم الخبرات العملية والفنية الملائمة. وعندما استقر العمل بهذه اللجان، وأثبتت كفاءتها، واكتسب ممثلو المأموريات التنفيذية الأعضاء بها خبرات ملائمة، تمكنهم من ممارسة مهام هذه اللجان بالكفاءة المطلوبة، وعلي أثر تزايد أعداد التظلمات أمام هذه اللجان، بما تسبب عنه إرهاق كبير للمكلفين؛ بسبب بعد مقياس هذه اللجان عنهم، فضلا عن إرهاق هذه اللجان؛ لكثرة عدد التظلمات التي أصبحت تنظرها مع الوقت. لكل هذا تم السماح بنقل مقياس هذه اللجان إلي المأموريات التنفيذية المختلفة بالمحافظات، وتم تشكيلها من ثلاثة من العاملين بالمأموريات التنفيذية، ممن تتوافر فيهم الخبرة والكفاءة الملائمتين لإتمام

(١) حيث صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ في ١٩ / ٥ / ٢٠٠٦ م. بدمج مصلحة الضرائب، ومصلحة الضرائب علي المبيعات في مصلحة واحدة باسم مصلحة الضرائب المصرية (انظر: مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٤٣، ص٩٠-١٠٠).

عمل هذه اللجان، بالكفاءة المرجوة منها، ولم يسبق لهم فسي نفس الوقت الإطلاع بدور ما في المنازعات التي يناط بهم نظرها. وقد أثبتت هذه اللجان قدرتها علي بحث التظلمات، واستطاعت أن تلعب دورا هاما وحيويا في حسم الكثير من المنازعات الضريبية، وأن تكسب ثقة المكلفين بأحكام ضريبية المبيعات.

وهكذا يتضح لنا أن التشكيل الحالي للجان التظلمات سواء فسي ضريبة الدخل، أو فسي ضريبة المبيعات تتوافر له الحيادية والكفاءة بصورة كبيرة، تكفل للمكلفين الاطمئنان علي حقوقهم، عندما يتظلمون من تقديرات الإدارة الضريبية أمام إحدي هذه اللجان، خاصة إذا علمنا أن نظر هذه التظلمات أمام اللجان السابقة تحوطه الكثير من الضمانات ؛ لمؤازرة هذه اللجان في أدائها لعملها، باعتبار أن ذلك يمثل الوسيلة الثانية الأساسية، التي تركز إليها الإدارة الضريبية للتأكد من توافر الضمانات الكافية لفاعلية التظلم الإداري في المجال الضريبي:

الوسيلة الثانية : كفاية الضمانات الإجرائية لنظر التظلم: حيث تكفل السلطات الضريبية في مصر طريقا إجرائيا منظما لنظر التظلمات الإدارية أمام اللجان السابقة، منذ تقديم التظلمات أمام هذه اللجان، وحتى الفصل فيها. وهذا يشكل ضمانه أخرى، تضاف إلي الضمانات التي تتوافر في تشكيل هذه اللجان علي النحو السابق، بما يكفل للتظلم الإداري القيام بدور حيوي وفعال في حسم المنازعات الضريبية.

(أ) - ذلك أنه وإن كان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بشأن ضريبة الدخل قد أكتفي بالإحالة إلي اللاحة التنفيذية له، في بيان إجراءات العمل أمام هذه اللجان، وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها علي نحو ما فعل بالنسبة لتشكيلها ، فإن اللاحة التنفيذية لهذا القانون تكفلت بذلك بصورة مرضية، حيث رخصت

(١) - راجع : المادة (١١٩) من ذلك انقانون .

للمكلف أن يتقدم بتظلمه إلى لجنة التظلمات المختصة، عندما لا يقبل تقدير الإدارة الضريبية للضريبة المستحقة علي نشاطه التجاري والصناعي والمهني، وإيرادات الثروة العقارية، والضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة علي أرباح الشركات الاعتبارية (٢) وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بهذا التقدير، علي نموذج ربط الضريبة المعد لذلك .

وقد تكفل القانون نفسه ببيان شكل التظلم : بأن جعله بصحيفة من ثلاث صور، يتقدم بها المكلف للمأمورية المختصة، فيتم قيدها في سجل خاص هو سجل قيد الطعون، يثبت به بيانات التظلم، وملخصاً بأوجه الخلاف التي يتضمنها، ويحصل المكلف علي صورة من هذه الصحيفة مؤشراً عليها من المأمورية المختصة بتاريخ إيداعها (١)، مع إلزام اللجنة بالفصل في هذا التظلم، خلال ستين يوماً من هذا التاريخ .

(١) - انظر : المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية ، ويلاحظ أن الضريبة علي المرتبات تخرج عن اختصاص هذه اللجان طبقاً لنص المادة ١١٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنظر إلى طبيعة هذه الضريبة ، حيث أن طريق التظلم الذي يتقدم به المكلف علي ما يخصم من ضرائب علي مرتبه هو التظلم بطلب إلي الجهة التي تقوم بالخصم ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد ، ثم تقوم هذه الجهة بإرسال تظلم المكلف إلي المأمورية المختصة مشفوعاً برأيها . ويمكن للمكلف أن يتقدم بطلبه إلي المأمورية المختصة مباشرة ، أو إلي لجنة الطعن في حالة حصوله علي الإيراد من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر ، لعدم قدرته علي التظلم إلي جهة عمله في هذه الحالة ، كما أنه يمكن للجهة أن تعترض علي المأمورية المختصة حين تسفر مراجعتها للجهة عن استحقاق فروق ضريبية تزيد عما سبق خصمه بمعرفة الجهة وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطارها بذلك علي النموذج المعد لهذا الغرض (النموذج ٣٨ مرتبات)

(٢) - وقد أثير التساؤل - قبل صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - حول الجزاء علي مخالفة هذا الشكل عند تقديم صحيفة الطعن ، وانتهى الرأي بإصدار الإدارة العامة للجان الطعن بمصلحة الضرائب توصياتها رقم ٥ لسنة ١٩٩٠م بما مفاده أن النص علي تقديم صحيفة الطعن من ثلاث صور لا يعدو أن يكون أمراً تنظيمياً المقصود منه التوجيه ، ولم يقصد منه ترتيب البطالان علي مخالفته ، وإلا لنص الشارع عليه صراحة .

(أنظر في تفاصيل ذلك : جمعية الضرائب المصرية ، النشرة الدورية الرابعة عشر ، العدد الرابع

والخمسون ، مايو ٢٠٠٤ ، ص ١٢٨ - ١٣٠)

ونظرا لصيق هذا الأجل، مع كثرة عدد التظلمات، فإن لجنة التظلمات المختصة تقوم بتحديد جلسة لنظر التظلم، وتخطر المكلف بذلك بكتاب موصي عليه مصحوب بعلم الوصول . فإذا حضر الجلسة هو أو من يمثله قانونا، يتم نظرها في سرية، مع إثبات ما يتم الاتفاق عليه في الجلسة، في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة سواء من المكلف، أو من المأمورية المختصة، وتلتزم اللجنة عندئذ بمناقشة جميع أوجه الخلاف الذي يتناولها التظلم، وتعرض لها إيرادا وردا . ثم يتم إثبات كل ذلك في سجل ثان هو سجل محاضر الجلسات . وإذا تخلف المكلف أو من يمثله قانونا عن الحضور في الجلسة المحددة، يتم إخطاره مرة ثانية، حتى تضمن اللجنة وصول الإخطار إليه .

وعند الاتفاق بين اللجنة و المكلف أو من يمثله، يصدر القرار بينما يتم الاتفاق عليه، ويوقع عليه من أعضاء اللجنة، والمكلف أو من يمثله قانونا، ثم يتم قيده في سجل ثالث هو سجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة. (٧) أما إذا حدث خلاف بينهما، أو تخلف المكلف أو من يمثله عن الحضور أمام اللجنة في الجلسة المحددة، بعد إخطاره مرتين بكتاب مسجل بعلم الوصول، فتم إحالة التظلم إلى لجنة الطعن، خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدور قرار اللجنة، مع إخطار المكلف بذلك . وحتى تكفل الإدارة الضريبية تفعيل هذه المرحلة، أصدرت تعليماتها بضرورة مرور خمسة عشر يوما على الأقل بعد إخطار المكلف، في كل مرة، قبل إحالة التظلم إلى لجنة الطعن، وناطت برؤساء المأموريات التنفيذية أنفسهم مهمة التأكد من تنفيذ هذا الإلتزام (١٠) كما أنها أصدرت تعليماتها بمنح لجان التظلمات في هذه المرحلة سلطة تقديرية، تسمح

(١) - أنظر : المواد ١٣٣ - ١٣٥ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

(٢) - الكتاب الدوري رقم ١٣ لسنة ١٩٩٩ ، الصادر بتاريخ ١٩٩٩/٥/٤ م.

لها بدراسة المستندات التي يتقدم بها المكلفون، وتقدير أوجه اعتراضهم بحرية واسعة. (٢)

وحتي لا يترتب علي هذه السلطة التقديرية ضياع حق الدولة في الحصول علي الضريبة المستحقة طبقا للقانون، أو تعرض أعضاء اللجنة للمسئولية التأديبية، أو تعرضهم لإمكانية الرجوع عليهم من قبل الإدارة الضريبية بالضريبة المستحقة في مثل هذه الحالات، يجري العمل علي استرشاد لجان التظلمات عند نظرها للتظلم بعدة قرائن، تكفل لها إنجاز مهمتها بالسرعة والدقة اللتان تستوجبهما طبيعة المنازعة الضريبية، وهي : ١ - إقرارات المكلفين أنفسهم . ٢ - محاضر الأعمال التي تتم أمام اللجنة . ٣ - قرارات لجان التظلمات الأخرى، ولجان الطعن، وأحكام القضاء في الأنشطة المثلثة للنشاط محل التظلم . ٤ - التعليمات الصادرة عن الإدارة الضريبية بخصوص نشاط المكلف، مع منح اللجنة إمكانية العدول عن هذه التعليمات، عندما تتكشف لها مستندات، أو يتقدم لها المكلف بمستندات تستوجب ذلك . (٣)

(ب) - وبالنسبة لضريبة المبيعات، وفي ظل سكوت التشريع الضريبي ولائحته التنفيذية عن تنظيم إجراءات بحث التظلمات، نجد الإدارة الضريبية تتكفل بتنظيم هذه المرحلة بصورة ملائمة كذلك ؛ حيث يتقدم المكلف بتظلمه إلي رئيس المأمورية التنفيذية المختصة، خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره

(١) راجع : التعليمات التنفيذية الصادرة عن مصلحة الضرائب برقم ٥٩ لسنة ١٩٨٧م . حيث ورد بها : " للسادة أعضاء اللجان الداخلية في سبيل بحث اعتراضات الممولين وإعطاء كل ذي حق حقه ، ليس عليهم رقيب سوي ضمائرهم ، كما أنه ليس هناك حد أدني وضعته المصلحة للتخفيض في اللجان الداخلية ن طالما أن التخفيض لأسباب جديده تستند إلي القانون وتعليمات المصلحة وما يجري عليه العمل بلجان الطعن وحالات المثل ، وطالما أن التخفيض يستند إلي أسر صحيحة وأسباب حقيقية ومستندات واقعية " (مشار إليها في مجلة التشريع المالي والضريبي ، لسنة الأربعون ، العدد ٢٧٦ ، ص ٠٠٠ مرجع سابق ، ص ١٠٩ - ١١٠)

(٢) أنظر : التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٣ لسنة ١٩٩٩م . الصادرة بتاريخ ١٢/٨/١٩٩٩م .

بالضريبة المتظلم منها، علي النموذج المعد لذلك (١) وهنا يمكن للمكلف تقديم التظلم في أي شكل. فلا يشترط أن يكون في شكل صحيفة من ثلاث صور، كما هو الشأن في ضريبة الدخل . إذ المهم أن يكون مكتوبا، وموقعا عليه من المكلف، أو من يمثله قانونا، باعتبار أن عدم التوقيع علي التظلم يعد من الغيوب الشكلية التي تبطل هذا الإجراء، ويجوز التمسك بها في أي وقت ؛ لتعلقها بالنظام العام (٢).

ويقوم رئيس المأمورية التنفيذية بإحالة التظلم إلي لجنة التظلمات ؛ حيث يقيد في سجل خاص يتضمن بيانات عن اسم مقدم التظلم، وصفته، وموضوع التظلم، ورقمه في هذا السجل . ثم يخطر المكلف برقم التظلم، وتاريخ الجلسة المحددة لنظره . ويحدث أحيانا أن يرسل التظلم بطريق البريد، وحينئذ يتم إخطار المكلف بتاريخ الجلسة المحددة لنظره بطريق البريد أيضا، بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول . ثم تقوم أمانة لجنة التظلمات بإخطار الإدارة المختصة داخل المأمورية بصورة من التظلم، وتاريخ الجلسة المحددة لنظره . وعلي أثر ذلك تقوم الإدارة المختصة بإعداد مذكرة برأيها في التظلم مؤيدة بالمستندات التي تدعم موقفها، وترسلها إلي لجنة التظلمات قبل تاريخ الجلسة بوقت كاف. فإذا حضر المكلف في التاريخ المحدد لنظر التظلم ومعه المستندات التي تؤيد تظلمه، يتم بحث تظلمه، وما لديه من مستندات في حضوره، وبسرية، وتكون النتيجة أحد أمرين :

(١) - إما الاتفاق معه علي الضريبة المستحقة . وحينئذ يحرر محضر اتفاق يوقع عليه من أعضاء اللجنة والمكلف .

(١) يتم إخطار المكلف بالضريبة التي تقدرها عليه الإدارة الضريبية علي النموذج رقم ١٥ ض.٢٠٤٠ في حالة تقديمه الإقرار الضريبي ، وعلي النموذج ١٤ ض.٢٠٤٠ في حالة عدم تقديمه هذا الإقرار .

(٢) أنظر : د. زكريا محمد بيومي ، ضريبة المبيعات ، الجزء الأول ، بدون سنة طبع أو دار نشر ،

(٢) - وإما رفض التظلم، في حالة عدم التوصل مع المكلف إلى إتفاق .

فإذا تخلف المكلف عن الحضور في تاريخ الجلسة المحددة لنظر التظلم، فيمكن إخطاره مرة ثانية، هو أو من يمثله قانوناً. فإذا تخلف عن الحضور مرة أخرى، تقرر اللجنة رفض تظلمه. ولا تكلف نفسها ببحثه. وفي جميع الأحوال، لا تزيد مدة البت في التظلم على ستين يوماً، من تاريخ تقديمه. (١)

وتتفق ضريبة المبيعات في هذا الصدد مع الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة، حيث تجيز الضريبة على القيمة المضافة هي الأخرى للمكلف هناك التظلم من كافة قرارات الإدارة الضريبية، المتعلقة بتقدير الضريبة عليه، ولكن خلال ثلاثين يوماً - وليس ستين يوماً كما هو الحال في مصر - من تاريخ تسلمه الإخطار بها على النماذج المخصصة لذلك (2) مع إمكانية مد هذه المهلة، بشرط موافقة الإدارة الضريبية هناك على ذلك .

ويجوز للإدارة الضريبية في المملكة المتحدة مراجعة موقفها، طالما لم يصدر قرار من لجنة التظلمات The Tribunal VAT بخصوص الضريبة محل التظلم (٣). غير انه إذا تظلم المكلف، في نطاق ضريبة المبيعات، فيجب أن ينتظر المدة القانونية، وهي ستين يوماً ؛ لإتاحة الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة موقفها، قبل اللجوء إلى أية آلية أخرى ينظمها القانون، في حين أن التظلم الإداري في المملكة المتحدة يمكن أن يكون معاصراً لنظر النزاع أمام لجنة التظلمات The Tribunal VAT وهي مستقلة عن الإدارة الضريبية هناك. وإذا لجأ المكلف إلى التظلم الإداري أولاً في المملكة المتحدة، فإنه ينوه في تظلمه إلى أنه فضل اللجوء إلى هذا الطريق أولاً ؛ ليشعر الإدارة الضريبية بجديته في سلوكه . وفي

(١) - أنظر : المادة ١٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١م .

(2) - look : - Encyclopedia of Value Added Tax ...,op. cit.p.6015.

- William Lovell : Understanding VATop.cit.p.142.

- David Lee : VAT . A practical Handbook, op. cit. p.120.

- Edmund Tirbutt : VAT and the small business , ...op.cit.p.72.

(3) - look : Encyclopedia of Value Added Tax : British Tax library ...op.cit.p.6016.

هذه الحالة يبذل في إعداده لتظلمه العناية التي يبذلها وهو بصدد إعداده لطعنه أمام الآليات القانونية الأعلى. (١)

وقريب من هذا التوجه ما يحدث في لبنان : حيث يقدم التظلم هناك إلي رئيس الدائرة المالية المختصة، وهذا هو الأصل، أو إلي رئيس الإدارة الضريبية، أو الوزير المختص^(٢). ويشترط فيه أن يكون مكتوباً، وموقعا عليه من المكلف، أو من يمثله قانوناً. فلا يكفي إمهاره بخاتم منسوب إلي المكلف، أو إلي وكيله. كما يشترط أن يكون فردياً، لا يشارك المكلف فيه مكلف آخر، ما لم يكن هناك ارتباطاً لا يقبل التجزئة بين التظلمين، بما يكون من الضروري معه نظرهما معاً. وفي هذه الحالة، يجب أن يتضمن التظلم بياناً بالقرار المتظلم منه، وعناصره. وأن يرفق به المستندات التي تؤيد حقه في التظلم. (٣)

وبعد تقديم التظلم يتم بحثه من حيث الشكل، بمعرفة الموظف المختص، المعين لذلك من قبل الإدارة المالية المختصة. فإذا وجده مستوفياً من هذه الناحية، يحيله إلي رئيس الإدارة المالية المختصة. ويجب الانتهاء من بحث التظلم خلال شهر واحد، عندما يتعلق النزاع بخطأ مادي، أو حسابي. الخ. وخلال ثلاثة أشهر في الحالات الأخرى، يمكن تجديدها لمدة مماثلة بمعرفة رئيس الإدارة المالية المختصة. فإذا انتهت المهلة القانونية لبحث التظلم دون التوصل إلي قرار فاصل فيه، تتم إحالة النزاع إلي لجنة الاعتراضات المختصة، لتتولي شئونها نحو بحث النزاع، والانتهاء إلي قرار فاصل فيه^(٤).

(1)- look :

- William Lovell ; Understanding VAT , ...op.cit.p.14
- David Lee : VAT , A practical Handbook , ...op. cit .p.120.
- Liam Ebrill , Michael Keen , Jean – Paul Bodin & Victoria Summers : The Modern VAT , ...op.cit.p.176.

- (١) - أنظر : د. يحيى مصطفى الميشر ، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعوي الضريبية) ، مرجع سابق ، ص ٢٧٦ .
- (٢) - المرجع السابق ، ص ٣٠٧ - ٣١٥ .
- (٣) - نفس المرجع ، ص ٣١٦ - ٣٢١ .

وهكذا يتضح لنا مما تقدم أن كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات تنظمان مرحلة التظلم الإداري بصورة تكفل له أداء مهمته في حسم المنازعة الضريبية في مهدها بكفاءة وفاعلية، بالنظر إلى تشكيل هذه اللجان، وتوافر أعضائها على عناصر الكفاءة والحيادية الملائمة لهذه المرحلة. وبالنظر أيضا إلى الضمانات الإجرائية التي تفرضها اللائحة التنفيذية، أو تلك التي تلتزم بها الإدارة الضريبية، عند بحث التظلم، بما لا يتخلف عن مواكبة الضمانات التي تكفلها التشريعات المقارنة لمرحلة التظلم الإداري.

ومع هذا يثور التساؤل حول مدى كفاية الصلاحيات الممنوحة لهذه اللجان، وما إذا كان من الملائم قصر سلطاتها وصلاحياتها على مجرد الاتفاق مع المكلف، وترضيته، رغم توافرها على كل هذه الضمانات، أم أن طبيعة المنازعة الضريبية تستلزم تفعيل دور هذه اللجان، بما يتناسب مع أهمية المهام المنوطة بها ؟ هذا هو موضع دراسة المبحث التالي :

المبحث الثاني

الحاجة إلى تفعيل دور لجان التظلمات

تمهيد :

لقد ثبت لنا، من خلال المبحث السابق، أن المجتمعات الضريبية بمختلف مشاربها تدرك أهمية التظلم الإداري في المجال الضريبي، وأن مصر غير غائبة عن مواكبة هذه المجتمعات في هذا التوجه ؛ حيث قامت بتنظيم مرحلة التظلم الإداري في المجال الضريبي، وأحاطتها بالضمانات التي تكفل لها القيام بدور فعال في هذا المجال. ومع هذا، فإن دور هذه اللجان في النظام الضريبي المصري ما يزال قاصرا - في رأيي - عن أداء مهامه المنوطة به ؛ مما يؤثر التساؤل عن مدى فاعليته في أداء المهام المرجوة منه، في إطار تنظيمه الحالي؟ (مطلب أول). وما إذا كان حسن تنظيم هذه اللجان في المجال

الضريبي، بما يجعلنا قادرين علي مطالبتها بأداء دور حيوي، وفعال في تسوية المنازعات الضريبية يقتضي منا إعادة النظر في تنظيمها الحالي، بما يوجب علينا منحها صلاحيات أكثر فاعلية، تجيز لها إصدار القرارات الإدارية بصفة منفردة، بغير توقف علي موافقة المكلفين؟ (مطلب ثان).

المطلب الأول

التنظيم الحالي للجان التظلمات ومدى فاعليته

إن التنظيم الحالي للجان التظلمات سواء في إطار ضريبة الدخل، أو في إطار ضريبة المبيعات يغل يدها عن المساهمة بدور فعال في تسوية المنازعات الضريبية، مما يجعلها عاجزة عن تقديم حلول حقيقية لظاهرة تراكم المنازعات الضريبية، والتي يعاني منها المجتمع الضريبي المصري علي الدوام، ويمكن لنا الوقوف علي هذه الحقيقة في كل من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات علي السواء :

الوضع في ضريبة الدخل :

ففي إطار ضريبة الدخل، ينحصر دور هذه اللجان عند بحث التظلم في أحد أمرين : الأمر الأول : الاتفاق مع المكلف علي الضريبة المتنازع عليها ، وفي هذه الحالة تحصل لجنة التظلمات المختصة علي توقيعه، في محضر تحرره بذلك . والأمر الثاني : عدم نجاحها في توقيع اتفاق مع المكلف، وعندئذ تقرر رفض تظلمه، وتحيل النزاع إلي المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعة الضريبية، في إطار المرحلة الإدارية نفسها .

- حجية الاتفاق :

وينظر القضاء المصري إلي موافقة المكلف - في الحالة الأولى - علي أنها شرط لازم لسريان " اتفاقه مع لجان التظلمات " عليه، ومانعا له من التمسك بعكس ما تتم الموافقة عليه، ولو بالاستناد إلي دفاتر وسجلات

صحيحة !! باعتبار أن استقرار الوضع بين الإدارة الضريبية والمكلفين يعد من المصلحة العامة، وأن هذا الاستقرار يتحقق بمثل هذا الاتفاق. (١) وبناء على ذلك، استقر الرأي في القضاء المصري - في ظل تطبيق أحكام القوانين السابقة لضريبة الدخل - على أن الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين على هذا النحو يسري في حقهما معا، سواء بسواء، ولا ينقضه سوي أن يشوب رضاء المكلف، أو الإدارة الضريبية أي شائبة من شوائب الرضا. حتي ولو لم يكن يعلم بها الطرف الآخر. (٢)

وما تزال اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. تتبني ذات الاتجاه، وتشير إلى أن لجان التظلمات لا تستطيع إصدار قرارات منفردة عند بحث التظلمات، وأن سبيلها إلى إنهاء أي تظلم يكون إما بالاتفاق مع المكلف والحصول على توقيعه، هو أو من يمثله قانونا، علي محضر الاتفاق، أو برفض التظلم والإحالة إلى لجنة الطعن المختصة (٣). وتسير اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل في هذا الاتجاه، وذلك علي الرغم من اعترافها بأن هذه اللجان هي المختصة "٠٠٠ بالفصل في الطعون المقدمة من

(١) - أنظر: الطعن في النقص رقم ٥٠٥٥١ لسنة ٦٦ ق. ، جلسة ٢٤/٦/٢٠٠٣ م. (مشار إليه في

مؤلف أحسن محمد السعدي ، موسوعة تبيان البيان ، مرجع سابق ، ص ٣٣٩)

- وانظر أيضا : أ. سمير سعد مرقص ، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية ، ٠٠٠ مرجع

سابق ، ص ٥٢ .

(٢) - تتواتر أحكام القضاء للتأكيد علي هذا المعنى بالنسبة للمكلفين ، ومن ذلك :

- نقض في الطعن رقم ١٦٥ لسنة ٢٠ ق. ، جلسة ٢٥/١٢/١٩٥٢ م.

- نقض في الطعن رقم ٨٦ لسنة ٣١ ق. ، جلسة ٢١/١١/١٩٦٦ م.

- نقض في الطعن رقم ٨٩ لسنة ٣٢ ق. ، جلسة ٨/١/١٩٦٩ م.

(مشر إليها في مؤلف د. أحمد محمود حسني ، قضاء النقص الضريبي ، منشأة المعارف ،

الأسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ١٨٩ - ١٩١) . أما بالنسبة للإدارة الضريبية ، فانظر : أ. سمير

سعد مرقص ، المرحلة الإدارية ٠٠٠ مرجع سابق ، ص ٥٥ .

(٣) - نمتن ١٣٤ ، ١٣٥ من اللائحة التنفيذية .

الممولين للمأمورية طعنا علي ربط الضريبة ٠٠٠ (٤) الأمر الذي كان يجب معه علي اللائحة التنفيذية -- في رأيي - منح هذه اللجان صلاحية حقيقية للفصل في هذه الطعون، وهو ما لا يمكن قبوله بغير التصريح لها بإصدار قرارات إدارية في هذه المنازعات بصورة منفردة .

الوضع في ضريبة المبيعات :

وعلي الرغم من أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن ضريبة المبيعات يصرح للمكلف بحقه في التظلم من تقدير الإدارة الضريبية بخصوص ضريبة المبيعات، التي تراها مستحقة عليه بالمخالفة لإقراراته، ورغم قيام الإدارة الضريبية بتشكيل لجان التظلمات، وإحاطتها بضمانات تكفل لها القدرة علي إصدار قرارات منفردة فيها، علي النحو السابق التعرض له في المطلب السابق، إلا أن الإدارة الضريبية لا تسمح لهذه اللجان بتلك الإمكانيات، وتسير علي دربها السابق في تعاملها مع لجان التظلمات المنوط بها نظر تظلمات ضريبة الدخل . وبناء علي ذلك، فإن مهمة لجنة التظلمات في إطار ضريبة المبيعات هي الأخرى تنتهي بأحد أمرين كذلك، وهما : إما الاتفاق مع المكلف علي الضريبة المستحقة، والحصول علي توقيعه علي محضر تحرره بذلك، أو رفض تظلمه، وفي هذه الحالة لا تلتزم بإحالة التظلم إلي مرحلة إستئنافية، كما يحدث في ضريبة الدخل . وربما يكون هذا هو الفارق الجوهرى الوحيد بين لجنة التظلمات في ضريبة الدخل ونظيرتها في ضريبة المبيعات .

- النظرة إلي التظلم في تاريخنا الضريبي :

و الواقع أن النظرة الحالية للتظلم الإداري، سواء في ضريبة الدخل أو في ضريبة المبيعات، تعتبر امتدادا لنظرة قديمة ، توأكب مرحلة التظلم الإداري في ضريبة الدخل منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م . حينما كانت تظلمات المكلفين تنظر أمام " لجان التقدير " . حيث كانت هذه اللجان تتمتع بحرية

(١) المادة ١٣٢ من اللائحة التنفيذية .

واسعة في التفاوض مع المكلفين حول مقدار الضريبة المستحقة عليهم، لدرجة أنه لم يكن ينظر إلي طلبات المكلفين أمام تلك اللجان علي أنها تظلمات بالمعنى الفني، وبناء علي ذلك، لم يكن ينظر إلي دور هذه اللجان علي أنه فصل في تظلم، ويحصر في قبوله أو رفضه. ولهذا، كان يترتب علي عدم قدرتها علي عقد اتفاق مع المكلف اعتبار التقدير الذي كانت تقترحه عليه، في سبيل إجابته إلي طلبه، بمثابة عرض لم يلحقه قبول. فلم يكن له كيان قانوني، ولم تكن الإدارة الضريبية تلتزم به تبعا لذلك (١).

والحقيقة أنه وإن كان تشكيل هذه اللجان علي النحو الوارد في المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م. يجعل لجان الطعن الحالية قريبة الشبه بها؛ حيث كانت تلك المادة تنص علي أنه: " تتولي إجراءات التقدير لجان مؤلفة من ثلاثة أعضاء من موظفي المصلحة يضم إليها بناء علي طلب الممول - إذا شاء - عضوان من التجار أو رجال الصناعة أو من الممولين الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمس جنيهاً يختارهما الممول بنفسه " إلا أن لجان التقدير هذه لم تكن تمارس دورها كجهة إستئنافية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية، وإنما علي اعتبار أنها الجهة المنوط بها تقدير الضريبة المستحقة عند فشل الإدارة الضريبية في ذلك. ولم يكن يسبقها إلي هذا الدور أي لجان أخرى (٢).

غير أنه لما حلت اللجان الداخلية ولجان الطعن محل لجان التقدير (٣)، لم تتغير النظرة إلي اللجان الداخلية كثيراً، إذ ظل ينظر إلي هذه اللجان علي أنها

(١) انظر في تأكيد ذلك: - النقض في الطعن رقم ٨٣ لسنة ١٧ ق.، جلسة ١٩٤٧/٢/٢٧م.، والنقض في الطعن رقم ١٤٨ لسنة ١٩ ق.، جلسة ١٩٥٠/٣/١م. (مشار إليهما في مجلة القضاء الفصلية، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٩٧، ص ٥١٠ - ٥١١)

(٢) المستشار الدكتور / أسامة الشناوي، الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبي، مجلة المحاماة، العددان السابع والثامن، سبتمبر وأكتوبر ١٩٩١م. السنة الحادية والسبعون، ص ١٨ - ١٩.

(٣) يري البعض أن لجان الطعن وحدها هي التي حلت محل لجان التقدير المنغاة، والواقع أن نظر التظلم الإداري علي درجتين لم يكن معيوداً أثناء العمل بلجان التقدير، ومن هنا كانت هذه اللجان

مجرد وسيط أو موفق، ينحصر دوره في محاولة تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وأنه لا يمكن إلزام الإدارة الضريبية بما تنتهي إليه اللجان الداخلية، إلا بقبولها ذلك صراحة . (١) أي باتفاق كلا من الإدارة الضريبية والمكلفين . والواقع أنه يجدر بنا التعرض لاستيضاح طبيعة الاتفاق بين المكلفين ولجان التظلمات، طالما أنه بهذه القيمة، ويستطيع أن ينهي المنازعة الضريبية في مهدها علي هذا النحو. فما هي طبيعة هذا الاتفاق؟

طبيعة الاتفاق :

اختلف الرأي حول طبيعة الاتفاق الذي تتوصل إليه لجان التظلمات مع المكلفين، لدرجة أن مؤلفات الفقه وأحكام القضاء تبسط مساحات واسعة لدراسة الاتفاق الذي تعقده الإدارة الضريبية بصفة عامة مع المكلفين، بما في ذلك الاتفاق الذي تعقده اللجان الداخلية مع المكلفين أثناء نظر تظلماتهم :

فذهب جانب كبير من الفقه إلي أن هذا الاتفاق يعد بمثابة العقد الملزم لطرفيه، وأنه لا يجوز لاحدهما أن يتفلس منه، إلا إذا أثبت وجود شائبة قد شابته رضائه وقت انعقاده، ولو كان الطرف الآخر لا يعلم بها . أو كان الاتفاق مخالفا للنظام العام (١) وهذا الاتجاه سايرته محكمة النقض في الكثير من أحكامها. (٢)

هي المرحلة الوحيدة التي كان للإدارة الضريبية مراجعة موقفها من خلالها. لذا يمكن القول بأنها

قد ألغيت وحلت محلها لجان التظلمات " اللجان الداخلية" ولجان الطعن معا

(١) - أنظر في تأكيد ذلك ، علي سبيل المثال : - الطعن في النقض رقم ٦٩٥ لسنة ٦٠ ق ، جلسة

١٦/١٢/١٩٩٦م (مشار إليه في مؤلف الأستاذ / حسن محمد السعدي ، موسوعة السعدي ، ٠٠٠ ،

مرجع سابق ، ص ١٢٨١)

(٢) - من أنصار هذا الاتجاه :

أ - في مصر : - د. عبد المنعم محمد خفاجي ، ضريبة الارباح التجارية والصناعية ، الطبعة

الأولى ، بدون سنة طبع أو دار نشر ، ص ٢١٨ وما بعدها .

- د. عبد الباسط وفا ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة

٢٠٠٥م . دار النهضة العربية القاهرة ، ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ ، ص ٩٣ .

وذهب جانب آخر من الفقه - أتفق معه - إلى قصر موضوع الاتفاق على المسائل الموضوعية وحدها، وإبعاد المسائل القانونية عن أن تكون محلا له، مع عدم اعتباره الاتفاق في الحالة الأولى عقدا، استنادا إلى حجج كثيرة، تدور في مجملها حول فكرة المركز التنظيمي للمكلفين، وأن ما يتم الاتفاق عليه لا يعدو أن يكون إقرارا لمركز قانوني، تم إقراره سلفا بموجب قانون الضريبة (٣)

وأيا كانت طبيعة هذا الاتفاق، فلا شك في أنه يعتبر سبيل لجان التظلمات إلى إنهاء المنازعات الضريبية، أمام المرحلة الإدارية لنظر هذه المنازعات، في إطار ضريبة الدخل وضريبة المبيعات على السواء، مما يثير التساؤل، على الفور، عن مدى شرعية هذا الاتفاق؟ خاصة وأنه يتعلق بالضريبة العامة، حق الدولة، التي تتجسد فيها مظاهر السلطة العامة.

- د. علي زغلول ، قضايا الضرائب والصلح أمام القضاء ، بحث منشور في مجلة الضرائب ، السنة الأولى ، العدد الثاني ، ص ١١٦ .

ب - وفي فرنسا :

- Roger Bonard , *Precis du droit Administrative* , 1943, pp.35 - 38.

- Leon Duguit , *Les transformation du droit public* , 1913, p p. 158 - 160.

(١) - من هذه الأحكام على سبيل المثال : - النقض في الطعن رقم ٣١ لسنة ٢٠ ق . ، جلسة

١٩٥٢/٣/٢٧ ، والنقض في الطعن رقم ٢٩ لسنة ١٧ ق . ، جلسة ١٩٤٨/٤/١٠م (مشار

إليهما في مؤلف د. عبد الباسط وفا ، المنازعات الضريبية ، ص ٩٣)

(٢) - من أنصار هذا الاتجاه :

أ - في مصر : - د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، ص ١٠٠ مرجع سابق ،

ص ١٥٤ ، - د. زكي عبد المتعال ، أصول علم المالية العامة والتشريع

المالي المصري ، ص ١٨٤ وما بعدها . - د. أحمد ممنوح مرسى ، الضريبة

على الإيرادات علما وعملا ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول ، ص ١٢ وما بعدها .

ب - وفي فرنسا :

- Lucien Mechel . *Science et technique fiscals* , Paris , 1959 . Tome (1) . pp. 646 et suiv.

- Jean Dufour . *La formation de la creance fiscale* , R.S.F. . 1961, PP.211 - 220 .

شرعية الاتفاق:

والحقيقة أن كل قواعد القانون الضريبي من النظام العام، ولا يجوز، من ثم، الاتفاق علي مخالفتها(١). وتبعاً لذلك، لا يمكن للإدارة الضريبية سواء من خلال لجان التظلمات، أو من خلال أي سلطة أخرى أن تتفق مع المكلف علي إعفائه من دين الضريبة، كله أو بعضه، لأن تحصيل هذا الدين كاملاً من المسائل التي ينص عليها القانون، ولا يجوز أن تكون محلاً لاتفاق. ولذلك، قضت محكمة النقض الفرنسية بأنه " من غير الجائز أن يكون تطبيق سعر الضريبة وربطها واستحقاقها موضوعاً لاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية"(٢)

غير أنه يمكن قبول الاتفاق بشأن وعاء الضريبة، عندما يتعذر الوقوف علي حقيقته، من خلال دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة بيد المكلف، أو بسبب طبيعة نشاط المكلف. ومما يؤكد ذلك، أن مختلف التشريعات الضريبية تحرص علي وضع السبل البديلة لتحديد وعاء الضريبة، عند غياب السبل الأصلية لذلك؛ أي عندما يتعذر الوصول إلي القيمة الحقيقية لهذا الوعاء، من خلال دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة :

- ففي نطاق ضريبة الدخل مثلاً، نجد المادة ٣٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. تنص علي أنه : " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين الأشخاص غير المرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة، أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلي آخر معفي منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة علي أساس السعر المحايد. ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة علي إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد

(1) - د. حسين خلاف، المبادئ العامة في قانون الضريبة، ... مرجع سابق، ص ١٨.

(2) - Cass. CIV. 14 juin 1964. R.S.L.F. 1974. P. 121.

في تعاملاتها . وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر
المحايد"

وتنفذاً لذلك، تنص المادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون علي أن :
" يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة ٣٠ من القانون طبقاً
لإحدى الطرق الآتية : ١- طريقة السعر الحر المقارن : ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ -
طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح : ٣٠٠٠٠٠٠٠ - طريقة سعر
إعادة البيع : ٠٠٠٠ " وتنص المادة ٤٠ من ذات اللائحة علي أنه : " تكون
الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفي حالة عدم
توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين
الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة . وفي حالة عدم إمكانية تطبيق
أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة، يجوز إتباع أي طريقة
من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، أو أي طريقة
أخرى ملائمة للممول . وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة
الضريبية والممول علي الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد
عند تعامله مع الأطراف المرتبطة"

- وفي نطاق ضريبة المبيعات، نجد المادة الحادية عشرة من القانون رقم
١١ لسنة ١٩٩١م . تنص علي أنه : " تكون القيمة الواجب الإقرار عنها
والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات
خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع
السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلي شخص مستقل عنه وفقاً
للمجريات الطبيعية للأمر، وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالمقابل السائد
في السوق في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة
التنفيذية . . . وللوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قواعد بقييم
بعض السلع أو الخدمات تتخذ أساساً لربط الضريبة " وتنفيذاً لهذا تنص المادة
السادسة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون علي أنه : " أولاً : في تطبيق أحكام

المادة ١١ من القانون، تكون القيمة الواجب الإقرار عنها التي تتخذ أساساً لربط الضريبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الثابتة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع المسجل إلى مشتري مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، وللمصلحة في غير ذلك من الحالات الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة، وسنة الصنع والمواصفات، والمنشأ والعلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتري مستقل كل منهما عن الآخر في ذات المكان والزمان وفي نفس الظروف ووفقاً لما يثبت لدى المصلحة من مبررات...".

وبهذا يتضح، من استعراض النصوص المتقدمة، أنه يمكن للإدارة الضريبية أن تتفق مع المكلفين على أسلوب أو آخر من أساليب تقدير الوعاء الخاضع للضريبة. وأنه لا يوجد ما يمنعها من ذلك، طالما أنها لا تخرج في اتفاقها على النصوص التشريعية التي تنظم هذا الموضوع، سواء في القانون الضريبي ذي الصلة، أو في لائحته التنفيذية.

أما إذا حدث اتفاق بهذا الخصوص خارج الإطار الشرعي له، فإنه يقع باطلاً، ولا يمنع تحققه أياً من الإدارة الضريبية، أو المكلف من نقضه؛ إذ العبرة دوماً بالتطبيق الصحيح للنصوص التشريعية. وهذا يوضح خطأ ما انتهت إليه محكمة استئناف الإسكندرية في حكمها الصادر بتاريخ ١٩٥٩/٢/٢٦ م. من أنه: "مادام الأمر، وهو يمثل المصلحة، قد استعرض جميع المسائل القانونية والواقعية قبل أن ينتهي إلى الاتفاق مع الممول، فليس للمصلحة بعد ذلك أن تحتج بأن الاتفاق حدث دون أن يطبق القانون تطبيقاً سليماً، مادامت عناصر التقدير كلها وأسانيداً القانونية كانت

تحت نظر المأمورية وقت إجرائه" (١) ؛ لأنه لا يجوز بحال أن يكون الاتفاق علي خلاف القانون مانعا للإدارة الضريبية من الاحتجاج بصحيح القانون، عند التطبيق .

ولكن هل معنى هذا أن الانتهاء إلي شرعية الاتفاق علي النحو السابق يكفي للتسليم بكفايته في حسم المنازعة الضريبية، أمام لجان التظلمات، أم أن هذه اللجان في حاجة حقيقية إلي مزيد من الصلاحيات، تتجاوز مجرد الترخيص لها بهذا الاتفاق، وتجزئ لها إصدار قرارات منبهة للمنازعات الضريبية التي تنظرها؟ وهذا ما نتعرض له في المطلب التالي :

المطلب الثاني

أهمية منح لجان التظلمات سلطة إصدار القرارات

من المسلم به أن الحكم علي فاعلية أي تنظيم من التنظيمات الوضعية يستمد مصداقيته من مدي مراعاته لأداء هذا التنظيم لدوره، المنوط به أساسا أدائه، طبقا لسند إنشائه . وفي ضوء ذلك، يتعين علينا التعرض للدور الحقيقي للجان التظلمات بصفة عامة، ومدي مراعاة تنظيمها الحالي في المجال الضريبي لهذا الدور، ومدي قيام هذه اللجان بدورها المنوط بها في ضوء سند إنشائها . ثم التعرض للنتائج المرجوة من منح لجان التظلمات، في المجال الضريبي، لدورها الحقيقي، الذي تتمتع به نظيرتها في المجالات الأخرى .

- الدور الحقيقي للجان التظلمات :

وبالنظر إلي الدور الحقيقي للجان التظلمات بصفة عامة، نجده لا يخرج عن أن يكون : إصدار القرارات في المنازعات المثارة أمامها، سواء بالقبول أو الرفض . أي أن مهمة هذه اللجان ببساطة شديدة هي : الفصل في

(١) - هذا الحكم مشار إليه في مؤلف د . محمد وديع بدوي : الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة ،

دراسة مقترنة ، دار مطابع الشعب ، القاهرة ، ١٩٦٤ ، ص ٥٣ ، ٥٤ .

التظلمات التي يتقدم بها ذوو الشأن، وبحث الأوجه المتظلم منها، في ضوء المستندات المتوافرة أمامها . ثم الانتهاء إلي قرار بخصوصها . بصرف النظر عن حضور ذوي الشأن أمامها أو عدم حضورهم، طالما أنها تلتزم بإخطارهم بالمواعيد المحددة لنظر تظلماتهم . عندما يلزمها القانون بذلك .

وقد سبق لنا تأكيد ذلك، عند التعرض لموقف فقهاء القانون العام من التظلم الإداري، واستقرارهم فيما بينهم علي تعريفه بأنه : " التظلم الموجه إلي جهة الإدارة العاملة - والمختصة - دون غيرها من الجهات لتفصل في موضوع التظلم بصفتها هذه، وذلك بإصدارها قرارا إداريا . . . " (١).

وإذا كنا قد انتهينا في المطلب السابق إلي أن التنظيم الحالي للجان التظلمات، في المجال الضريبي، يبخل علي هذه اللجان بذلك الدور، ويلزمها إما بالاتفاق مع ذوي الشأن، أو برفض تظلماتهم وإحالتها إلي اللجان الاستئنافية، فينبغي التعرض لتقدير دورها في إطار التنظيم الحالي، ثم لمدي أهمية تفعيل هذا الدور، من خلال السماح لها بإصدار قرارات نهائية، عند الفصل في المنازعات الضريبية . ومدي مساهمة ذلك في تسوية هذه المنازعات :

- تقدير الدور الحالي للجان التظلمات:

إن إقرار شرعية الاتفاق بين المكلفين ولجان التظلمات، بخصوص وعاء الضريبة لا يمكن النظر إليه علي أنه كاف لكي يسمح لهذه اللجان بأداء دورها في تسوية المنازعات الضريبية، عند بحث التظلمات، علي نحو مرضي:

ذلك أن تنظيم دور لجان التظلمات علي التفصيل السابق يتنافى مع ما توجبه اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل، كما يتنافى مع نصوص قانون

(١) - أنظر : مقدمة هذا البحث . وللمزيد من التفاصيل ، أنظر : د. فهد بن محمد عبد العزيز الدغيثر : رقابة القضاء علي قرارات الإدارة . . . مرجع سابق ، ص ١٠٩ وما بعدها .

ضريبة المبيعات، بخصوص نظرهما إلى التظلم علي أنه حق للمكلف، كل ما ينبغي أن يوجبه هو كفالة حقه في أن ينظر تظلمه أمام جهة تحوطها ضمانات ملائمة، ووفقا لإجراءات مناسبة، تنتهي بإصدار قرار : إما بقبول التظلم أو برفضه . بحيث أنه إذا تم رفض التظلم - كليا أو جزئيا - يكون من حق المكلف أن يسلك طريقا قانونيا آخر للطعن عليه . وإذا لم يفعل ذلك ينحسم النزاع.

وموافقة المكلف علي القرار الفاصل في التظلم لا تتطلب بالضرورة الحصول علي توقيعه علي محضر رسمي، تحرره لجنة التظلمات، وتوقع عليه معه سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات ؛ إذ أنه يمكن اعتبار عدم تظلمه من هذا القرار خلال الأجل المحدد قانونا بمثابة الدليل القاطع علي قبوله القرار الفاصل في التظلم . أما مسألة الاتفاق مع الإدارة الضريبية من عدمه فليس موضعه أمام لجنة التظلمات، وإنما عند فحص مستندات المكلفين، وفحص دفاترهم وسجلاتهم بمعرفة إدارة الفحص في الأمور التنفيذية المختصة . فعندئذ يتوافر الوقت الكافي لتلاقي وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلفين ؛ حيث أعداد مأموري الفحص كبيرة، وهم المنوط بهم الإطلاع علي الدفاتر والسجلات، وهم الأقدر علي تمثيل الإدارة الضريبية في عقد أي اتفاق حول تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم حول تقدير قيمة الضريبة المستحقة، في ضوء نصوص التشريع الضريبي، ولاحتته التنفيذية بطبيعة الحال.

وبناء علي ذلك، ينبغي أن تكون هناك نقلة نوعية أعمق في خصوص نظرة التشريع الضريبي، ولاحتته التنفيذية، والإدارة الضريبية إلي الدور الحقيقي للجان التظلمات سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات . بحيث يسمح لهذه اللجان بإصدار قرارات منهية للمنازعات الضريبية التي تنظرها .

مزايا الوضع المقترح :

إن السماح للجان التظلمات بإصدار قرارات منفردة، عند نظر الأنزعة الضريبية التي تعرض عليها، دون تعليق حقها في ذلك علي قبول المكلفين لهذه القرارات أو عدم قبولهم، ومن ثم دون تطلب الحصول علي موافقة المكلفين، في محضر يوقع عليه منهم بذلك من شأنه تحقيق العديد من المزايا للمجتمع الضريبي :

(١) - ذلك أنه إذا انتهت لجنة التظلمات من بحث التظلم بإصدار قرار يجيب المتظلم إلى طلبه، ينحسم النزاع .

(٢) - أما إذا كان القرار الذي تنتهي إليه اللجنة هو رفض التظلم، فحينئذ نكون إزاء أحد فرضين :

- الفرض الأول : أن يتم قبول القرار . ولا يبادر المكلف إلى الطعن عليه، أمام أية آلية قانونية أعلى . وفي هذه الحالة تنتهي المنازعة الضريبية أيضا . ولا يشترط للقول بقبول المكلف للقرار الصادر في التظلم في هذه الحالة أن يتم الحصول علي توقيعه، علي النحو الذي نراه في التنظيم الحالي للجان التظلمات . إذ يكفي أن تمر الفترة المسموح له بالتظلم خلالها، دون أن يبادر إليه ؛ لكي نقرر أنه يقبل بقرار لجنة التظلمات .

- الفرض الثاني : أن يتم رفض قرار لجنة التظلمات، ويجب أن يكون هذا الفرض وحده هو الذي يسمح تحققه للمكلف باللجوء إلى الآلية القانونية التالية لهذه المرحلة .

وينبغي أن يقف دور لجان التظلمات عند مجرد إصدار القرار في التظلم سواء بالقبول أو بالرفض، علي هذا النحو . بغير إلزامها بإحالة النزاع ، في الحالة الأخيرة، إلى مرحلة أخرى : مثل لجان الطعن، كما يحدث في ضريبة الدخل ؛ ذلك أن صاحب المصلحة وحده هو الذي يملك الحق في الطعن علي

القرار الفاصل في التظلم، وهو الأقدر علي تقدير مدي أهمية الطعن بالنسبة له. وقد يقتنع بالقرار الذي تصدره لجنة التظلمات، ولو كان بالرفض، فلا يري أهمية للطعن عليه أمام جهة أخرى. وفي هذه الحالة نكون قد نجحنا في إنهاء منازعة ضريبية، بدلا من المساهمة في إطالة أمدها، رغم أن صاحب المصلحة قد لا يذهب إلي ذلك.

ومن جهة أخرى، فإن عدم السماح للجان التظلمات بإصدار قرارات منهية للمنازعة الضريبية، بغير توقف علي إرادات المكلفين، جعل دورها أقل تأثيرا، وأدني فاعلية. بل أنه جعل القضاء يتناسى دورها، وينكر عليها وجودها، عندما يتعرض لنظر المنازعات الضريبية، بعد الانتهاء من نظرها أمام المرحلة الإدارية. ذلك أنه عند استعراضنا لأحكام محكمة النقض، وهي بصدد سرد وقائع الطعون الضريبية، في نطاق ضريبة الدخل - علي سبيل المثال - نجدها مستقرة علي عدم الإشارة إلي اللجان الداخلية، وتكتفي بالإشارة إلي لجان الطعن وحدها. إذ تقرر مثلا: "٠٠٠ قامت المأمورية بتقدير أرباح ٠٠٠ عن نشاطه التجاري في سنة ٠٠٠ وأخطرت به فاعترض، وأحيل الخلاف إلي لجنة الطعن ٠٠٠" (١)

فكان محكمة النقض تنظر إلي لجان التظلمات التي تنتظر المنازعة الضريبية، في مرحلتها الابتدائية، أمام الإدارة الضريبية (اللجان الداخلية) علي أنها مجرد شكل، أو إجراء تكفي مجرد المحافظة عليه لكي تقبل الدعوي في المنازعة الضريبية، بغير التفات حتي إلي النتيجة التي يؤول إليها بحث النزاع، في هذه المرحلة.

(١) انظر في تأكيد ذلك : - نقض في الطعن رقم ٢٤٠٨ لسنة ٦ ق. ، جلسة ٢٧/٤/٢٠٠٤م. (مشار إليه في مؤلف هشام علي توحيد ، المستحدث في أحكام التهرب الضريبي ، ٠٠٠ مرجع سابق ، ص ٣٤ - ٣٦) - وكذا النقض في الطعن رقم ٥٤٧ لسنة ٦٧ ق. ، جلسة ١١/١١/٢٠٠٤م. (مشار إليه في المرجع السابق ، ص ٤٥ - ٤٧) - والنقض في الطعن رقم ٤٩٦ لسنة ٦٧ ق. ، جلسة ٢٤/٦/٢٠٠٤م (مشار إليه في نفس المرجع ، ص ٤٨ - ٥٠)

وبالنظر إلى التشريعات المقارنة، نجد أنها لا تمنع لجان التظلمات من إصدار قرارات منفردة فاصلة في المنازعات الضريبية، عند نظرها، بل أنها تسلم بأن هذا الحق من الحقوق الأصلية لهذه اللجان في كل من : فرنسا^(٢)، والمملكة المتحدة^(٣)، وألمانيا^(٤)، ولوكسمبورج^(٥)، بل وفي لبنان^(٦)، علي سبيل المثال. مما يؤكد علي أهمية السماح بهذه الفاعلية للجان التظلمات في مصر.

فما لا شك فيه أن هذا يساعد علي تنمية الإحساس لدي المكلفين بأهمية دور هذه اللجان، مما يدفعهم إلي المحافظة علي حقوقهم أمامها، فلا يتخذون منها مجرد وسيلة لإضاعة الوقت، وإطالة الإجراءات من جهة. ومن جهة أخرى، فإن ذلك يساهم في تغيير النظرة الحالية لكل من الإدارة الضريبية والقضاء إلي هذه اللجان، بحيث لا يغلب علي عقيدة أي منهما أن هذه اللجان مجرد إجراء سابق علي إحالة التظلم إلي المرحلة الاستئنافية لنظر النزاع (لجان الطعن في ضريبة الدخل)، للحصول علي قرار فاصل فيه. وهذا وذاك يكفيان لتقوية دور هذه اللجان في تسوية المنازعات الضريبية، دون تفريط في حقوق هذا الطرف أو ذلك، في ظل الضمانات الكافية التي تحوط هذه اللجان، عند ممارستها لأعمالها، علي النحو السابق التعرض له فيما سبق.

فإذا حدث هذا، سيكون هناك دور حقيقي للجان التظلمات في إنهاء المنازعات التي تعجز عن حسمها الآن؛ بسبب افتقاد هذه اللجان لصلاحيات إصدار قرارات نهائية في المنازعات التي تثار أمامها. (١)

(2)-Ernst & Young : International VAT ,op., cit..p.74

(3) - John Brooks & Andrew Coop : How to live.... OP. CIT.pp. 110 – 117

(4) - Ernst & Young : International VAT ,op., cit..p.92 .

(5) – IBID . P. 158 .

(٦) - أنظر : د. يحيى مصطفى المبشر ، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني مرجع سابق ، ص ٣١٦ - ٣٢٠ .

(١) - أنظر : أ. أشرف عبد الغني ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد السادس عشر ؛ أكتوبر ٢٠٠٢ ، ص ١٠٠ .

وإذا انتهت لجنة التظلمات المختصة من نظر النزاع بإصدار قرار فاصل في التظلم علي هذا النحو، فهل يعني هذا نهائية هذا القرار. أم أنه يجب السماح بفتح طريق للطعن عليه أمام آلية قانونية أعلى؟ وفي هذه الحالة، ما هي هذه الآلية القانونية الأعلى؟ وهل من السانغ استئناف القرار الصادر في التظلم عندئذ أمام لجنة ثانية داخل إطار الإدارة الضريبية مرة أخرى؟ أم أن المصلحة تقتضى إنهاء ولاية الإدارة الضريبية عند مرحلة التظلم الإداري؛ لقدرة الأخير علي تمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعة الضريبية في هذه الحالة؟

- فإذا علمنا أن المكلفين ينظرون الي الإدارة الضريبية علي أنها الطرف الآخر في النزاع، وقد جبل الأفراد - بصفة عامة - علي عدم الاطمئنان علي حقوقهم بيد جهة ينظرون إليها علي أنها الطرف الآخر في النزاع.

- وإذا علمنا أيضا أن هذه الجهة - وهي الإدارة الضريبية - تتجسد فيها مظاهر السلطة العامة، وأنها قد تتمسك في بعض الأحيان بتفسير خاطئ لنصوص التشريع الضريبي، وتصر عليها (١) سواء أمام لجان التظلمات، أو أمام أي لجان أخرى يمكن أن تكون تالية لها. فلا شك أنه يتعين علينا أن نبحث عندئذ، وعلي الفور، في مدي كفاية مرحلة التظلم الإداري لتمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، ومدى إمكانية الاستغناء عن مرحلة الاستئناف الإداري التي تنظمها التشريعات الضريبية لنظر هذه المنازعات مرة أخرى، داخل إطار الإدارة الضريبية، سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات، علي النحو المطبق في الضريبة العقارية. وهذا هو موضع دراسة الفصل التالي.

(١) - في تأكيد ذلك، انظر :

- د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، ٠٠٠ مرجع سابق، ص ٣.
- د. يحي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ٠٠٠ مرجع سابق،

الفصل الثاني

أهمية إلغاء مرحلة "الاستئناف الإداري" في المنازعات الضريبية

تمهيد :

تختلف نظرة التشريعات الضريبية من مدي أهمية تنظيم درجة إستئنافية داخل إطار المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، بين مؤيد لهذا الاتجاه ومعارض له، علي النحو الذي نتعرض له في المبحث الأول.

ونظرا لأن المرحلة الإدارية لنظر المنازعة الضريبية ليست المرحلة الوحيدة، وأنه تعقبها مرحلة أخرى هي المرحلة القضائية، يتم تنظيمها علي درجتين، تكون هذه المنازعة محلا لها، عند عدم تسليم المكلفين بما تؤول إليه نتيجة نظرها أمام المرحلة الإدارية، فإن ذلك يثير التساؤل حول مدي إمكانية إلغاء الدرجة الاستئنافية داخل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية لدي التشريعات التي تؤمن بها؟ ومدي تأثير العدالة الضريبية بهذا التوجه ؟ ونتعرض للإجابة علي هذه التساؤلات في المبحث الثاني.

المبحث الأول

تباين مواقف التشريعات الضريبية من مرحلة الاستئناف الاداري

مما لا شك فيه أن أي جهة يناط بها نظر منازعة ما يجب أن تعي أن قرارها الفاصل في هذه المنازعة ليس الأخير . وأنه سوف يكون محلا لمراجعة لاحقة لا محالة . فهذا ادعي إلي مراعاة حقوق المتنازعين، وأحرى إلي تحري الحيطة والموضوعية بينهم . وربما يكون هذا النظر وراء تنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية علي درجتين، في كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في مصر، وإصرار مختلف التشريعات التي تنظم هاتين الضريبتين علي تنظيم مرحلة إستئنافية لنظر المنازعات الضريبية، في

إطار هذه المرحلة (المطلب الأول) . ومع هذا فقد استبعد قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. هذه الدرجة الاستثنائية من نطاق المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، إيماناً منه بعدم أهميتها، وبكفاية مرحلة التظلم الإداري أمام لجان الطعن المنصوص عليها فيه (المطلب الثاني)

المطلب الأول

حرص معظم التشريعات الضريبية علي مرحلة الاستئناف الإداري

تمهيد :

إن استقرار نصوص التشريعات الضريبية المتعاقبة سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات يوضح لنا حرصها مجتمعة، ومنذ زمن بعيد، علي تنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية علي درجتين : درجة ابتدائية، وقد سبق التعرض لها في الفصل السابق . ودرجة استثنائية تحيطها بالكثير من ضمانات التقاضي . ونستعرض في الفرع الأول تشريعات ضريبة الدخل التي تؤكد ذلك . ثم نتعرض لموقف تشريعات ضريبة المبيعات من هذه القضية في الفرع الثاني .

الفرع الأول

تبنى مرحلة الاستئناف الإداري في تشريعات ضريبة الدخل

يعتبر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ هو أول تشريع ضريبي يتناول مرحلة الاستئناف الإداري بالتنظيم، في إطار المرحلة الإدارية لنظر منازعات ضريبة الدخل، وقد بلغ من اهتمامه بهذه المرحلة أن أسند رئاستها إلي قاض يندبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية، بالإضافة إلي عضوين آخرين يعينهما وزير المالية . مع منح المكلف نفسه حرية اختيار عضوين مختلفين من بين التجار ورجال الصناعة،

أو الممولين المدرجة أسماؤهم في كشف يعده وزير المالية، في بداية كل سنة ضريبية (١).

ويبدو أن هذا التشكيل ما يزال يطبق في لبنان؛ حيث تسمى اللجان التي تنظر استئناف التظلم الإداري: "لجان الاعتراضات علي الضرائب والرسوم"، وتعد لجانا إدارية ذات اختصاص قضائي، بالنظر إلى الأعضاء الذين تتشكل منهم. وتختلف هذه اللجان باختلاف الضريبة التي تنظر المنازعات في تقديرها: فهناك لجنة خاصة لنظر الاعتراضات في نطاق ضريبة الدخل، ولجنة ثانية لنظر الاعتراضات في نطاق ضريبة الأملاك، وثالثة لنظر اعتراضات المكلفين من تقديرات رسوم الملاهي، ورابعة تختص بالرسوم البلدية... إلخ.

أما عن تشكيل هذه اللجان، فإننا نجدها - في ضريبة الدخل علي سبيل المثال - توجد في كل محافظة لجنة منها، يتم تشكيلها بموجب مرسوم، وتتكون من: قاضي يعين بناء علي اقتراح وزير العدل - رئيسا. وممثل لوزارة المالية يختاره الوزير من بين شاغلي الدرجة الثالثة علي الأقل - عضوا. ومندوب عن غرفة الصناعة والتجارة، يختاره رئيسها، أو مندوب عن المحافظة، أو المجلس البلدي المختص، يختاره المحافظ، عند عدم وجود هذه الغرفة - عضوا. ورئيس دائرة ضريبة الدخل المختص، أو من ينوب عنه - مقررا. (٢)

فإذا رجعنا إلي تشريعاتنا الضريبية في مصر، نجد أنه فضلا عن اهتمام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م بتشكيل الجهة المنوط بها نظر التظلمات، فقد اهتم ذلك القانون أيضا، بعد تعديله بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥١م، باعتبار لجان الطعن احدي درجات التقاضي، حينما لا تتجاوز التقديرات

(١) المادة (٥٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م. وقد سبق بيان نص هذه المادة قبل تعديلها، وكانت تنظم "لجان التقدير" كمرحلة وحيدة يلجأ إليها المكلف عند تعذر اتفاقه مع الإدارة الضريبية، لا تسبقها، ولا تتبعها مرحلة أخرى داخل نطاق الإدارة الضريبية.

(٢) أنظر: د. يحيى مصطفى المبشر: انمازعات الضريبة في القانون اللبناني، ٢٠٠٠، مرجع سابق.

السنوية المطعون عليها مبلغا معيناً - كان آنذاك ألف جنيه مصري - وبناء على ذلك أصبحت قرارات هذه اللجان في تلك الحالات غير قابلة للطعن عليها، سوي أمام المحكمة الابتدائية فقط، باعتبارها محكمة ثاني درجة لهذه اللجان .

غير أن غلبة العناصر التي تنتمي إلى الإدارة الضريبية من أعضاء اللجنة، طبقاً لأحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥١م، وامتلاكها أصوات تسمح لها بتشكيل الأغلبية الكافية في مواجهة رأي القاضي الذي تتعقد له رئاستها . فضلاً عن توافرها على الخبرة والكفاءة اللتان تنقصان القاضي في المجال الضريبي(١)، كل هذا جعل تطبيق ذلك الطموح منافياً للعدالة ؛ لذلك تم تعديل التشريع الضريبي مرة أخرى سنة ١٩٥٢م (٢) لإبعاد القضاء عن تشكيلها بصفة نهائية، وإسناد رئاستها إلى أحد العاملين بالإدارة الضريبية .

وهكذا تأكد للجان الطعن وصف اللجان الإدارية التي تنظر في الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين، كمرحلة إستثنائية، تعقب مرحلة التظلم الإداري السابق التعرض لها في الفصل الأول.(٣)

(١) أنظر في تأييد ذلك : د. رمضان صديق : قانون الضريبة على الدخل الجديد ، . . . مرجع سابق ، ص ٣٨١ .

(٢) حيث صدر القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢م. بتعديل القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١م. ، ومن قبله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م.

(٣) اختلف الفقه حول الطبيعة القانونية للجان الطعن : فذهب رأي إلى أنها لجان إدارية بحتة ؛ لعدم تقيدها بكافة القواعد الشكلية المنصوص عليها في قانون المرافعات ، والتي منها على سبيل المثال : إمكانية اشتراك عضو في إصدار قرار اللجنة رغم عدم سماعه دفاع المكلف ، دون أن يؤثر ذلك على قرار اللجنة بالبطلان .

وذهب رأي ثان إلى أنها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي ، وهذا الرأي أيده محكمة النقض ، والجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة . وأخيراً ، ذهب رأي ثالث إلى أن هذه اللجان بمثابة محاكم إدارية . (للمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع ، أنظر : المستشار د. أسامة الشناوي ، الطبيعة القانونية للجان الطعن ، . . . مرجع سابق ، ص ٣١ - ٣٢) .

غير أنه لا خلاف على أن هذه اللجان بمثابة المرحلة الاستثنائية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية بخصوص ضريبة الدخل . وهو ما أكدته محكمة النقض في أكثر من موضع ،

وفي سنة ١٩٥٣م، صدر القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣م، بما يعيد التأكيد علي ذات النظر، بنصه علي تشكيل لجان الطعن من ثلاثة من موظفي المصلحة، يعينون بقرار من وزير المالية، ويكون من بينهم الرئيس، مع إجازة انضمام عضوين آخرين إلي اللجنة بناء علي طلب المكلف من بين التجار ورجال الصناعة، أو المكلفين الذين يؤدون ضرائب مباشرة لا تقل عن عشر جنيهاً في السنة. كما سمح بتعيين أعضاء احتياطيين من العاملين بالإدارة الضريبية أيضاً، بالنسبة للبلاد التي بها لجنة واحدة، مع منح رئيس اللجنة الحق في نديهم بقرار منه عند الحاجة إليهم، مع اعتبار الأعضاء الأصليين في البلاد التي بها أكثر من لجنة أعضاء احتياطيين بالنسبة للجان الأخرى، يمكن نديهم بقرار من رئيس اللجنة أيضاً عند الحاجة إليهم.

والواقع أن التشريع الضريبي عمد إلي هذا التطور بالنسبة للجان الاحتياطية، حتي يسبغ علي تنظيم لجان الطعن بعض المرونة، فلا يترتب علي عدم العدالة في توزيعها بين البلدان المختلفة تكديس المنازعات أمام بعضها دون البعض الآخر. وظل هذا التشكيل ثابتاً - في صورته الأساسية - حتي صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وإن أمكن لنا ملاحظة أن بعض التشريعات السابقة علي هذا القانون قد أدخلت بعض التعديلات غير الجوهرية علي تشكيل لجان الطعن، من ذلك علي سبيل المثال: نص المادة ١٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م. علي زيادة المبلغ السنوي من الضرائب المباشرة، الذي يدفعه المكلف إلي مائة جنيه، حتى يمكن أن يكون مسوغاً له، حال منازعته الإدارة الضريبية، لأن يختار من يمثله في لجان الطعن (١).

حيث قضت - مثلاً - بأن لجان الطعن: "مرحلة إعادة نظر في الخلاف بين الطرفين [أي الإدارة الضريبية والمكلفين] قبل الالتجاء الي القضاء". (النقض في الطعن رقم ٤٩٣ لسنة ٥٤ ق، جلسة ١٢/٢٨/١٩٩٢م، مشار إليه في مؤلف أ. حسن السعدي، موسوعة السعدي، ص ١٠١٩ - ١٠٢٥، والنقض في الطعن رقم ٣١٨ لسنة ٦٢ ق، جلسة ٤/٥/١٩٩٣م، مشار إليه في المرجع السابق، ص ١١١٣ - ١١١٤)

(١) يجري العمل - في الواقع - علي عدم استفادة المكلف من هذه الرخصة، حيث لا يقوم باختيار من يمثله بلجان الطعن.

غير أنه إزاء الانتقادات التي وجهت إلى إسناد رئاسة لجان الطعن إلى عناصر من العاملين بالإدارة الضريبية، والتي تتلخص في مجملها في ميل هؤلاء إلى الإدارة الضريبية التي ينتمون إليها، وانتفاء عنصر الحيادة عنهم تبعاً لذلك، مع قدرتهم على التأثير على باقي أعضاء اللجنة، عند إعداد قراراتها ٠٠٠ إلخ. (٢) كل هذا أدى إلى إسناد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. رئاسة هذه اللجان، ولأول مرة منذ سنة ١٩٥٢ إلى عناصر من غير العاملين بالإدارة الضريبية، دون أن يشترط انتسابهم إلى القضاء؛ إذ تنص المادة ١٢٠ من هذا القانون على أن: "تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة. وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه. ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة" أي أن القانون الجديد أكد على تشكيل لجان احتياطية على النحو الذي أتت به التشريعات السابقة، وحرص على تأكيد استقلالية هذه اللجان، بإسناد أمر تشكيلها لوزير المالية.

والحقيقة أنه على الرغم من حرص التشريع السابق على تأكيد استقلالية لجان الطعن، وإسناد رئاستها إلى شخص من غير العاملين بالإدارة الضريبية على هذا النحو، إلا أن طبيعة عمل هذه اللجان يجعل الإدارة الضريبية - في الواقع - أمام أحد أمرين وهي بصدد اختيار رئيس اللجنة :

(١) - راجع: المستشار د. أسامة الشناوي، الطبعة القانونية ٠٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٣.

الأمر الأول : أن تقوم باختيار رئيس اللجنة من بين رجالها السابقين، ممن تتوفر لديهم الخبرة الكافية للإلمام بطبيعة المنازعة الضريبية. ومثل هذا الاختيار يعاب عليه غياب الحيطة أيضا عن رئيس اللجنة، بالنظر إلى قضائه عمرد الوظيفي في خدمة الإدارة الضريبية، وتأثره بفلسفتها، وتوجهاتها في تطبيق نصوص التشريع الضريبي.

والأمر الثاني : أن يتم اختيار رئيس اللجنة من بين المحاسبين أو الخبراء الحسابيين بوزارة العدل، أو القضاة السابقين، بالنظر إلى خبرتهم في المجال الضريبي كذلك. (١) وهذا يحجب عنهم موجبات الحيطة الواجب توافرها في أعمالهم أيضا، إذا وضعنا في الاعتبار المصالح المتعارضة التي يمكن أن تكون بينهم وبين المكلفين، خاصة وقد نص القاتون علي دائمية تشكيل لجان الطعن. فمما لا شك فيه أن مهام رؤساء لجان الطعن تتيح لهم الإطلاع علي ملفات المكلفين، وكذا الإطلاع علي دفاترهم وسجلاتهم. وبالتالي كشف أسرارهم التي توجب قواعد المنافسة العادلة حمايتها في مواجهتهم، حين يكونون محاسبين لبعض المنافسين، أو محامين لهم.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن عدم تمثيل المكلفين أصحاب المهن غير التجارية، وكذا أصحاب المراتبات بأعضاء دائمين في لجان الطعن، علي نحو ما يحدث بالنسبة لأصحاب المهن التجارية والصناعية، يغفل مصلحة جانب كبير من المكلفين، مما يجعل التشريع الضريبي مفتقدا إلي العدالة والمساواة بين المكلفين من هذه الناحية. (٢)

(١) أنظر في تأكيد ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد السبعون ، أبريل ٢٠٠٧م. ص ١٩ . حيث يقرر وزير المالية : " أن التشكيل الحالي للجان الطعن تشكيل محايد تتعقد رئاسته لأحد المستشارين ، وسوف يكون عمل هذه اللجان مستندا إلي مبدأ الشفافية " . - وانظر في المثالب التي يأخذها البعض علي إسناد رئاسة لجان الطعن إلي أحد رجال القضاء : د. رمضان صديق ، قانون الضريبة علي الدخل الجديد ، ٠٠ مرجع سابق ، ص ٢٨٢ - ٢٨٣ .

(٢) أنظر : المرجع السابق ، ص ٢٨٣ .

- إحاطة لجان الطعن بالكثير من الضمانات:

لا يقف دور التشريعات الضريبية عند العناية بالنص علي تبني لجان الطعن في نطاق ضريبة الدخل، والحرص علي بيان تشكيلها علي النحو السابق، بل أنها تحرص أيضا، وبصفة دائمة، علي إحاطة العمل أمامها بالكثير من ضمانات التقاضي التي تكفل صيانة حقوق المكلفين :

فهي تحترم طبيعة هذه المرحلة كمرحلة إستئنافية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية، وتتبنى مبدأ " الأثر الناقل للإستئناف " المقرر في قانون المرافعات بالنسبة للطعن في الأحكام، عند تعاملها مع هذه اللجان . فلا تجيز لها نظر منازعة لم تطرح أمام لجان التظلمات، كما توجب عليها أن ترتبط بطلبات الخصوم . وأن تحترم القاعدة التي تقرر : لا يضر الطاعن بطعنه، المعمول بها أمام القضاء^(١) كما أنها توجب تسبب قرارات لجان الطعن ؛ للتأكد من أنها تناولت كل أوجه الطعن الواردة في طلبات المكلفين، وتحرص علي اعتبار هذه الأسباب مكملة لقراراتها، بحيث يترتب علي إغفال التسبب بطلان القرارات الصادرة عن هذه اللجان .

ولهذا تصدر قرارات لجان الطعن بعد مداوات صحيحة، وبأغلبية الأصوات . ويتم التوقيع عليها من رئيس اللجنة وأمين السر خلال أسبوعين علي الأكثر من تاريخ صدورها ؛ حتى يتسني للجنة إعداد الأسباب . وإن كان إغفال توقيع أمين السر علي قرار اللجنة لا يبطله^(٢)

(١) ومن المعلوم أن تطبيق قاعدة : " لا يضر الطاعن بطعنه " لا تمنع اللجنة من تصحيح الأخطاء المادية ، أو زيادة الضريبة علي أحد عناصر الوعاء الخاضع لها ، طالما أن إجمالي الوعاء لم يرتفع . (أنظر في ذلك : أ. سمير سعد مرقص ، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص ٩٣ - ٩٤)

(٢) النقض في الطعن رقم ١٣٣ لسنة ٣١ ق . ، جلسة ١٩٦٧/٣/١ م . (مشار إليه في مؤلف د . أحمد محمود حسني ، قضاء النقض الضريبي ، ١٩٨٦ ، ص ٥٧٦)

وتوجب تشريعات ضريبة الدخل علي لجان الطعن إعلان المكلفين والإدارة الضريبية معا بمواعيد الجلسات المحددة لنظر الطعون قبل انعقادها بوقت كاف - عشرة أيام علي الأقل - بموجب كتاب موصي عليه مصحوب بعلم الوصول، وإعلان قراراتها للمكلفين بعد صدورها بنفس هذه الكيفية . مع النص علي عدم كفاية أي إجراء آخر لتحقيق هذه الغاية، باعتبار أن هذا الطريق يقطع بعلم المكلف بما أعلن به . (٢) فإذا ارتد الإعلان من هيئة البريد بما يفيد عدم وجود المنشأة، أو عدم التعرف علي عنوان المكلف . . . إلخ، فلا يغني عن إعلان المكلف بالكيفية السابقة سوي إعلانه بواسطة المحضرين، باعتبار أن هذا الطريق الأخير هو المنصوص عليه في قانون المرافعات، وأن قانون المرافعات هو الشريعة العامة الواجب مراعاتها عندئذ. (٣)

فإذا تم إعلان المكلف علي هذا النحو ولم يحضر، هو أو من يمثله (٤)، فإن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. أوجب علي اللجنة - ولأول مرة - أن تفصل في النزاع في ضوء المستندات المقدمة . (١) ولا شك أن هذه خطوة هامة علي

(١) راجع : أ. سمير سعد مرقص ، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية ، . . . مرجع سابق ، ص ٩٦٠

(٢) راجع في ذلك : التعليمات التفسيرية رقم (٢) الصادرة عن مصلحة الضرائب - قبل إلغائها - بتعديل التعليمات التفسيرية رقم (١) السابق صدورها عنها أيضا بتاريخ ٢٦/٢/١٩٨٩ م. والتي كانت تجيز في البند رقم (١٥) منها إعلان المكلف في مواجهة النيابة العامة ، وكذا بموجب لصق صورة الإعلان علي مقر المنشأة ، أو في لوحة إعلانات المأمورية المختصة ، عند تعذر إعلانه بموجب كتاب مسجل بعلم الوصول . والحقيقة أن هذا التعديل الذي أجرته الإدارة الضريبية بموجب التعليمات رقم (٢) قد تم وفقا لفتوى إدارة الفتوي لوزارة المالية بمجلس الدولة الصادرة في ٢٠/١١/١٩٨٩ م. بهذا الخصوص . (للمزيد من التفاصيل ، انظر : أ. فاروق عبد الحميد شبانة : المعالجة القانونية لإعلانات لجان الطعن المرتدة ، مجلة التشريع الضريبي والمالي ، السنة الحادية والأربعون ، العدد ٢٧٧ ، يناير - فبراير ١٩٩٢ ، ص ٩٧ - ١٠٩) .

(٣) لا يشترط في مثل المكلف أمام لجان الطعن أن يكون محاميا أو محاسبا ، ويكفي أن يكون من أقارب المكلف حتي الدرجة الرابعة (انظر في تأكيد ذلك : الكتاب النوري رقم ٧ لسنة ١٩٨٧ م .

الصادر عن الإدارة المركزية لشئون اللجان في ٢٥/١/١٩٨٧ م .)

(٤) تنص المادة ١٢١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. علي أنه : " . . . وعلي الممول الحضور أمام

اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة "

الطريق الصحيح نحو تفعيل دور لجان التظلمات بصفة عامة، حيث كان نص المادة ١٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م. يوجب علي اللجنة أن تقرر اعتبار الطعن كأن لم يكن، في حالة عدم حضور المكلف جلسة الطعن في مثل هذه الحالات. (١)

وبالإضافة إلي كل ما تقدم، تحرص الإدارة الضريبية بصفة دائمة علي حث لجان الطعن علي إنهاء المنازعات الضريبية المثارة أمامها بسرعة، من خلال وضعها حدا أدني لعدد المنازعات الواجب الفصل فيه شهريا، حتي يحصل العاملون بهذه اللجان علي مستحقاتهم المالية، فضلا عن صرف مكافآت مالية لهم عندما يتجاوز إنجازهم العدد المنوط بهم إنهاؤه من هذه المنازعات. (٢)

وهكذا يتضح لنا أن تشريعات ضريبة الدخل تعطي وزنا كبيرا لمرحلة الاستئناف الإداري، فتهتم بالنص عليها، وبيان تشكيل الجهة المنوط بها تمثيل هذه المرحلة، وتكفل لها الكثير من ضمانات التقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات. كما أن الإدارة الضريبية تسير في نفس هذا الاتجاه.

والواقع أن مصر ليست الدولة الوحيدة التي يتم تنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية بها علي درجتين في نطاق الضرائب المباشرة، إذ تحذو حذوها في ذلك كل من المملكة العربية السعودية، والمملكة الأردنية :

- ففي المملكة العربية السعودية، يتم فرض الضريبة علي الدخول الشخصية للأفراد الأجانب، من غير رعايا دول مجلس التعاون الخليجي - حيث تعتبر دخول هؤلاء خاضعة للضريبة، عدا تلك المتولدة من الأجور والرواتب وما في حكمها. فضلا عن فرضها علي جميع أرباح الشركات الأجنبية المتحققة من أنشطة تتم

(١) في الجدل الفقهي المثار حول النص الملغى بين مؤيد ومعارض، أنظر: أ. سمير سعد مرقص،

المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، ص ٨٢٠ وما بعدها.

(٢) راجع: أ. هشام علي توحيد، المستحدث في أحكام التيريب الضريبي، ص ٥٥٥ مرجع سابق، ص

٥٢٧ - ٥٢٩. حيث تناول الكتاب النوري رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٤ م. الصادر عن الإدارة الضريبية

بيذا الخصوص.

داخل المملكة، وعلي ما يخص نصيب الشركاء الأجانب من أرباح، عند مشاركتهم في الشركة التي تحقق هذه الأرباح لشركاء آخرين، تابعين لدول مجلس التعاون الخليجي. أما الشركاء الذين ينتمون بجنسياتهم إلى المملكة العربية السعودية، أو إحدى دول مجلس التعاون الخليجي، فهؤلاء وأولئك يخضعون لفريضة الزكاة الشرعية. ويجوز للمكلف بالضريبة المباشرة في المملكة العربية السعودية أن يطعن على تقدير الإدارة الضريبية (مصلحة الزكاة والدخل) أمام لجنة ابتدائية. ويجوز لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن على قرار اللجنة الابتدائية لنظر النزاع أمام اللجنة الاستئنافية المختصة. (١) وفي المملكة الأردنية، يسمح للمكلفين بالتظلم من تقدير الإدارة الضريبية، ثم بالطعن على القرار الصادر في هذا التظلم أمام الإدارة الضريبية، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء بدرجة الابتدائية الاستئنافية، ثم إلى محكمة التمييز - المقابلة لمحكمة النقض في مصر. (٢)

غير أن تبني هذا الاتجاه في نطاق الضرائب المباشرة في بعض الدول على هذا النحو لا يعني أننا نسير في الاتجاه الصحيح، عند تنظيمنا لمرحلة إستئنافية داخل الإدارة الضريبية لنظر منازعات ضريبة الدخل في مصر، خاصة إذا علمنا أن هذه الدول تفعل ذلك اقتضاء بما نطبقه في مصر. (٣) فماذا عن ضريبة المبيعات؟ وهل تحرص هي الأخرى على تنظيم مرحلة إستئنافية للتظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية؟ وإذا كانت الإجابة على هذا التساؤل بالإيجاب، فما جدوى هذا التوجه بها هي الأخرى؟ هذا ما نتعرض له في الفرع التالي :

(١) للمزيد من التفاصيل، راجع: د. خالد بن عبد العزيز عبد الله الرويس، مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت، السنة التاسعة والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٠٥م، ص ١٧ وما بعدها.

(٢) د. سالم محمد الشوابكة: قرار فرض الضريبة، بحث منشور في مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت، ٢٠٠٠م مرجع سابق، ص ٢٠ وما بعدها.

(٣) أنظر في تأكيد ذلك: المرجع السابق، نفس الموضوع.

الفرع الثاني

تنظيم مرحلة للاستئناف الإداري في تشريعات ضريبة المبيعات

لقد صدر أول تشريع ضريبي ينظم ضريبة المبيعات في مصر في الثالث من مايو سنة ١٩٩١م. بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. وتم تعديل هذا القانون حتي الآن ثماني مرات، كان آخرها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. كما سبق الذكر، وجميع هذه القوانين حرصت علي تنظيم مرحلة إستئنافية علي درجتين لنظر منازعات ضريبة المبيعات داخل إطار الإدارة الضريبية، حين لا تنال مرحلة النظم الإداري رضاء المكلفين. غير أن تنظيم هاتين الدرجتين داخل المرحلة الإستئنافية قد تم تنظيمه بشكلين مختلفين :

الشكل الأول : بدأ العمل به مع بداية تطبيق الضريبة، وكان يتضمن تطبيقا معيبا لنظام التحكيم في صورة لجان التحكيم الابتدائية، ولجان التحكيم العالية، كان يصعب النظر اليه علي انه من طبيعة قضائية، كما هو الأصل في التحكيم، علي الرأي الراجح في الفقه ؛ ولذا قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية هذا النظام بدرجتيه، كأثر مباشر لقضائها ببطلان نص المادتين ١٧، ٣٥، وإسقاط نص المادة ٣٦ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١م. وهي المواد ذات الصلة بنظام التحكيم الذي كانت تطبقه ضريبة المبيعات (١).

(١) راجع حكمها الصادر في القضية رقم ٦٥ لسنة ٨١ ق ٥٥٠، الصادر في السادس من يناير سنة ٢٠٠١م (مشار إليه في : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الرابعة ، العدد ٤٣ ، يناير ٢٠٠٥م ، ص ٢٠).

- ومن الجدير بالذكر أن نظام التحكيم قد انتقد ، أثناء العمل به : فذهب البعض إلي أن المكلفين لم يحرصوا علي اللجوء إليه بسبب كثرة رسومه ، وغلبة تواجد ممثلي الإدارة الضريبية في تشكيل لجانته ، فضلا عن أن تحديد الموضوعات التي كان يجوز له أن يبحثها علي سبيل الحصر أهدر الهدف من قيامه (HTTP : // WWW . egypt . TV-abouelsoud4 -) وذهب البعض الآخر إلي أن عدم فاعلية نظام التحكيم الملفي يرجع إلي : " ما ظهر من تحليل بيانات المصلحة من أن قرارات اللجان ، وخاصة العليا ، كانت تصدر أغلبها لصالح المصلحة ، هذا بالإضافة إلي

والشكل الثاني : أتى به القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ م، ويتضمن تطبيقاً لنظام بديل للنظام السابق - لا يختلف عنه كثيراً من حيث المضمون - في صورة لجان التوفيق، ولجان التظلمات، ويجري العمل علي تسمية لجان التظلمات هذه : اللجان العليا للتظلمات، تمييزاً لها عن لجان التظلمات التي تنظر النزاع كمرحلة ابتدائية، علي النحو السابق التعرض له في المبحث السابق .

أولاً : مرحلة لجان التوفيق :

تم هذه المرحلة من خلال عرض النزاع علي لجنة مكونة من طرفين أولهما : صاحب الشأن أو من يمثله، ولم يحدد القانون، ولا لائحته التنفيذية، ولا الإدارة الضريبية صفة معينة في الشخص الذي يصلح أن يكون ممثلاً لصاحب الشأن أمام لجان التوفيق . ويضاف، إلي صاحب الشأن، أو من يمثله، في تشكيل هذه اللجنة ممثل عن الإدارة الضريبية يعينه رئيسها . وهذه اللجنة تسمى لجنة التوفيق . وكانت تسمى لجنة التحكيم الابتدائية أثناء العمل بنظام التحكيم، الذي قضى بعدم دستوريته . ولم يحدث أي تغيير في تشكيلها .

والحقيقة أن تشكيل لجان التوفيق بهذه الكيفية يجعل من المناسب أن نطلق عليها اسم " لجان التوافق " وليس " لجان التوفيق " إذ أن التوفيق كنظام قانوني لتسوية المنازعات يقتضي تواجد طرف ثالث إلي جوار طرفي النزاع يسمى : "الموفق" تكون مهمته تقريب وجهات النظر بين طرفي النزاع ، أو اقتراح الحلول التي يرضيانها(١)، وهذا الطرف غير موجود في تشكيل لجان التوفيق المنصوص عليها في قانون ضريبة المبيعات .

عدم إمكانية نظر مدي خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة أمام لجان التحكيم" (- راجع : أ. محمد محروس ، مجلة الثقافة الضريبية ، العدد ٤٣ ، يناير ٢٠٠٥ ، ص ٢٢)

(١) أنظر في ذلك تفصيلاً : د. محمد إبراهيم موسى ، التوفيق والوساطة كوسائل لتسوية منازعات التجارة الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ م. ص ٢٣ وما بعدها .

أما عن المنازعات التي تدخل في اختصاص هذه اللجان فإنها تتصل بجميع أوجه الخلاف التي تنور بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وتتعلق بموضوع أو أكثر من عدة الموضوعات، هي:

- قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة .
- نوع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة .
- كمية السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة .
- مقدار الضريبة المستحقة علي السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة .
- مدي خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة .

ومن الجدير بالذكر أن مدي خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة من عدمه كان خارج نطاق اختصاص لجان التحكيم الابتدائية والعليا الملغاة، وكان ذلك سببا رئيسا في تعثر عمل تلك اللجان بشدة، علي أثر إضافة عبارة خدمات التشغيل للغير إلي الجدول رقم (٢) المرافق لقانون ضريبة المبيعات، بموجب التعديل الذي أتى به القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧م . حيث نشأت الكثير من المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين حول مدي خضوع الكثير من الخدمات لضريبة المبيعات، وما إذا كانت تعد من خدمات التشغيل للغير من عدمه، مثل خدمات المقاولات ، والنقل . . . إلخ . وكان محظورا علي لجان التحكيم بدرجتها التعرض لهذا الموضوع، واستغرق الفصل في الكثير من هذه المنازعات أمام القضاء سنوات طويلة، أصابت المجتمع الضريبي خلالها موجات متلاحقة من عدم اليقين (١)، حتي قضت المحكمة الدستورية العليا

(١) في المزيد من التفاصيل حول تضارب أحكام المحاكم داخل نطاق القضاء العادي ، والقضاء الإداري عند التعرض لهذه القضية ، بخصوص نشاط المقاولات وحده ، حتي فصلت محكمة النقض في الموضوع بحكمها الشهير الصادر في ١٦ /٤/ ١٩٩٨م . في الطعن رقم ٢٢١ لسنة ٦٧ ق . وما تلاه من أحكام ، وحتى نزلت المحكمة الإدارية العليا هي الأخرى علي نفس حكم محكمة النقض في ٤/٦/٢٠٠٠م . بحكمها الشهير أيضا الصادر في الطعن رقم ٣٢٠ لسنة ٤٥ ق . -

أخيراً بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" هذه في الخامس عشر من أبريل سنة ٢٠٠٧ م (١) وقد أدي عجز لجان التحكيم - أثناء العمل بها - عن التدخل بدور ما في هذه القضية إلي تدخل المشرع، في القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ م، بإضافة منازعات المكلفين في مدي خضوع السلعة، أو الخدمة للضريبة إلي الموضوعات التي يمكن أن تكون محلاً لاختصاص لجان التوفيق.

وتتصل لجان التوفيق بالنزاع من خلال طلب يتقدم به المكلف، مصحوب بدفع مبلغ وقدره : خمسمائة جنيه، يمثل نفقات نظر النزاع أمام لجان التوفيق ولجان التظلمات معاً، يعلن فيه المكلف عن رغبته في إحالة النزاع إليها، خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره برفض تظلمه (٢)، وذلك بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول، يفيد رفض تظلمه، أو لانتهاؤ المدة المحددة للبت في التظلم. وعندئذ تتولي الأمانة الفنية للجان التوفيق في المنطقة التنفيذية المختصة إخطار ممثلي المصلحة، والمسجل بتاريخ ومكان انعقاد الجلسة المحددة لنظر النزاع قبل انعقادها بوقت كاف، وذلك بكتاب موصي عليه مصحوب بعلم الوصول أيضاً، أو بإخطار كتابي موقعا عليه منهما بما يفيد العلم.

وعند اجتماع اللجنة، تكون جميع الأوراق والمستندات تحت تصرفها، سواء تلك التي كانت أمام لجنة التظلمات عند فحص التظلم، أو غيرها من المستندات الأخرى، التي يكون المكلف قد أرفقها بطلبه، وأودعها الأمانة الفنية للجنة، وذلك قبل انعقاد الجلسة بوقت كاف. وينتهي نظر النزاع بأحد أمرين :

(١)- أنظر : د. إبراهيم عبد العزيز النجار ، موسوعة ضريبة المبيعات ٠٠٠ مرجع سابق ، ص -

٢٨٧ وما بعدها .

(٢) - راجع : الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ قضائية * دستورية" ، جلسة الأحد الموافق ١٥ أبريل سنة ٢٠٠٧ م.

(٢) - كانت هذه المدة خمسة عشر يوماً فقط أمام لجان التحكيم الابتدائية .

(١) إما باتفاق عضوي للجنة، وفي هذه الحالة يتم إثبات الاتفاق في محضر يوقع عليه منهما، ويكون هذا الاتفاق نهائي . وتتولى الأمانة الفنية للجنة إخطار كل من رئيس المأمورية المختصة، ورئيس المنطقة التنفيذية المختصة، والمكلف بهذا الاتفاق .

(٢) أو بعدم اتفاق عضوي للجنة، وعندئذ يتم إثبات ذلك في محضر، وترسل الأوراق في الحال مصحوبة بهذا المحضر إلي الأمانة الفنية للجنة العليا للتظلمات بالمنطقة المختصة، ليبدأ نظر النزاع من جديد أمام الدرجة الثانية، داخل المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعة الضريبية، أمام الإدارة الضريبية !!

ويلاحظ من خلال العرض السابق أنه وإن كان هناك تشابها في عمل لجان التوفيق، واللجان الداخلية في ضريبة الدخل، من حيث القرارات التي تتخذ عند بحث النزاع بمعرفة هذه اللجان أو تلك، إلا أن هناك فروقا جوهرية بينهما في مجالات أخرى :

(أ) ذلك أن اللجنة الداخلية في نطاق ضريبة الدخل تتعقد لها ولاية نظر النزاع باعتبارها المرحلة الأولى، والابتدائية لنظره . في حين ينظر إلي لجان التوفيق علي أنها إحدى درجتي المرحلة الإستئنافية ؛ حيث يسبقها نظر النزاع أمام لجنة التظلمات .

(ب) كما أن المكلف لا يلتزم بدفع أية رسوم نظير تقدمه بالتظلم أمام اللجان الداخلية، في حين أنه يلتزم بسداد مبلغا وقدره خمسمائة جنيه مصري، حتي يمكن قبول تظلمه أمام لجنة التوفيق المختصة، باعتبار أن هذا المبلغ يغطي تكلفة المرحلة الإستئنافية بدرجتيها، وإن كان المكلف يسترد هذا المبلغ، إذا انتهى نظر المنازعة في هذه المرحلة بصور قرار لصالحه .^(١)

(١) (٢) - راجع المادة ٣٥ فقرة ٢/٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١م. الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٢٩٥ لسنة ٢٠٠٥م. حيث تقرر: ١ - ... ٢ - ... ٣ - ...

(ج) وفضلا عن هذا، فإنه لكي يمكن للمكلف أن يستفيد من لجان التوفيق، فيجب أن يسدد للإدارة الضريبية الضريبة التي أقر عنها بإقراراته الضريبية، وتتصل بالفترات الضريبية المتنازع عليها. وهذا الشرط غير لازم في نطاق ضريبة الدخل. (٢)

(د) وأخيرا فإن ممثل الإدارة الضريبية في لجان التوفيق أكثر حيده واستقلالية من ممثل الإدارة الضريبية في اللجان الداخلية، وذلك لسببين : الأول : أنه يتمتع بنفس الوزن النسبي للمكلف أو من يمثله في تشكيل اللجنة، في حين أن المكلف يخرج عن نطاق تشكيل اللجنة الداخلية. والثاني : أن ممثل الإدارة الضريبية يتم تعيينه في كل نزاع علي حدة، بموجب قرار من رئيس الإدارة المركزية للمنطقة التنفيذية، من غير العاملين في الأمورية التي تتصل بالنزاع ، في حين أن تعيين أعضاء اللجان الداخلية يكون بصفة دائمة.

ثانيا : مرحلة اللجان العليا للتظلمات :

إذا لم يتفق عضوا لجنة التوفيق علي قرار ما بخصوص المنازعة الضريبية، أو إذا تقاعس المكلف عن تعيين من يمثله أمام لجنة التوفيق المختصة، رغم طلبه إحالة النزاع إليها، تتم إحالة النزاع إلي اللجنة العليا للتظلمات المختصة لتتولي شئونها نحو نظره كمرحلة إستئنافية للقرار الصادر من لجنة التوفيق، وذلك داخل إطار المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية! ويتم تشكيل هذه اللجنة من مفوض دائم يعينه وزير المالية من غير العاملين بالإدارة الضريبية، وتسنده له رئاستها.

ولا يجوز نظر النزاع في لجان التوفيق إلا إذا كان مصحوبا بما يدل علي سداد الضريبة طبقا لإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة ١٦ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات ، وقيام التسجيل بسداد خصمائه جنيه مقابل نفقات الإحالة إلي لجان التوفيق".

بالإضافة الي عضوية كلا من المكلف أو من يمثله من جهة، و مندوب عن الإدارة الضريبية يعين بقرار من رئيسها من جهة اخري . وهي بهذا التشكيل تقترب من لجان الطعن من حيث إسناد رئاستها إلي عنصر من غير العاملين بالإدارة الضريبية . غير أنها تتميز عنها بوجود المكلف، أو من يمثله عضوا بها .

ويذهب البعض، وبحق، إلي أن تمثيل المكلف في لجان التظلمات بصفة عامة يشعر المجتمع الضريبي، والمهتمين به، بأن الإدارة الضريبية تعي أن المكلفين مستخدمين لخدماتها، ويخضعون للوائحها، وأن هذا يتفق مع المطبق في فرنسا منذ سنة ١٩١٤م .، في نطاق الضرائب المباشرة، حين تم تشكيل اللجنة المشتركة للضرائب المباشرة . ومنذ سنة ١٩٢٤م . في نطاق الضرائب غير المباشرة، حين أنشئت لجنة مثيلة برئاسة مستشار المحافظة، وعضوية ممثلين للإدارة الضريبية والمكلفين، حتي تم إنشاء اللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة سنة ١٩٤١م . و تشكيلها من تمثيل متعادل يجمع كلا من الإدارة الضريبية والمكافين، علي النحو المطبق في لجان التوفيق (١) .

وقد بدأت اللجان العليا للتظلمات في ممارسة أعمالها اعتبارا من أبريل سنة ٢٠٠٥م . أما قبل ذلك فقد كانت لجان التحكيم العالية هي التي تقوم بهذه المهمة، حتي قضي بعدم دستورية نظام التحكيم - بدرجتيه - في ضريبة المبيعات، اعتبارا من السادس من يناير سنة ٢٠٠١م .، كما سبق الذكر .

أي أن المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعة الضريبية ظلت غائبة في ضريبة المبيعات لمدة تزيد علي أربع سنوات، ولم يشعر أحد أن مصالح المكلفين، أو الإدارة الضريبية قد تأثرت سلبيا بذلك . بل والأكثر من هذا، فإن تطبيق ضريبة المبيعات علي مرحلتي تجارة الجملة والتجزئة تم في تلك الآونة - اعتبارا من

(١) انظر تفصيلا في ذلك : د . راجح رتيب ، الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ،

القاهرة ، ١٩٩١م . ص ١٩٢ - ١٩٣ .

الأول من يوليو سنة ٢٠٠١م - بموجب القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م، وترتب علي ذلك انضواء العديد من المكلفين الجدد، ممن يمارسون نشاطي تجارة الجملة والتجزئة تحت لواء قانون ضريبة المبيعات، ولم تتأثر المنازعات الضريبية. والدليل علي ذلك : أن الإدارة الضريبية لم تجد نفسها يوما في حاجة إلي استصدار قانون، أو قرار جمهوري لتصفية منازعات ضريبة المبيعات، سواء مقابل التنازل عن بعض مستحقاتها، أو عنها كلها !!، كما حدث مرارا في نطاق ضريبة الدخل ، علي النحو الذي سنتعرض له فيما بعد^(١)، رغم عدم غياب هذه المرحلة الإستثنائية يوما عن ضريبة الدخل منذ سنة ١٩٥٢م، كما سبق الذكر . وهذا وحده يكفي للتدليل علي عدم أهمية هذه المرحلة الاستثنائية للمنازعة الضريبية .

ومن الجدير بالذكر أن لجان التحكيم الملغاة كانت تضم في عضويتها - بالإضافة الي العناصر الثلاثة السابقة - عضوين آخرين : الأول : مندوب عن التنظيم المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي إليها المكلف، يختاره رئيسها . والثاني : مندوب عن هيئة الرقابة الصناعية، يختاره رئيسها . غير أن هذين العضوين لم يعد لهما وجود في تشكيل اللجان العليا للتظلمات .

أما عن كيفية نظر النزاع أمام هذه اللجان، فإنه عند إحالة الأوراق إليها من الأمانة العامة للجان التوفيق السابقة عليها، تقوم الأمانة العامة للجنة العليا للتظلمات بعرض الأوراق علي رئيس المنطقة التنفيذية المختصة ؛ ليتولى تحديد اللجنة التي تنظر النزاع ، وميعاد ومكان اجتماعها . وتتولي الأمانة الفنية للجنة بعد ذلك إخطار أعضاء اللجنة، وكذا إخطار عضوي لجنة التوفيق بمكان وميعاد الجلسة المحددة لنظر النزاع، قبل انعقادها بأسبوع علي الأقل، وذلك بكتاب موصي عليه مصحوب بعلم الوصول . وعندما تجتمع اللجنة في المكان والميعاد المحدد لنظر الجلسة، توضع تحت تصرفها جميع الأوراق

(١) أنظر : المطالب الثاني من المبحث التالي .

والمستندات الواردة إليها . ويمكن لها أن تستمع إلي عضوي لجنة التوفيق في حالة توافرها، كما يمكن لها أيضا أن تستمع إلي بعض الخبراء، أو الفنيين للاستعانة بخبراتهم .

وتحرص اللجنة علي إصدار قراراتها محاطة بضمانات التقاضي، التي سبق التعرض لها عند التعرض للجان الطعن . فلا يصدر عنها أي قرار إلا بعد تمكين المكلف من الحضور، ولا يصدر إلا بأغلبية أصوات أعضاء اللجنة، وبعد تسببيه تسببيا كافيا . . . الخ .

وبصدور قرار لجنة التظلمات تكون المرحلة الاستثنائية لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية قد انتهت، ويكون هذا القرار واجب النفاذ . فتتولي الأمانة الفنية للجنة إخطاره لرئيس المأمورية التنفيذية المختصة، ورئيس المنطقة التنفيذية المختصة، والمكلف أو من يمثله، وذلك بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول . فإذا كان القرار في صالح المكلف، فإنه يسترد نفقات نظره، التي سبق له تحملها عند رفع النزاع إلي لجنة التوفيق المختصة . أما إذا كان القرار في غير صالحه، فإنه يتحمل هذه النفقات، ويلتزم بدفع الفرق بين ما سبق سداده وفقا لإقراره وما انتهى إليه قرار لجنة التظلمات . وفضلا عن هذا، يلتزم المكلف أيضا بدفع الضريبة الإضافية عن هذا الفرق (١)، عن الفترة من تاريخ السداد وفقا للإقرار وحتى تاريخ السداد وفقا لقرار اللجنة العليا للتظلمات (٢) .

وفي رأبي أن المشرع قد جانبه التوفيق في هذا التنظيم ؛ لأن المكلف مرخص له بتقديم إقراره الضريبي خلال مهلة معينة تصل إلي شهرين ميلاديين (٣) وهو ملزم بسداد الضريبة وفق هذا الإقرار، وكان ينبغي أن

(١) راجع : المادة ٣٥ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م . بعد تعديلها بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م .

(٢) المادة ٣٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م .

(٣) أنظر : المادة ١٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م . بعد تعديلها بقرار وزير المالية رقم ١٩٠ لسنة ١٩٩٠م . (نشر الجريدة الرسمية ، بالعدد ١٤٠ في ٢٠/٦/١٩٩٠م) . وكانت هذه المهلة عند

يكون حساب الضريبة الإضافية عن الفترة من تاريخ نهاية المهلة القانونية لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد وفقاً لقرار اللجنة العليا للتظلمات ، كما هو الحال في كافة الحالات الأخرى لحساب الضريبة الإضافية . ذلك أن تاريخ السداد وفقاً للإقرار قد يكون في أول يوم للمهلة القانونية، وقد يأتي قبيل انتهائها . وفي اتخاذ تاريخ السداد وفقاً للإقرار ميعاداً لبدء حساب الضريبة الإضافية غبن شديد للمكلف الأكثر التزاماً، الذي يحرص على تنفيذ التزامه في بداية المهلة القانونية المتاحة له .

و يلاحظ أن اللجان العليا للتظلمات لا يجوز لها إبداء آراء تكون بمثابة قواعد عامة، وأن قراراتها لا تكون ملزمة إلا في الحالات التي تصدر فيها . وهو ما كان يسري على لجان التحكيم العالية أيضاً قبل إلغاء العمل بها ، بعد القضاء بعدم دستوريتها .

وهكذا يتضح لنا من كل ما تقدم أن كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات تحرصان على تنظيم مرحلة إستثنائية داخل إطار المرحلة الإدارية لنظر المنازعة الضريبية، اعتقاداً منهما بأن ذلك يساهم في تقليل المنازعات الضريبية، أو يعمل على حسمها بالسرعة الملائمة لطبيعة دين الضريبة، وأهميته للخزينة العامة للدولة . بل أننا قد رأينا كيف تحرص ضريبة المبيعات على تنظيم المرحلة الاستثنائية وحدها على درجتين، وذلك إمعاناً منها في التأكيد على حرصها على حسم المنازعة الضريبية داخل إطار الإدارة الضريبية .

وعلى خلاف ذلك، نجد الضريبة على العقارات المبنية تنظم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية من درجة واحدة فقط، تنظرها لجان الطعن

صدر القانون ثلاثون يوماً فقط ، غير أن القانون أجاز لوزير المالية في المادة ١٦ السابقة مد هذه المهلة ، وقد باشر الوزير صلاحياته هذه وأصدر قراره السابق بجعل مهلة تقديم الإقرار الضريبي شهرين كأصل عام يرد عليه عدة استثناءات ، وقد سبق التعرض لهذه الاستثناءات.

المنصوص عليها فيها، وتستبعد إمكانية الطعن علي قرارات هذه اللجان فسي إطار هذه المرحلة الإدارية. وللحكم علي مدي نجاح هذا التنظيم أو ذلك، نفرء المطلب التالي لعرض موقف الضريبة العقارية، كما أفردنا المطلب الحالي لعرض موقف ضريبي الدخل والمبيعات ؛ لئسني لنا تقييم كلا التجريبتين فسي المبحث الثاني والأخير من هذا البحث.

المطلب الثاني

استبعاد مرحلة الاستئناف الإداري في منازعات الضريبة العقارية

إذا كانت التشريعات المتعاقبة لضريبة الدخل، وكذا تشريعات ضريبة المبيعات قد أصرت علي تنظيم مرحلة إستئنافية داخل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ردحا طويلا من الزمن علي النحو السابق التعرض له حالا، فقد وجدنا قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. وقد استبعد هذه المرحلة، وأسقطها من حسابانه تماما، وهو بصدء تنظيمه المرحلة الإدارية لنظر المنازعات التي تتصل بتطبيق هذا القانون.

و نظرا للطبيعة الخاصة لهذا القانون، واختلاف قرارات ربط وتحصيل الضريبة العقارية عنها بالنسبة للضريبة العامة علي الدخل، والضريبة العامة علي المبيعات، فانه يجدر بنا التعرض أولا (في الفرع الأول) لكيفية ربط الضريبة علي العقارات المبنية من خلال لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها في هذا القانون ؛ حتي يمكن لنا التعرض للكيفية التي ينظمها قانون الضريبة العقارية لنظر منازعات المكلفين في قرارات هذه اللجان أمام الإدارة الضريبية، والتأكد من تنظيم القانون لإجراءات نظر هذه المنازعات أمام الإدارة الضريبية من درجة واحدة فقط، دون أن يسمح للإدارة الضريبية بمعاودة نظر هذه المنازعات من جديد، حتي ولو بطريق الطعن علي قرارات اللجان الإدارية التي كلفها بنظر هذه المنازعات، وذلك من خلال (الفرع الثاني)

الفرع الأول

خصوصية قرارات الربط في نطاق الضريبة العقارية

من المعلوم أن قرارات ربط الضريبة، في نطاق تطبيق ضريبتى الدخل والمبيعات تصدر من رجال الإدارة الضريبية، بعد الإطلاع علي دفاتر وسجلات المكلفين بأحكام هاتين الضريبتين، حال اكتشاف فروق ضريبية تزيد عن الضريبة المثبتة بإقرارات هؤلاء المكلفين، أما بالنسبة للضريبة علي العقارات المبنية، فإن الأمر يختلف، حيث أوجب قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م تشكيل لجان تسمى " لجان الحصر والتقدير " في كل محافظة من محافظات الجمهورية، وخص هذه اللجان بحصر وتقدير القيم الإيجابية للعقارات المبنية، وأوجب القانون علي هذه اللجان إجراء تقديراتها في هذا الإطار على أساس تقسيم هذه العقارات نوعيا في ضوء مستوى كل بناء علي حدة، والموقع الجغرافي له، والمرافق المتصلة به. كما أوجب القانون أن يصدر بتشكيل هذه اللجان قرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان، وأن يتكون هذا التشكيل من : مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية وتنعقد له رئاسة اللجنة. بالإضافة الي عضوية مندوب من وزارة المالية، ومندوب من وزارة الإسكان، واثنين من المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص كل لجنة، يختارهما المحافظ المختص، بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة .

وقد أحال القانون إلي لائحته التنفيذية في شأن بيان أساس تقسيم العقارات المبنية نوعيا، حسب مستوى البناء، والموقع الجغرافي، والمرافق المتصلة

(١) - المادة ١٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. (صدر هذا القانون في ٢٣ يونيو ٢٠٠٨ . ونشر في الجريدة الرسمية بالعدد ٢٦ مكرر (ج) في نفس تاريخ إصداره . وتم العمل به اعتبارا من ٢٤ يونيو ٢٠٠٨م. وهو اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية ، تنفيذًا لنص المادة التاسعة من مواد إصداره.)

بها للتوصل الي تقدير القيم الإيجارية للعقارات المبنية على نحو عادل. كما أحال القانون الي لاحتة التنفيذية كذلك في خصوص تحديد أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان، ونطاق اختصاص كل منها .

وتولت اللاحة التنفيذية تنظيم هذه المهام بالفعل^(١)، حيث أوجبت المادة الثالثة من هذه اللاحة بدء إجراءات إعادة التقدير الخمسي للقيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية قبل نهاية فترة العمل بالتقدير الخمسي السابق بمدة سنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر، ورسمت الإجراءات اللازمة لذلك. (٢) كما أوجبت المادة السابعة من هذه اللاحة علي لجان الحصر، قبل

(١) - صدرت اللاحة التنفيذية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م. بموجب قرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩ ، الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/٨/٣ م. والمعمول به اعتبارا ٢٠٠٩/٨/٧ م. وهو اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية بالعدد ١٨٢ تابع (أ) بتاريخ ٢٠٠٩/٨/٦ م.

(٢) - حددت المادة الثالثة من اللاحة التنفيذية هذه الإجراءات فيما يلي:

- أ - يصدر رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية بيانا بالإجراءات التي تتبعها لجان الحصر والتقدير لإعادة تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية التي ستخضع أساسا لحساب الضريبة، وتحديدًا بداية ونهاية مدة عمل هذه اللجان ولجان الطعن.
- ب - يعلن عن بادية إجراءات إعادة التقدير بجميع وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة ليتسنى للمكلفين ببدء الضريبة تقديم قراراتهم في المواعيد المحددة قانونًا.
- ج - تضع المصلحة خطة عمل وخطوط سير للجان الحصر والتقدير للقيام بإجراءات الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية.

د - يعلن عن التقديرات التي تقرها لجان الحصر والتقدير بعد اعتمادها من الوزير او من يفوضه، وينشر عن إتمامها في الجريدة الرسمية، ويخطر بها ذوي الشأن، طبقا لحكم المادة ١٢ من هذه اللاحة، ويكون الإخطار على هذا الوجه مجريا لميعاد الطعن على تقدير القيمة الإيجارية.

هـ - تتخذ إجراءات الربط والتسويات والتحصيل وتطبيقها ابتداء من أول يناير التالي لأول تقدير او التالي لنهاية مدة التقدير الخمسي (نهاية مدة الخمس سنوات) التي تم خلالها بدء إجراءات إعادة التقدير.

ويجب الا يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في

قيامها بتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية، أن تقوم بتقسيم هذه العقارات وفقاً لأسس وقواعد معينة، هي:

أ - الموقع الجغرافي ويشمل: ١ - طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية .
٢ - الشارع الكائن به العقارات المبنية. ٣ - مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المتنزهات العامة.

ب - مستوى البناء (وما إذا كان البناء فاخر، أو فوق المتوسط، أو متوسط ، أو اقتصادي، أو شعبي)، ونوعية مادة البناء (وما إذا كانت من الخرسانة المسلحة، أو الطوب المصنع، أو الحجر، أو الطوب اللبن، أو الخشب، أو الضاج ...، أو أي مواد أخرى).

ج - المرافق المتصلة بالعقارات المبنية وتشمل: ١ - الكهرباء والمياه والصرف الصحي. ٢ - الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة. ٣ - التليفونات. ٤ - شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة. ٥ - أي مرافق عامة أخرى.

ثم أوجبت اللائحة التنفيذية أن تقوم هذه اللجان بعد ذلك بحساب الضريبة السنوية للوحدات السكنية وغير السكنية (١):

(١) - بحيث تستبعد - بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكني - ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها هذه اللجان، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المالك بأداء الضريبة، بما في ذلك مصاريف الصيانة. بالإضافة الي حد الإعفاء المقرر بالمادة ١٨/د من القانون بمقدار

أغراض السكن على ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

(١) - المادة ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م.

- وللمزيد من التفاصيل حول مهام هذه اللجان، راجع: د. عبد اليزيدي محمد مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م.، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م. ص ١٠٢ وما بعدها.

٦٠٠٠ جنيه لكل وحدة في عقار. ثم تقوم بحساب الضريبة السنوية المستحقة بعد ذلك بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية التي تم التوصل إليها، طبقا للملحق رقم (١) المرافق للقانون، بعد استبعاد النسب والمبالغ السابقة.

(٢) - أما بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكني، فتستبعد ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة، بما في ذلك مصاريف الصيانة، ثم تحسب الضريبة المستحقة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية، طبقا للملحق رقم (٢) المرافق للقانون (١).

(١) - فيما يلي الملحق رقم (١) المرافق للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. بخصوص الأعباء الضريبية التي يتحملها مولو الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للوحدات السكنية، والتي تحتسب بنسبة معينة من القيمة السوقية للوحدة السكنية، والتي تتحدد بدورها وفقا للقيمة الإيجارية السنوية للوحدة ، طبقا لتقديرات لجان الحصر والتقدير:

(للقيم بأجنيه)

| العباء الضريبى وفقا للقانون | | | القيمة الإيجارية السنوية للوحدة | القيمة الرأسمالية للوحدة | القيمة السوقية للوحدات السكنية |
|--|------------------------|--------------|---------------------------------|--------------------------|--------------------------------|
| العباء الضريبى كنسبة من القيمة السوقية | الضريبة المستحقة سنويا | وعاء الضريبة | | | |
| - | - | ٥٣٧٠- | ٩٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٤٧٤٠- | ١٨٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٤١١٠- | ٢٧٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٣٤٨٠- | ٣٦٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٢٨٥٠- | ٤٥٠٠ | ١٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٢٢٢٠- | ٥٤٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ |
| - | - | ١٥٩٠- | ٦٣٠٠ | ٢١٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٩٦٠- | ٧٢٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ |
| - | - | ٣٣٠- | ٨١٠٠ | ٢٧٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠٠ |
| ١٠٠٠% | ٣٠ | ٣٠٠ | ٩٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ |
| ٢٠٠٠% | ١٥٦ | ١٥٦٠ | ١٠٨٠٠ | ٣٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ |
| ٤٠٠٠% | ٢٨٢ | ٢٨٢٠ | ١٢٦٠٠ | ٤٢٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠٠٠ |

| | | | | | |
|--------|-------|--------|--------|---------|------------|
| %...٥ | ٤٠٨ | ٤٠٨٠ | ١٤٤٠٠ | ٤٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ |
| %...٦ | ٥٣٤ | ٥٣٤٠ | ١٦٢٠٠ | ٥٤٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| %...٧ | ٦٦٠ | ٦٦٠٠ | ١٨٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...٩ | ١٢٩٠ | ١٢٩٠٠ | ٢٧٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٠ | ١٩٢٠ | ١٩٢٠٠ | ٣٦٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١١ | ٢١٨٠ | ٢١٨٠٠ | ٥٤٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١١ | ٤٤٤٠ | ٤٤٤٠٠ | ٧٢٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١١ | ٥٧٠٠ | ٥٧٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٢ | ٨٢٢٠ | ٨٢٢٠٠ | ١٢٦٠٠٠ | ٤٢٠٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٢ | ١٠٧٤٠ | ١٠٧٤٠٠ | ١٦٢٠٠٠ | ٥٤٠٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٢ | ١٣٢٦٠ | ١٣٢٦٠٠ | ١٩٨٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٢ | ١٥٧٨٠ | ١٥٧٨٠٠ | ٢٣٤٠٠٠ | ٧٨٠٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠٠٠٠٠ |
| %...١٢ | ١٨٣٠٠ | ١٨٣٠٠٠ | ٢٧٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠٠٠٠٠٠ |

- الملحق رقم (٢) المرافق للقانون بخصوص الأعباء الضريبية على المنشآت الصناعية :

(للقيم بالألف جنيه)

| الضريبة المستوية | وعاء الضريبة | القيمة الإجمالية السنوية | القيمة المحسوبة للمبان | مساحة المبان (بالمتر المربع) | مساحة الأرض (بالمتر المربع) |
|------------------|--------------|--------------------------|------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| ٠ | ٢ | ٤ | ١٢٠ | ٦٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| ١ | ١٢ | ١٨ | ٦٠٠ | ٣٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| ٢ | ٢٤ | ٣٦ | ١٠٢٠٠ | ٦٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ |
| ٧ | ٧٣ | ١٠٨ | ٣٠٦٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ |
| ١٠ | ٩٨ | ١٤٤ | ٤٨٠٠٠ | ٢٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠٠ |
| ١٢ | ١٢٢ | ١٨٠ | ٦٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠ |
| ١٥ | ١٤٧ | ٢١٦ | ٧٠٢٠٠ | ٣٦٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ |
| ١٧ | ١٧١ | ٢٥٢ | ٨٠٤٠٠ | ٤٢٠٠٠٠ | ٧٠٠٠٠٠٠ |
| ٢٠ | ١٩٦ | ٢٨٨ | ٩٠٦٠٠ | ٤٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠٠٠ |
| ٢٢ | ٢٢٠ | ٣٢٤ | ١٠٠٨٠٠ | ٥٤٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| ٢٤ | ٢٤٥ | ٣٦٠ | ١٢٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠٠ |
| ١٢٢ | ١٠٢٢٤ | ١٠٨٠٠ | ٦٠٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠٠٠ |
| ٢٤٥ | ٢٠٤٤٨ | ٣٠٦٠٠ | ١٢٠٠٠٠٠ | ٦٠٠٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠٠٠ |

إجراءات الحصر والتقدير:

تكفلت اللائحة التنفيذية (١) بإلزام مصلحة الضرائب العقارية بتحديد أعداد «لجان الحصر والتقدير» اللازم تشكيلها في كل محافظة، ونطاق اختصاص كل لجنة منها، بحسب حجم وعدد العقارات المبنية بها، وناطت اللائحة التنفيذية كذلك بكل من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان أمر تشكيل هذه اللجان، بقرار يصدر عنهما، وفقا لحكم المادة ١٣ من القانون . واشترطت هذه اللائحة (٢) لصحة انعقاد كل لجنة من «لجان الحصر والتقدير» حضور أربعة أعضاء على الأقل، على أن يكون من بينهم الرئيس، تقوم بحصر العقارات المبنية الداخلة في نطاق اختصاصها، وفقا لخطة العمل التي تضعها المصلحة، ثم تحديد القيمة الإيجارية لهذه العقارات لأغراض تطبيق القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م.، وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين، وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس .

فإذا أتمت لجان الحصر والتقدير أعمالها علي هذا النحو، فإنه يجب علي مصلحة الضرائب العقارية، وعلي الفور، أن تقوم بالنشر في الجريدة الرسمية عن إتمام تقديرات القيمة الإيجارية التي تقررها هذه اللجان، وذلك بعد اعتمادها من وزير المالية أو من يفوضه. كما يجب علي مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات أن تعلن عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير في مزار كل من مديريات الضرائب العقارية والمأموريات التابعة لها، الواقع بدائرتها العقارات، ومجالس المدن والأحياء، وأجهزة المدن الجديدة، ومجالس المجالس الشعبية المحلية، وكذلك الموقع الالكتروني للوزارة، والموقع الالكتروني لمصلحة الضرائب العقارية بشبكة المعلومات الدولية، على أن

(١) - المادة ١٠ من اللائحة.

(٢) - المادة ١١ من اللائحة.

يتضمن الإعلان تاريخ النشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات، ورقم العدد المنشور فيه.

وفضلا عن ذلك، تلتزم مأموريات الضرائب العقارية بإخطار كل مكلف يقع عقاره في دائرة اختصاصها بالتقديرات المشار إليها، والضريبة المقدرة عليه، بكتاب موسى عليه بعلم الوصول، على عنوان المراسلة الثابت بسجلاتها، أو بالإقرار المقدم منه، على أن يوضح بالإخطار تاريخ حصول النشر بالجريدة الرسمية، ورقم العدد المنشور فيه. وذلك بمجرد حصول النشر بالجريدة الرسمية. وتكون الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر في الجريدة الرسمية. (١).

وهكذا يتضح لنا أن المشرع غالي في إلزام الإدارة الضريبية بإعلان المكلفين بنتائج لجان حصر وتقدير الضريبة على العقارات المبنية، من خلال إلزامها بإعلان جميع المكلفين بكل أنحاء البلاد بواسطة الجريدة الرسمية، ثم إلزامها بإعلان جميع المكلفين بكل مديرية على حدة، عن طريق الإعلان بمقار مديريات الضرائب العقارية وغيرها. ثم الإمعان في التضييق على الإدارة الضريبية بإلزامها بإخطار كل مكلف بالضريبة المستحقة عليه بموجب إخطار موسى عليه بعلم الوصول مبين به سبق حدوث النشر في الجريدة الرسمية، ورقم عدد جريدة الوقائع المصرية الذي يشهد النشر، وتاريخه. وهنا تأتي مرحلة التظلم من تقديرات هذه اللجان، وآلياتها، بما يوضح لنا انفراد لجان الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بهذه المهمة، واستقلالها بذاتها في تمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية. وهذا هو موضع دراسة الفرع التالي:

(١) - المادة (١٥) من قانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م، والمادة ١٢ من اللائحة التنفيذية له.

الفرع الثاني

انفراد لجان الطعن بتمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية

طبقا لنص المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م.، فإن ميعاد الطعن علي قرارات لجان الحصر والتقدير لا يفتح الا من تاريخ إخطار المكلفين بهذه القرارات علي عناوينهم الثابتة لدي الإدارة الضريبية ؛ حيث تنص هذه المادة في الفقرة (د) منها علي أنه : " ... د - يعلن عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير بعد اعتمادها من الوزير او من يفوضه، وينشر عن إتمامها في الجريدة الرسمية، ويخطر بها ذوي الشأن، طبقا لحكم المادة ١٢ من هذه اللائحة، ويكون الإخطار على هذا الوجه مجريا لميعاد الطعن على تقدير القيمة الإيجارية." وحسنا فعلت اللائحة التنفيذية بسلك هذا الاتجاه، وعدم اتخاذها من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية، او في مقر مديريات الضرائب العقارية، أو غير ذلك من الإجراءات الأخرى السابق الإشارة إليها مناسبة لبدء ميعاد الطعن علي قرارات لجان الحصر والتقدير. علي اعتبار أن تاريخ الإخطار: هو الذي يثبت فيه العلم اليقيني لكل مكلف، وإلا لما كانت هناك فائدة من التزام المصلحة بإرسال مثل هذه الإخطارات بموجب كتابات مسجلة بعلم الوصول، إذا لم يكن ميعاد الطعن علي قرارات تلك اللجان يفتح من تاريخ حصول هذه الإخطارات. أما النشر في الجريدة الرسمية، فإنه وإن كان يأتي علي رأس الوسائل التي يستشهد بها علي حدوث العلم اليقيني بكل قوانين الدولة، بما قد يوحي بأهمية الاعتراف بدلالته علي حدوث العلم اليقيني أيضا فيما دون ذلك من أعمال السلطة التنفيذية، خاصة وأن أعمال هذه اللجان يعني بها جميع الأفراد علي امتداد إقليم الدولة، إلا أنه مما لا شك فيه كذلك أن النشر في الجريدة الرسمية، أو في غيرها من الوسائل التي نصت عليها اللائحة التنفيذية لا يمكن أن يستند إليه لتفويت مرحلة من مراحل نظر المنازعة الضريبية، التي ما كفلها القانون

إلا لتسليمه بأهميتها لحماية حقوق المكلفين بأحكام الضريبة العقارية، ويجب أن يطمئن الي يقين علمهم بمقدار الضريبة المستحقة عليهم، بالاستناد الي إجراء لا يقوم الشك مع وجوده في تمام هذا العلم، لكي يتخذ منه دليلا قويا علي تفريط المكلف نفسه في طرق هذا السبيل ؛ حتي لا يساهم القانون في مصادرة حق من الحقوق التي اجتهد هو نفسه في توفيرها للمكلفين، وهو حقهم في الطعن علي قرارات لجان الحصر والتقدير، أو يقوم الظن علي مساهمته في مصادرة هذا الحق، فيما لو اعتد بأي إجراء آخر غير هذا الإخطار، خاصة وقد نص علي إلزام الإدارة الضريبية بالقيام به بصريح نص المادة (١٥) منه^(١).

فإذا انتهت لجان الحصر والتقدير من أعمالها، وتم إعلان المكلفين بقراراتها علي النحو السابق الإشارة اليه حالا، فهنا أجاز القانون^(٢) لكل مكلف بأن يطعن علي تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوما التالية لتاريخ الإعلان بهذا التقدير علي النحو السابق، وذلك بطلب يسلمه لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار، أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال. أو بكتاب موسى عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية. على أن يؤدي الطاعن مبلغا مقداره خمسون جنيها كتأمين لنظر طعنه، يرد إليه عند قبول الطعن من الناحية الموضوعية .

كما أجاز القانون لمديريات الضرائب العقارية بالمحافظات هي الأخرى الطعن علي هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة، إذا

(١) - تنص المادة ١٥ من هذا القانون علي أنه : " تعلن تقديرات القيمة الإيجارية التي تقررها اللجان المشار إليها في المادة ١٣ من هذا القانون بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية، كما ينشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات. ويجب إخطار كل مكلف بالتقديرات المشار إليها بكتاب موسى عليه بعلم الوصول علي العنوان الثابت بمأموريات الضرائب العقارية أو بالإقرار المقدم منه.

(٢) - المادة (١٦) من القانون.

رأت أن تقدير القيمة الإجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية، وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى وزير المالية أو من يفوضه .

لجان الطعن^(١) :

وتفصل في هذا الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن) تشكل بقرار من وزير المالية، بمقر مديرية الضرائب العقارية في كل محافظة، وتتشكل هذه اللجنة من خمسة أعضاء، من غير من سبق اشتراكهم في لجان الحصر والتقدير: أحدهم، وهو الرئيس، يتم اختياره من بين ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب العقارية، وأما الأعضاء الأربعة الباقون فهم : أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، وممثل لوزارة الإسكان، و اثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي، أو من ذوى الخبرة في مجال تقييم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلى للمحافظة. ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس، وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين، وعند التساوي يرجح الجانب الذى منه الرئيس، طبقا للقواعد العامة المعمول بها في جميع اللجان.

وحدد القانون أجلا قصيرا جدا، أجاز فيه للمكلف بأداء الضريبة أن يتقدم بطعنه على تقدير القيمة الإجارية للعقار أو جزء منه أمام هذه اللجان، وهذا الأجل هو الستين يوما التالية لتاريخ الإعلان عن تقديرات القيمة الإجارية .

كما حدد القانون أجلا قصيرا جدا أيضا، أوجب على لجان الطعن الفصل في النزاع خلاله، وهو ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الطعن. مع إلزام هذه اللجان كذلك بإعلام الطاعن بنتيجة طعنه عن طريق أمانة لجنة الطعن المختصة، التي

(١) - المادة (١٧) من القانون ، والمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية.

تلتزم بإخطار المكلف كذلك بضرورة المبادرة الي أداء الضريبة المستحقة طبقاً لقرار اللجنة، وذلك بكتاب موصى عليه يعلم الوصول على النموذج المعد لذلك، مع إخطار مديرية الضرائب العقارية المختصة بالتنفيذ. (١)

وفي سبيل تمكين لجان الطعن من أدائها لعملها، أجاز لها القانون معاينة العقارات المطعون في تقدير قيمتها الإجارية، والإطلاع على كل الأوراق والمستندات التي تقدم إليها أثناء انعقادها، والتي تكون ذات علاقة بموضوع الطعن، كما أجاز لها استدعاء الطاعن لمناقشته إذا لزم الأمر (٢).

وحتى يجهز القانون علي النزاع في هذه المرحلة خلال فترة قصيرة، فإنه حصن قرارات هذه اللجان من أي تظلم أمام الجهة الإدارية، وذلك بنصه صراحة علي نهائية قرارات هذه اللجان، وانفرادها وحدها بتمثيل المرحلة الإدارية لنظر منازعات الضريبة علي العقارات المبنية، معلنا بذلك استبعاده مرحلة الاستئناف الاداري، التي سبق له التمسك بها في كل من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات.

وهكذا يجد المكلف نفسه وقد استنفذ مرحلة الطعن علي قرارات لجان الحصر والتقدير أمام لجان الطعن خلال فترة وجيزة للغاية، لا يفتح للمكلف،

(١) - راجع نص المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية ، حيث تنص علي: " تشكل أمانة فنية لكل لجنة طعن يصدر بها قرار من رئيس المصلحة، ويجب أن تمسك السجلات الآتية:

أ- سجل قيد الطعون المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة أو المديرية وتفيد به الطعون حسب تاريخ ورودها، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن وإثبات المستندات المقدمة من المكلف بأداء الضريبة ومسمياتها ورقم قسيمة سداد التأمين وتاريخها.

ب- سجل محاضر الجلسات، وتدون فيه المداولات التي تدور في كل جلسة وسجل القرارات التي تنتهي اليها اللجنة.

ج- سجل لقيد إخطارات المكلفين بأداء الضريبة بقرار اللجنة.

د- أي سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة.

وتقوم أمانة لجنة الطعن بإخطار المكلف بأداء الضريبة بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه يعلم الوصول على النموذج المعد لذلك، مع إخطار المديرية المختصة بالتنفيذ .

(٢) - المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية.

ولا لمديرية الضرائب العقارية المختصة بعدها أي طريق استثنائي أمام الإدارة الضريبية، ومن ثم لا يجد أمامه سوي طريق الطعن على تلك القرارات أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بقرار لجنة الطعن.

تقدير لجان الطعن :

وإذا كان قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م. لم يتم تفعيله حتي الآن، بما يتعذر معه الحكم علي مدي نجاح آلية فض المنازعات التي يطبقها هذا القانون خلال المرحلة الإدارية لنظر هذه المنازعات، بما في ذلك استبعاده إمكانية استئناف قرارات لجان الطعن أمام أي لجان إدارية أخرى، إلا أنني علي يقين من أن المشرع كان موفقاً الي حد كبير وهو بصدد تنظيم أعمال لجان الطعن في نطاق هذه المنازعات. علي عكس الحال في لجان الطعن المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل. وذلك لعدة أسباب :

أولاً : أن المشرع لم يجعل الغلبة في تشكيلها للإدارة الضريبية، بل علي العكس من ذلك نجده وقد ابتعد عن الإدارة الضريبية اللهم إلا في عضو واحد من خمسة أعضاء، أوجب تواجده بهذه اللجان من بين العاملين بمصلحة الضرائب العقارية. ونري أهمية وجوده للإفصاح عن وجهة نظر الإدارة الضريبية . ومن الواضح أن صوته ليس له وزناً نسبياً ذا قيمة، بالنظر الي الآلية التي تصدر بها قرارات هذه اللجنة، وهي نفس الآليات التي تصدر بها قرارات اللجان بصفة عامة.

ثانياً : أن هذه اللجان متفردة ووحيدة ولا يختص سواها بنظر المنازعات سواء قبل نظرها هي، أو بعد استنفاذها لولايتها في نظر النزاع، وبالتالي فهذه اللجان لم تدخل مصاف سلسلة طويلة من الإجراءات الإدارية التي لا تقدم حلولاً ناجزة بقدر ما تضع العقبات أمام تسوية النزاعات، علي النحو المطبق في ضريبة الدخل وضريبة المبيعات.

ثالثاً : أن هذه السرعة في نظر المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية مطلوبة للغاية في مجال المنازعات الضريبية، بالنظر الي حاجة الخزنة العامة الملحة لدين الضريبة العامة، وتآلمها من كل تأخير يعترئها وهي بصدد تحصيل مستحققاتها الضريبية، والأثر السلبي لذلك علي عجز الموازنة العامة للدولة. وإن كنا نري أهمية إفراح مدي زمني أكبر من مجرد ثلاثين يوماً أمام هذه اللجان، حتي تستطيع أداء عملها باندقة المطلوبة، في ضوء ما هو متوقع من كثرة الطعون التي تقدم إليها، أو الإكثار من أعداد هذه اللجان في المديریات التي تشهد كثرة مبالغ فيها لهذه التظلمات، بما يمكنها من الفصل في جميع التظلمات خلال الأجل المحدد.

ويحمد للمشرع أنه لم يصر علي إقحام أعضاء الهيئات القضائية بنصوص قطعية الدلالة علي هذه اللجان . ويا حبذا لو تركهم لعملهم الأصلي وهو بصدد تشكيل جميع اللجان الأخرى، حتي لا تنن العدالة من بطئ التقاضي كما هي عليه الآن. وإذا كان النص الحالي يسمح بإسناد رئاسة هذه اللجان لرجال القضاء، باعتباره جاء مطلقاً في إسناد رئاسة لجان الطعن الي أشخاص من ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب العقارية، إلا أنه ينبغي علي الإدارة الضريبية الابتعاد عنهم أيضاً وهي بصدد تشكيل هذه اللجان، وبخاصة ونحن لدينا خبرات كثيرة بأعمال الضريبة العامة سواء من المحاسبين، أو المحامين، أو أساتذة الجامعات... إلخ. علي أنه يلزم التأكد من عدم اتصال من يتم تواجده من هؤلاء بهذه اللجان بأي من النزاعات التي تنظر أمامه، في لجنة الطعن التي يرأسها ؛ سواء بوصفه محامياً، أو محاسباً لأحد من ذوي الشأن في هذه المنازعات.

غير أنه من الأفضل - عندي - أن يراجع المشرع نفسه بما يجعل المكلف الذي ينظلم من تقدير لجان الحصر والتقدير من بين أعضاء لجان الطعن هو الآخر، حتي تتكافأ مراكز المتنازعين بهذه اللجان . وكما أن المشرع يسمح للإدارة الضريبية بأن يكون لها صوت يمثلها في هذه اللجان، فإن العدالة

تقتضي أن يسمح للمكلف الذي يتظلم من تقدير الإدارة الضريبية بأن يكون له صوت في هذه اللجان هو الآخر. وإذا كان صحيحا أن المكلف يستطيع الحضور أمام هذه اللجان سواء بنفسه أو بوكيل عنه ؛ لتوضيح موقفه، وإبداء أوجه دفاعه، إلا أن تمثيله في هذه اللجان يشعر المجتمع الضريبي بصفة عامة، كما يشعر المهتمين به، بأن الإدارة الضريبية تعي أن المكلفين مستخدمين لخدماتها، ويخضعون للوائحها، ولهذا دوره في إعلاء قيمة هذه اللجان في نفوس المكلفين كما سبق أن ذكرنا. كما أن انخراط المكلفين في أعمال هذه اللجان يشعرهم بأهمية مساهمتهم في الإيرادات العامة للدولة. وقد سبق لنا بيان أهمية إشراك المكلفين في عضوية لجان التظلمات التي تنظر المنازعات الضريبية بصفة عامة، كما رأينا أن فرنسا تطبق هذا النظر منذ سنة ١٩١٤م. وعلى الجانب الآخر، فإن الوزن النسبي لصوت المكلف في هذه اللجان، إذا سمح له بالاشتراك في تشكيلها لا يسعفه في الحصول على قرارات لصالحه فيها.

وبعد استعراضنا للمرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المصري وبعض النظم الضريبية المقارنة علي هذا النحو، يحق لنا أن نتساءل : هل قامت المرحلة الإدارية لنظر المنازعة الضريبية في مصر بالأهداف المرجوة منها ؟ فساعدت علي الحسم السريع والناجز للمنازعات الضريبية، وساهمت في حصول الدولة علي مستحقاتها الضريبية المتنازع عليها في وقت ملائم ؟ وساهمت أيضا في التخفيف عن كاهل القضاء؟ حتي يمكن لنا الدفاع عنها، والمطالبة بتعميمها علي كافة المنازعات الضريبية؟ أم أن تنظيم هذه المرحلة علي درجتين في كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات يساهم - علي العكس - في إطالة أمد المنازعة الضريبية ؟ ويؤدي إلي عدم حصول الخزانة العامة علي حقوقها في وقت ملائم ، وإلي عدم استقرار المراكز القانونية للمكلفين لمدة طويلة ؟ ويفصح عن وجود قصور في أداء هذه المرحلة لمهامها المنوطة بها ؟ بما يكون من الملائم معه استبعاد

مرحلة الاستئناف الاداري هذه من المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، علي النحو المعمول به في الضريبة علي العقارات المبنية ؟ وبعبارة أكثر إيجازاً، وتختصر كل هذه التساؤلات في تساؤل واحد، ما مدي فاعلية "مرحلة الاستئناف الاداري" المطبقة في كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في إطار المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ؟ هذا ما نتعرض للإجابة عليه في المبحث التالي:

المبحث الثاني

عدم فاعلية مرحلة "الاستئناف الإداري"

تمهيد :

يري البعض أن لجان الطعن المعمول بها في نطاق ضريبة الدخل تساهم بفاعلية في تخفيف العبء عن القضاء، وذلك بسرعة فصلها في المنازعات الضريبية التي تعرض عليها، وقدرة أعضائها علي ذلك بغير حاجة إلي الإحالة إلي أي جهة أخرى مثل : مصلحة الخبراء بوزارة العدل، أو غيرها، ويطالب بإنشاء لجان للتفتيش علي أعمالها بوزارة العدل، أسوة بما هو مطبق في جهات اخري^{١٠} (١)

ولاشك أن هذا الرأي يتناول لجان الطعن باعتبارها المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعة الضريبية في إطار ضريبة الدخل، ويمتد منطقه إلي اللجان العليا للتظلمات المنوط بها نظر منازعات ضريبة المبيعات ، كمرحلة إستئنافية أيضا ؛ وذلك لتوافرها علي ذات الأسباب التي بنى عليها الرأي السابق توجهه .

غير أن الواقع يشهد بعكس هذا التوجه، إذ نجد أن المنازعات الضريبية تتراكم أمام القضاء بصفة مستمرة ، لأسباب عديدة يأتي علي قمتها : حرص

(١) - راجع : المستشار د. أسامة الشناوي ، الطبيعة القانونية ٠٠٠ مرجع سابق ، ص ٣٧ .

المكلفين علي الاستفادة من جميع الآليات القانونية المتاحة أمامهم لإنهاء المنازعة الضريبية ، واستنفاد جهد وطاقه الإدارة الضريبية في المرحلة الإدارية لنظر هذه المنازعات، بصورة ترهقها باستمرار، وتفقدنا القدرة علي حسمها أو تقلييلها . وتكون النتيجة تراكم المنازعات أمام القضاء ، وطول أمدها ، وتأخر حصول الدولة علي مستحقاتها تبعا لذلك .

وإزاء العجز المستمر للآليات القانونية المتاحة عن حسم هذه المشكله، وبدلا من التصدي لإزالة أوجه العوار التي تتصل بعدم فاعليتها، وبقصور أداء مرحلة الاستئناف الإداري عن أداء دورها، الذي كان السبب الحقيقي لوجودها، سواء في ضريبة الدخل أو في ضريبة المبيعات، نجد أن المشرع يتدخل بنفسه لإزالة أعراضها تارة، وأن الإدارة الضريبية تتدخل لتحقيق ذلك تارة أخرى .

فإذا ثبت لنا أن هذه المرحلة عجزت عن أداء دورها في نطاق ضريبة الدخل علي الوجه المطلوب، بما استلزم من المشرع التدخل - مرارا - لتقليل منازعات ضريبة الدخل، علي نحو ما نتعرض له في المطلب الأول. وأن الإدارة الضريبية اتجهت - مرارا أيضا - نحو حسم منازعات ضريبة المبيعات وضريبة الدخل بالطرق الودية، بعيدا عن هذه الآليات، علي النحو الذي نتعرض له في المطلب الثاني. فلا شك أن هذا وذاك يدلان لنا علي عدم الفاعلية التي تحققت هذه المرحلة الاستئنافية لنظر المنازعات الضريبية . ويكشفان لنا عن أهمية مراجعة تواجد هذه المرحلة داخل إطار المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، في كافة تشريعاتنا الضريبية.

المطلب الأول

اعتیاد المشرع علي التدخل لتصفية منازعات ضريبة الدخل

مما لاشك فيه أن حرص التشريعات الضريبية علي تنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، وإمعانها في الاهتمام بها ، يجعلها علي درجتين، علي النحو السابق التعرض له في المبحث السابق، يرجع إلي قناعة

هذه التشريعات بأهمية هذه المرحلة، وإيمانها بقدرتها علي تسوية المنازعات الضريبية بسرعة تتلاءم مع طبيعة دين الضريبة، وحاجة الخزانة العامة إليه . ومع هذا، فإن عدم توفيقها في تنظيم هذه المرحلة - بدرجتها - أدي إلي تراكم المنازعات الضريبية في نطاق ضريبة الدخل، منذ بداية تطبيقها - بدلا من تسويتها - وأفصح عن عدم قدرة هذه المرحلة - بدرجتها أيضا- علي تصفية هذه المنازعات حتى الآن، مما اضطر المشرع إلي التدخل المباشر، وبصورة مستمرة، لأداء هذا الدور، بعيدا عن الآليات القانونية المنوط بها أساسا أدائه ! من خلال إصداره العديد من التشريعات، في أوقات متتالية، بهدف تصفية هذه المنازعات، أو المساهمة في تسويتها؛ بغية تحصيل مستحقات الخزانة العامة، وتخفيف العبء عن الإدارة الضريبية معا . ويمكن لنا رصد العديد من التشريعات التي أصدرها المشرع في هذا المقام، من ذلك علي سبيل المثال: (١)

- القانون رقم ٦٩ لسنة ١٩٥٤م .

- القرار الجمهوري الصادر بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢م .

- القرار الجمهوري الصادر بالقانون رقم ٥١ لسنة ١٩٦٧م . بمد العمل
بالقرار الجمهوري الصادر بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢م .

- القانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٧٣م . الصادر بمد العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة
١٩٦٢م . حتي تم إلغاؤه بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨م .

- القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م .

- القانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٩م .

(١) - أنظر في تفاصيل ذلك : د. أسامة علي عبد الخالق ، مقال منشور بمجلة الثقافة الضريبية .
السنة الثانية ، العدد الحادي والعشرون . مارس ٢٠٠٣م ، ص ٤٦ وما بعدها .

- القانون رقم ١٦١ لسنة ٢٠٠٠م. بمد العمل بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م. لتطبيق أحكامه علي الدعاوى المقامة حتي الثلاثين من يونيو سنة ٢٠٠٠م.

- القانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠٠٣م. بمد العمل بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م. مرة أخرى، ليسري علي الدعاوى المقامة حتي العشرين من مايو سنة ٢٠٠٣م.

- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

أي أنه علي رأس كل عدة سنوات يصدر قانون، أو قرار بقانون يتدخل بصورة مباشرة في النزاعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين. فيقدم حلولا ميسرة للمنازعات الضريبية، تغري المكلفين علي سداد الضريبة المتنازع عليها، نظير تنازل الدولة عن الدعاوى القائمة بخصوصها أمام القضاء، وعن الضريبة المتنازع عليها تبعا لذلك.

والواقع أن نظرة جادة إلي موقف المشرع من هذه القضية، خلال السنوات العشر الأخيرة، تفصح لنا عن عدم توفيقه في تبني هذا المنهج، وعن الأثر الضار لهذا التوجه علي المجتمع الضريبي. وهذا ما يتضح لنا من خلال استعراض التشريعات الرئيسية الثلاث الأخيرة، بالإيجاز الملائم لبيان ذلك :

أولا : الوضع في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م.:

ذلك أن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م. كان يجيز التصالح في جميع الدعاوى القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، متى كانت مقامة قبل تاريخ العمل به، وذلك أمام جميع المحاكم بجميع درجاتها - بما في ذلك محكمة النقض - بناء علي طلب تتقدم به الإدارة الضريبية، ما لم يمانع المكلف في ذلك!!

- وفي سنة ٢٠٠٠ م، تم تعديل هذا القانون بالقانون رقم ١٦١ لسنة ٢٠٠٠ م، وذلك بإفساح المجال للإدارة الضريبية لكي تتصلح مع المكلفين عن جميع المنازعات المقامة بشأنها دعاوي أمام القضاء حتي نهاية يونيو سنة ٢٠٠٠ م.

- وعلي أثر نجاح ذلك في تصفية العديد من المنازعات الضريبية، تم مد العمل بقانون التصالح رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ م، للمرة الثانية بموجب القانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠٠٣ م، لتنطبق أحكامه علي جميع الدعاوي المقامة حتي العشرين من مايو سنة ٢٠٠٣ م.

وكانت آلية تطبيق هذا القانون تتبلور في مبادرة الإدارة الضريبية، متي وافق المكلف علي التصالح، بتقديم طلب لوقف السير في إجراءات التقاضي أمام المحكمة المختصة، لمدة تسعة أشهر، مع عرض النزاع علي إحدى لجان التصالح. وكان يتم تشكيل لجان التصالح هذه بقرار من وزير المالية، برئاسة أحد العاملين من الإدارة الضريبية من درجة مدير عام علي الأقل، وعضوية أحد أعضاء مجلس الدولة، يختاره رئيس المجلس، وأحد العاملين بالإدارة الضريبية، ممن تتوافر لديهم الخبرات العملية والفنية المناسبة. وكانت هذه اللجان تنتهي من نظر الأنزعة التي تعرض عليها بأحد أمرين :

الأمر الأول : الاتفاق مع المكلف علي الضريبة المستحقة : ولاشك أن مثل هذا الاتفاق - عند حدوثه - كان يأتي علي حساب جزء غير قليل من الضريبة المستحقة، تتنازل عنه الإدارة الضريبية، وإلا لما قبله المكلف، أو من يمثله. وعندئذ كان يتم إثبات الاتفاق في محضر يوقع عليه بعد ذلك من المكلف، ويعتمده وزير المالية أو من ينيبه. وكان هذا المحضر بمثابة السند التنفيذي، الذي يعمل أثره في إنهاء المنازعة الضريبية، فور إخطار المحكمة المختصة به.

والأمر الثاني : عدم الاتفاق مع المكلف علي الضريبة المستحقة : وفي هذه الحالة، كان يجوز للمصلحة أن ترجيء المنازعة الضريبية إلي جولة أخرى من جولات التصالح، ووقتها كان يمتد وقف السير في إجراءات التقاضي إلي تسعة أشهر أخرى، اعتبارا من تاريخ انقضاء التسعة أشهر الأولى، وذلك بمجرد إخطار اللجنة للمحكمة المختصة، متي تم ذلك قبل انقضائها . أما عند إخطار المحكمة المختصة من قبل لجنة التصالح، قبل انقضاء التسعة أشهر الأولى، بعدم حصول اتفاق مع المكلف، وكذا عند انقضاء التسعة أشهر التالية بدون حصول هذا الاتفاق، فإن الدعوي كانت تعود إلي الحالة التي كانت عليها قبل الوقف .

أي أن تطبيق هذا القانون متاهم في تعطيل المنازعة الضريبية أمام القضاء ثمانية عشر شهرا كاملة، في جميع الحالات التي لم تكن تتلاقى فيها إرادات المكلفين مع لجان التصالح بالإدارة الضريبية . أما الحالات التي كانت تتلاقى فيها وجهات نظر الطرفين، فرغم كثرتها، ومساهمتها في تغذية الخزانة العامة بموارد مالية من مستحقاتها لدي المكلفين، إلا أن آثارها الضارة علي المجتمع الضريبي لا يمكن لمنصف أن ينكرها، وتفصيل ذلك :

- أن هذا القانون ساهم في حسم ثلاثمائة وست وعشرين دعوي قضائية خلال الفترة من أول يوليو سنة ١٩٩٧م . وحتى الثلاثين من يونيو سنة ٢٠٠٠م .، بلغت قيمة الأرباح التي تم الاتفاق عليها بين المكلفين ولجان التصالح بها : (٤٢٤٠٨٣٨٠٠) جنيها، كانت قيمة الضريبة التي قبل المكلفون سدادها عنها مبلغا وقدره : (١٠٦٠٢١٩٠٠) جنيها .

- كما أنه ساهم في حسم ٢٢٥٦ دعوي قضائية، خلال الفترة من أول يوليو سنة ٢٠٠٠م . وحتى الثلاثين من يونيو سنة ٢٠٠١م . بلغت قيمة الأوعية المتفق عليها خلالها : (٤٢٣٠٣٩٤٠٠) جنيها، تم الاتفاق علي تحصيل مبلغ وقدره : (١٠٥٧٥٩٨٨٠) جنيها عنها، من خلال لجان التصالح .

- وفي خلال الفترة من أول يوليو سنة ٢٠٠١م وحتى الثلاثين من يونيو سنة ٢٠٠٢م تم التصالح - بالاستناد إلى هذا القانون - في ٢٩٠١ دعوي قضائية، بلغت قيمة الأوعية المتفق عليها فيها : (٥٥٦٢٣٠٢٦٤) جنيها، وكانت قيمة الضرائب المسددة عنها، نتيجة لاتفاق المكلفين مع لجان التصالح، مبلغا وقدره: (١٣٦٠٥٧٥١٤) جنيها.

- وأخيرا، فقد بلغ عدد الدعاوي المتصالح عليها خلال الفترة من أول يوليو سنة ٢٠٠٢م وحتى الحادي والثلاثين من شهر ديسمبر سنة ٢٠٠٢م : (١٥٢١) دعوي قضائية، تم الاتفاق على أن قيمة الأوعية الضريبية المتنازع عليها فيها : (١٥٧٤٠٥٨٣١) جنيها، وأن قيمة الضريبة المستحقة عنها (٣٩٢٠٣٨٥٧) جنيها (١)

أي أن إجمالي الدعاوي الضريبية التي ساهم القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م في حسمها خلال الفترة من الأول من يوليو سنة ١٩٩٧م وحتى الحادي والثلاثين من ديسمبر سنة ٢٠٠٢م بلغ عددها : ٧٠٠٤ دعوي قضائية، كانت إجمالي قيمة الأوعية الخاضعة لضريبة الدخل خلالها، والتي تم الاتفاق عليها بين المكلفين ولجان التصالح بالإدارة الضريبية، عبارة عن : ١٣٨٠٧٥٩٢٩٥ جنيها، أثمرت عن سداد متأخرات ضريبية بلغت قيمتها : ٣٨٧٠٤٣٠٨٨ جنيها.

غير انه مما لا شك فيه أيضا - رغم ما يبدو من كثرة المبالغ الضريبية التي تم تحصيلها بموجب القانون سالف الذكر خلال تلك الفترات - أن المقابل الذي تنازلت عنه الإدارة الضريبية - ممثلة في لجان التصالح التي سبقت الإشارة إليها - كان عبارة عن التضحية بمبالغ ضريبية كبيرة أيضا، وربما

(١) - المصدر : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية . العدد الحادي والعشرون ، مارس ٢٠٠٣م ، ص ٤٥ . وقد وردت هذه الإحصائيات على لسان رئيس مصلحة الضرائب في ذلك الوقت : أ. طلعت حمام.

تربو علي ما تم تحصيله، وإلا لما كانت تلك اللجان قادرة على إغراء المكلفين علي ترك ساحات القضاء، التي ما لجأوا إليها، إلا للتعبير عن عدم رضاهم عن تقديرات الإدارة الضريبية للضريبة المستحقة عليهم قبل ذلك .

ثانيا : موقف القانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ م . :

فإذا انتقلنا إلي القانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ م .، نجد أنه كان يقدم حوافز للمكلفين، الذين يبادرون إلي سداد المتأخرات الضريبية المستحقة عليهم، عبارة عن نسبة مئوية من هذه الضريبة، وكان يتم إسقاط هذه الضريبة عنهم بنسب معينة، تختلف قيمتها بحسب مدي مسارعته في المبادرة إلي السداد :

- حيث كانت هذه النسبة عبارة عن : ١٥% من قيمة الضريبة المستحقة، إذا بادر المكلف إلي السداد خلال الأربعة أشهر الأولى لسريان القانون (من أول مارس، حتي آخر يونيو سنة ١٩٩٩ م) . ثم انخفضت إلي ١٢% من قيمة الضريبة المستحقة، إذا بادر المكلف إلي السداد خلال الثلاثة اشهر التالية (من أول يوليو وحتى آخر سبتمبر سنة ١٩٩٩ م)، وانخفضت مرة أخرى إلي ١٠% من الضريبة المستحقة، عندما كان السداد يتأخر إلي الثلاثة أشهر التي تليها (من أول أكتوبر إلي آخر ديسمبر سنة ١٩٩٩ م) .

وهذا يعني أن ذلك القانون كان خطوة للأمام في اتجاه التيسير علي المكلفين، المثارة بينهم وبين الإدارة الضريبية منازعات . وكانت هذه الخطوة تحمل تفرقة غير مبررة بين المكلفين الملتزمين بتقديرات الإدارة الضريبية، و زملائهم غير الملتزمين بهذه التقديرات، وإن فاضل بين مكلفي الطائفة الأخيرة - بحسب مسارعته إلي السداد !

ثالثاً : توجه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م :

فإذا انتقلنا إلى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م، نجده يفصح لنا عن توجه أكثر تيسيراً من المشرع على المكلفين، المثارة بينهم وبين الإدارة الضريبية نزاعات، تتعلق بالخلاف بينهما حول تقدير الضريبة المستحقة :

- إذ ينص هذا القانون على انقضاء الخصومة، وإسقاط كل الضريبة المتنازع عليها، إذا كانت تتصل بوعاء لا تتجاوز قيمته مبلغاً معيناً، والاكتفاء بمطالبة المكلفين بنسبة معينة من قيمة الضريبة المتنازع عليها، قد تصل إلى ١٠% فقط، في الحالات التي تتجاوز قيمة الأوعية المتنازع عليها هذا المبلغ، وتفصيل ذلك :

- أن المشرع اسقط حق الدولة في المطالبة بالضريبة المستحقة على المكلفين كلية، متى كانت محلاً لنزاع مثار أمام القضاء - في أي درجة من درجات التقاضي، بما في ذلك محكمة النقض - قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ م، طالما كانت قيمة الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها لا يجاوز عشرة آلاف جنيه، غير أنه إذا كان المكلف قد سدد جزءاً من الضريبة المتنازع عليها، تمتنع عليه المطالبة بردها. وإذا لم يكن قد سبق له سداد أية مبالغ، فيمتنع على الإدارة الضريبية مطالبته بشئ!! (١).

(١) - تنص المادة الخامسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أنه : " تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدي جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة ، وذلك إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه . وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى . وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه ، وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون "

- فإذا تجاوز وعاء الضريبة المتنازع عليها هذه القيمة، يكون من حق المكلفين التقدم بطلب إلى المحكمة المختصة - ولو كانت محكمة النقض - خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون، مقبل سداد نسبة من هذه الضريبة، والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليه، تتحدد قيمتها بأحد المبالغ الآتية، وهي : ١٠ % من قيمة الضريبة السنوية المتنازع عليها، عندما تتراوح قيمة الوعاء الخاص بها من ١٠٠٠٠١ جنيهاً إلى ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً. و ٢٥ % من قيمة الضريبة السنوية المتنازع عليها، إذا كان وعاءها تتراوح قيمته من ١٠٠٠٠٠١ جنيهاً إلى ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهاً. و ٤٠ % من قيمة الضريبة السنوية المتنازع عليها، إذا كانت قيمة الوعاء تتجاوز ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهاً. مع مراعاة اعتبار كل شريحة من الشرائح السابقة قائمة بذاتها، وواجب مراعاتها عند احتساب الشريحة التالية لها. (٢)

(٢) - تنص المادة السادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. على أنه : " في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة الخامسة من هذا القانون يكون للممولين في المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤م. طلب إنهاء تلك المنازعات خلا سنة من ترويج العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليه وفقاً للشرائح الآتية:

- (١٠ %) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا لم تجاوز قيمته مائة ألف جنيه .
- (٢٥ %) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته مائة ألف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند ١ ، بالنسبة إلى ما لا يجاوز مائة ألف جنيه من هذا الوعاء .
- (٤٠ %) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما في البندين ١ ، ٢ ، بالنسبة إلى ما لا يجاوز خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء . ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقاً للبنود السابقة براءة نمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم الممول للمحكمة ما يفيد ذلك الوفاء . وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سنده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها .

وبمجرد تقدم المكلف بطلب للاستفادة من هذا التيسير، وفائه بالمبالغ المستحقة عليه طبقا لما سبق، تبرأ ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها. وتلتزم المحكمة المختصة بالحكم بإنهاء الخصومة فسي الدعوي، بمجرد إطلاعها علي ما يفيد ذلك الوفاء. (١) كما أن الإدارة الضريبية تعهدت بتقديم كل التيسيرات لكل مكلف ينتهج هذا السبيل، واعتبرت أن تسوية المنازعات الضريبية المتركمة حتي تاريخ تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. هدفا أساسيا يجب بلوغه قبل بداية تطبيق ذلك القانون علي المكلفين. (١)

وهكذا يتضح لنا من كل ما سبق أن المشرع المصري يأخذ علي عاتقه مهمة تيسير الطريق نحو تصفية المنازعات الضريبية، في نطلق ضريبة الدخل، علي مدي

(١) - من الجدير بالذكر أن الإدارة الضريبية أصدرت الكتاب الدوري رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥ م. بشأن قواعد انقضاء الخصومة طبقا لحكم المادة الخامسة . والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٠٥ م. بشأن قواعد إنهاء المنازعات المنظورة أمام القضاء وفقا لحكم المادة السادسة ، السابق الإشارة إليهما.)
أنظر في تفاصيل ذلك : أ. زكريا نصيف ، دليل الضرائب علي الدخل طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. ، ولائحته التنفيذية ، ٢٠٠٥ م. ، ص ٢٣ - ٢٧)

- ومن الجدير بالذكر أيضا ، أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. تضمن عفوا عاما عن المتهربين من التسجيل لدي الإدارة الضريبية سواء طبقا لأحكام قانون ضريبة الدخل ، أو طبقا لأحكام ضريبة المبيعات بنصه في المادة الرابعة من مواد الإصدار علي أنه : " يعني كل شخص من أداء المبالغ الضريبية المستحقة علي دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة علي المبيعات . وذلك عن الفترات الضريبية السابقة علي تاريخ العمل بهذا القانون ، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها ، وذلك بالشرطين الآتيين :

أولا : ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب علي المبيعات .

ثانيا : أن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمنا كامل البيانات ذات الصلة ، وأن يتقدم للتسجيل لدي مصلحة الضرائب علي المبيعات إذا بلغ حد التسجيل ، وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون . ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية " غير أنه نظرا لخروج موضوع هذه المادة عن إطار موضوع البحث ، فلا نري أهمية التعرض لها في المتن ونكتفي بالإشارة عنها هنا ، من باب عموم الفائدة .

(١) - أنظر في ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد الحادي والسبعون ، مايو ٢٠٠٧ م. ، ص ٢١ .

ما يربو علي نصف قرن من الزمان، وأنه يتجه يوما بعد يوم نحو المزيد من التيسير علي المكلفين الذين يثيرون المشكلات مع الإدارة الضريبية، ويفضلهم علي سواهم من المكلفين الآخرين الملتمزمين! (٢)

كما يتضح لنا أن فلسفة المشرع تحولت، في الفترة الأخيرة، من منح حوافز للسداد عبارة عن : تنازل الدولة عن جزء من الضريبة المستحقة المتنازع عليها، إلي فلسفة أخرى قوامها : التنازل عن كل الضريبة المستحقة المتنازع عليها في بعض الحالات . أو التنازل عن معظمها، والاكتفاء بالمطالبة بجزء منها تتراوح قيمته بين ١٠% إلي ٤٠% في حالات أخرى .

ومن الجدير بالملاحظة هنا، أن أول قانون صدر من المشرع للمساهمة في تصفية منازعات ضريبة الدخل (وهو القانون رقم ٦٩ لسنة ١٩٥٤م) كان بعد أربع سنوات فقط من بداية تنظيم درجة استئنافية داخل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية (وكان ذلك بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م. كما سبق الذكر) تقدير توجه المشرع :

مما لاشك فيه أن توجه المشرع علي هذا النحو، وإن ساهم في إزالة بعض العبء عن الإدارة الضريبية، وعن القضاء (٣)، وساعد في حصول الخزائنة العامة علي بعض مستحقاتها بسرعة، كانت تعجز عن تحقيقها الآليات القانونية القائمة لتسوية المنازعات الضريبية، إلا أنه من المؤكد أيضا أن الأثر

(٢) - في تأكيد ذلك ، أنظر : - أ. حمدي هبة ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الخامسة ، العدد الحادي والخمسون ، سبتمبر ٢٠٠٥م ، ص ٣٠ ، حيث يؤكد علي أن تطبيق المادة السادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. يجعل المكلف الملتمزم أقل حفا من نظيره غير الملتمزم . ويدعو إلي تعديل هذه المادة .

(٣) - أنظر في ذلك : د. محمد سرور : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد السابعون ، أبريل ٢٠٠٧م ، ص ٣١ . حيث يؤكد علي عدد المنازعات الضريبية في أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤م. كان ٧٠٠٠٠ منازعة ، تم تسوية أكثر من ٧٨.٥% منها خلال عدة أشهر، وأن المكلفين الذين تقدموا بطلبات تصالح للاستفادة من تيسيرات القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. بلغ عددهم : ٢٠٩٨٧ مكلفا .

السيئ لهذا التوجه يدوم، ويغذي لدى غير الملتزمين من المكلفين اتجاهها متناميا نحو مناهضة الإلتزام الطوعي، الذي تسعى جاهدة إلي غرسه في المجتمع الضريبي كلا من التشريعات الضريبية والإدارة الضريبية علي السواء (١) :

ذلك أن المنازعة الضريبية، التي تمر بكافة الآليات القانونية القائمة، تستغرق مددا طويلة، تصل إلي أكثر من عشرين عاما في الكثير من الأحيان (٢) . وهذه فترة كافية للغاية لكي تسمح لغير الملتزمين من المكلفين بمنازعة الإدارة الضريبية في تقديراتها، تحسبا لصدور تشريع علي نحو أو آخر، يسمح بتسوية ما لهذه المنازعات، قد تصل في بعض الأحيان إلي إسقاط الضريبة المستحقة عنهم كلية، كما حدث في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وتكون النتيجة الطبيعية لذلك اتساع رقعة غير الملتزمين من المكلفين، بدلا من القضاء عليهم (٣) .

(١) - الواقع أن الإدارة الضريبية تترك خطورة هذا التوجه من خلال تأكيد رئيسها في سنة ٢٠٠٣ علي أن مد العمل بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧م. دون تجديد يصيب المجتمع الضريبي " بحالة من الترهل " (راجع : مجلة الثقافة الضريبية ، العدد الحادي والعشرون ، مارس ٢٠٠٣م ، ص ٤٤)

(٢) - إن مطالعة أحكام محكمة النقض في الكثير من الطعون الضريبية تؤكد لنا أن تحصيل الضرائب المتنازع عليه عن طريق القضاء بأحكام باتة أمر يستغرق - في الغالب - ما يربو علي العشرين عاما ، ولتأكيد ذلك ، أنظر :- حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٥٤٧ لسنة ٩٧ق . جلسة ١١/١١/٢٠٠٤م ، حيث قضت هذه المحكمة بنقض الحكم المطعون فيه ، وإحالة القضية إلي محكمة استئناف أسبوط للفصل فيها مجددا من دائرة أخرى بخصوص منازعة ضريبية تتصل بعامي ١٩٨٥م ، ١٩٨٦م . (مشار إليه في مؤلف أ. هشام علي توحيد ، المستحدث من أحكام التهرب الضريبي ... مرجع سابق ، ص ٤٥ - ٤٧ م) ، - وكذا حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٤٩٦ لسنة ٦٧ق . جلسة ٢٤/٦/٢٠٠٤م . (مشار إليه في المرجع السابق ، ص ٤٨ - ٥٠) ، - وحكم محكمة النقض في الطعن رقم ٢٤٨ لسنة ٦٦ق . جلسة ٢٧/٤/٢٠٠٤م . (مشار إليه في نفس المرجع ، ص ٣٤ - ٣٦) .

(٣) - أنظر عكس هذا : أ. عبد العاطي مغاوري ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد السابعون ، أبريل ٢٠٠٧م ، ص ٢٣ . حيث يثني علي آلية التصالح في التشريعات الضريبية ،

وليس بمستبعد علي المكلفين التوقع في هذا الاتجاه، في ضوء استمرار المشرع، بل وحرصه علي اتخاذ نفس المنهج، عند التعامل مع قضية المنازعات الضريبية، طوال هذه السنوات. وفي هذه الحالة، لن تجدي هذه الوسيلة هي الأخرى - وهي تدخل المشرع - في حسم المنازعات الضريبية. خاصة إذا وضعنا في الحسبان الاتجاه المتزايد إلي زيادة أعداد المكلفين، طبقاً لما ألمحت إليه المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م، وما أكدت عليه الإدارة الضريبية :

- فقد كشفت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م عن الاتجاه إلي زيادة أعداد المكلفين في المجتمع الضريبي بنصها علي أنه : " . . . كشف التطبيق العملي لأحكام قانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م، عن ثغرات يقتضي الأمر تداركها، لاسيما وأن المشاهد من تتبع تعديل النظم الضريبية المقارنة، خلال العقدين الماضيين، أن هذا التعديل في الدول المتقدمة والنامية علي السواء، يقوم علي ركيزتين أساسيتين : أولاهما : تخفيض الفئات الضريبية ، وثانيتهما : توسيع القاعدة الضريبية، من خلال تشجيع ممولين جدد علي الدخول تحت مظلة الخضوع الطوعي للضريبة . . . بحسبان أن مواكبة التطورات العالمية المتلاحقة في مجال التشريعات الضريبية له مردود إيجابي علي الاقتصاد المصري " . . . (١)

وقد ترجم القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م هذا التوجه بتخفيض فئات الضريبة إلي ١٠%، و ١٥%، و ٢٠% كحد أقصى، بدلا من ٢٠%، و ٢٧%، و ٣٥% و ٤٠% ، علي الترتيب، كما كان الحال من قبل .

ويعزي لها الفضل في إنهاء المنازعات الضريبية ، وتحصيل مستحقات المصلحة ، وتشجيع

الإلتزام الطوعي لدي المكلفين !!

(١) - مشار إليها مؤلف أ. هشام علي توحيد : المستحدث من أحكام انتعاب الضريبي . . . مرجع

سابق ، ص ٦٢٥

- كما أن الإدارة الضريبية أعلنت عن أن توسيع قاعدة المجتمع الضريبي يأتي علي رأس الأولويات، التي تعول عليها في استراتيجيتها المستقبلية، نحو تخفيض عجز الموازنة العامة للدولة، وتخفيض الدين العام (٢) . وأن المستهدف هو زيادة أعداد المكلفين إلي خمسة عشر مليون مكلف بدلا من ثلاثة ملايين . علي اعتبار أن الحجم الأمثل لعدد المكلفين في العالم تتراوح نسبته بين ٤٠ % إلي ٦٠ % من إجمالي عدد السكان، في الدول المتقدمة والنامية علي السواء (١) . ويرى البعض إمكانية بلوغ هذا العدد من خلال تطبيق آليتين هامتين: الأولى : التوسع في تطبيق نظام الخصم والتخصيل تحت حساب الضريب . والثانية : تطبيق الضريبة بسعر منخفض علي الاقتصاد غير الرسمي (٢) .

وبهذا يثبت لنا من كل ما سبق عدم نجاح هذه الوسيلة في تقديم حلول دائمة، أو ناجعة لتراكم المنازعات الضريبية سواء في ضريبة الدخل، أو في ضريبة المبيعات . وعدم ملاءمة أن يناط بالمشرع مثل هذا الدور . فهل يمكن للإدارة الضريبية القيام بدور مماثل في هذا الصدد، بعيدا عن الآليات القانونية القائمة أيضا ؟ وإذا حدث هذا، فما أثره علي المجتمع الضريبي؟ وما جدوي بقاء المرحلة الاستثنائية داخل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية عندئذ؟ هذا ما نتعرض له في المطلب التالي :

(٢) - أنظر : وزير المالية المصري ، مشار إليه في :

<http://www.EMIGRATION.GOV.EG> 2005 - 2003 -

(١) - أ . محمود محمد علي ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد الثاني والسبعون ، يونيو ٢٠٠٧ م ، ص ٤٤ .

(٢) - أنظر : د . حمدي عبد العظيم ، ود . سعيد عبد المنعم ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد الثاني والسبعون ، يونيو ٢٠٠٧ م ، ص ٤٤ .

المطلب الثاني

استمرار الإدارة الضريبية تجنب مرحلة الاستئناف الإداري

إذا كان المشرع قد دأب علي التدخل بنفسه لرأب الصدع، الذي ينجم عن عجز الآليات القانونية المنوط بها حسم منازعات ضريبة الدخل، وما ينشأ عن ذلك من تراكم للمنازعات الضريبية أمام القضاء، كأثر مباشر لعجز المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية - بدرجتها - عن تسوية عادلة وناجزة لهذه المنازعات، فإن الإدارة الضريبية هي الأخرى قد بادرت إلي اتخاذ إجراءات وتدابير وقائية، ولمرات عديدة - بعيدا عن الآليات القانونية المتاحة لها - بل أنها استمرت هذا التوجه بهدف منع تراكم المنازعات الضريبية بينها وبين المكلفين، وبدأت في انتهاج هذا السبيل في إطار ضريبة المبيعات، ثم امتدت به الي نطاق ضريبة الدخل، وذلك خارج الإطار الرسمي لمسيرة المنازعة الضريبية أيضا : أي بعيدا عن المرحلة الإدارية - الرسمية - لنظر المنازعة الضريبية .

والواقع أن مصر هي الدولة السادسة والسبعون في العالم، التي تطبق الضريبة علي القيمة المضافة - في صورة ضريبة المبيعات - بما تشتمل عليه من أحكام حديثة علي المجتمع الضريبي المصري مثل : حد التسجيل، ونظام الخصم . . . إلخ . ومن هنا نجد أن إدارتها الضريبية قد استطاعت أن تقلل من الآثار السلبية لتطبيق هذه الضريبة، علي النحو الذي كشف عنه التطبيق الفعلي للضريبة علي القيمة المضافة VAT في معظم الدول التي سبقتنا إليها ؛ ويرجع الفضل في ذلك إلي سياسة الإدارة الضريبية في التقارب مع المكلفين، من خلال العديد من الآليات :^(١)

(١) - في تفاصيل ذلك ، انظر : - د. إبراهيم عبد العزيز النجار ، موعات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وإمكانية التحول الي الضريبة علي القيمة المضافة . مرجع سابق ص ٣٩٣

- ذلك أنه عندما تأكد للإدارة الضريبية في مصر أن مصلحتها في
تحصيل مستحقات الخزنة العامة تتأثر تأثراً سلبياً، فيما لو اطمأنت إلى
المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية بدرجتها، دأبت على سلوك الطرق
الودية مع المكلفين، بهدف الالتقاء معهم، عند مرحلة يجدون أن إنهاء
المنازعة الضريبية فيها أنفع لهم، وتجد الإدارة الضريبية أن حسم المنازعة
الضريبية بموجبها أجي لها من الانتظار لسنوات، قد تطول، حتى تحصل على
مستحقاتها. وتحقيقاً لهذا الهدف، وقعت الإدارة الضريبية - في نطاق ضريبة
المبيعات - العديد من الاتفاقيات مع عدد كبير من الاتحادات، ومنظمات
الأعمال التي تمثل الكثير من الأنشطة الضريبية، مثل : المقاولات، والنقل،
والشحن والتفريغ، والصناعات النسيجية، والصناعات الخشبية، والمصنوعات
الجلدية، والدباغة، والأثاث الخشبي، والمشغولات الذهبية، والعلوى... إلخ.
(١) كما أنها لجأت إلى الاستفادة من لجان التوفيق، المشكلة طبقاً لأحكام
القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠م بشأن التوفيق في بعض المنازعات التي تكون
الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها، في بعض الأحيان، وإلى
عقد اتفاقيات للتأخي بينها وبين قطاع التجار، عقب تطبيق الضريبة المبيعات
على مرحلتها تجارة الجملة والتجزئة، ويمكن لنا توضيح موقفها في كل هذه
الاتجاهات فيما يلي:

ومبناها. ، وأيضاً : - مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الرابع والعشرون ، يونيو
٢٠٠٣م ، ص ٢٩ .

(١) - راجع : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الثالث والعشرون ، مايو ٢٠٠٣م ، ص
٢١ .

- والواقع أن هناك اتفاقيات تحاسبية عديدة عقدتها الإدارة الضريبية في نطاق ضريبة الدخل أيضاً في
الكثير من الأنشطة الصغيرة مثل أنشطة البقالة ، والجزارة . وتجارة البن ، والأسمدة... وغيرها
، وبلغ عند المكلفين الذين استفادوا منها حتى سنة ٢٠٠٣م حوالي أربعة ملايين مكلف . على
مدى تطيقها (المرجع السابق ، نفس الموضوع) .

أولاً : الاتفاقيات التحاسبية :

لقد بدأت الإدارة الضريبية في عقد العديد من الاتفاقيات التحاسبية ، منذ بدء تطبيق ضريبة المبيعات، مع الكثير من ممارسي الأنشطة الضريبية ؛ بهدف التغلب على الصعوبات التي تعترى تطبيق هذه الأنشطة، خشية أن تؤدي هذه الصعوبات إلى نشوء المنازعات بينها وبين المكلفين، متخذة من نصوص اللائحة التنفيذية سنداً شرعياً لها في ذلك (٢) وتعد سلعتا الغزل والنسيج من أول السلع التي استفادت من هذه الاتفاقيات ؛ حيث عقدت الإدارة الضريبية اتفاقية تحاسبية مع غرفة الصناعات النسيجية تنص على قيام المنتج الصناعي لسعة الغزل بتحصيل الضريبة بفئة ١٠ % من قيمتها عند بيعها، بالإضافة إلى ٧ % من نفس هذه القيمة باعتبارها تمثل القيمة المضافة على سعة الغزل، وخدمات التشغيل لدي الغير التي تجري على سعة الغزل مثل : الصباغة، والطباعة . . . إلخ . (٣)

وقد تم تعديل هذه النسبة بعد ذلك إلى ٨ % (١) وعندما فرضت الضريبة بعد ذلك على مرحلتى التجارة - تجارة الجملة، وتجارة التجزئة - بموجب القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م. اعتباراً من الأول من يونيو سنة ٢٠٠١م. تم الاتفاق مع غرفة الصناعات النسيجية على قيام تاجر الجملة المسجل بتحصيل نسبة ١% من قيمة مبيعاته، كضريبة مبيعات مستحقة في هذه

(٢) - تنص المادة ٤١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن ضريبة المبيعات الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١م . على أنه: "يجوز لرئيس المصلحة تقرير بعض القواعد الإجرائية الخاصة اللازمة لتطبيق القانون بما يتمشى وطبيعة نشاط بعض المسجلين وذلك بالاتفاق مع الجمعيات والتنظيمات المختلفة التابعين لها أو المنضمين إليها".

(٣) - راجع المنشور رقم ٥٠ لسنة ١٩٩١م ، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن مصلحة الضرائب على المبيعات سنة ١٩٩١م، ص ١٠٦ .

(١) - راجع المنشور رقم ٤٧ لسنة ١٩٩٢م ، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن مصلحة الضرائب على المبيعات سنة ١٩٩٢م، ص ٧٥ .

المرحلة بحسبان أن القيمة المضافة- عندئذ - تعادل ١٠%، وقِيام تاجر التجزئة المسجل بتحصيل ١% من مبيعاته كضريبة مبيعات بالاستناد إلى ذات المبررات، شريطة التزام كلا من تاجر الجملة وتاجر التجزئة المسجلين لدى الإدارة الضريبية بشراء سلعة النسيج بموجب فواتير ضريبية، مسدد بها ضريبة المبيعات علي المراحل السابقة. (٢)

- ثم امتد نفس هذا المنطق إلى المصنوعات الخشبية، فقامت الإدارة الضريبية بالاتفاق مع ممثلي الصناعات الخشبية، والآثاث الخشبي بمحاسبة المكلفين، في هذا القطاع، بالاستناد إلى أن الوعاء الحقيقي لضريبة المبيعات هو ٣٠% من إجمالي قيمة المبيعات، وان باقي القيمة وقدره ٧٠% بمثابة مدخلات، سبق سداد ضريبة المبيعات المستحقة عليها(٣). وعند تطبيق ضريبة المبيعات علي مرحلتها التجارية، تم الاتفاق علي اعتبار أن الضريبة المستحقة علي القيمة المضافة في هاتين المرحلتين تمثل ٦%، يتم توريدها للإدارة الضريبية بواقع ٣% عن كل مرحلة منها، بشرط حيازة فواتير ضريبية صحيحة بيد المكلف، تاجر الجملة وتاجر التجزئة علي السواء(٤).

- وسيرا علي نفس هذا المنهج، فقد عقدت الإدارة الضريبية العديد من الاتفاقيات التحاسبية مع الكثير من قطاعات المكلفين، وفي ميادين كثيرة للأنشطة الضريبية مثل: نشاط التصوير الفوتوغرافي (١)، ونشاط المشغولات

(٢) - راجع كتاب رئيس قطاع الشؤون التنفيذية بمصلحة الضرائب علي المبيعات المبلغ إلي المأموريات التنفيذية بتاريخ ٢٠/٦/٢٠٠١م.

(٣) - أنظر المنشور رقم ٥١ لسنة ١٩٩١م، مشار إليه في دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن مصلحة الضرائب علي المبيعات عن سنة ١٩٩١م، ص ١٠٧.

(٤) - راجع كتاب رئيس قطاع الشؤون التنفيذية بمصلحة الضرائب علي المبيعات المبلغ إلي المأموريات التنفيذية بتاريخ ٢٠/٦/٢٠٠١م. السابق الإشارة إليه.

(١) - راجع الاتفاق المبرم بين مصلحة الضرائب علي المبيعات ورابطة معامل الألوان بتاريخ ٢٠/٥/١٩٩٥م، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن المصلحة سنة ١٩٩٥م، ص ١١ -

الذهبية (٢)، ونشاط المقاولات (٣)، ونشاط صناعة الألومونيوم (٤)، ونشاط الصناعات الجلدية (٥) ومما لاشك فيه أن رائد الإدارة الضريبية من كل هذه الاتفاقيات كان التيسير على المكلفين والإدارة الضريبية معا، أثناء المحاسبة عن الضريبة المستحقة، وتقريب وجهات النظر لكليهما، بخصوص الأوعية الضريبية للسلع والخدمات محل هذه الاتفاقيات، بغية الحد من الخلافات بينهما، ودرءا للفرص المواتية لنشوء المنازعات الضريبية، كأثر مباشر لذلك .

وقد ساعدت تلك الاتفاقيات بالفعل علي بلوغ هذه الغاية، حيث ساعدت المكلفين بأحكام ضريبة المبيعات علي التعامل مع هذه الضريبة الجديدة علي المجتمع الضريبي المصري في مهدها، وكفلت تحقيق علاقة طيبة بين المكلفين والإدارة الضريبية، سمحت بتجنبهما معا مواجهة كم هائل من المنازعات الضريبية، كان يكفي للقضاء علي هذه الضريبة في مهدها . ويحمد لمصلحة الضرائب علي المبيعات في ذلك الوقت أنها استفادت من تجربة مصلحة الضرائب العامة مع المكلفين، في نطاق ضريبة الدخل، بعدما رأته هذا الكم الهائل من المنازعات بينهما، علي النحو السابق التعرض له في المطلب السابق .

(٢) - راجع مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الأولى ، يناير ٢٠٠١م . ص ١٦ .

(٣) المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤م ، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن المصلحة سنة ١٩٩٤م ، ص ١٠ - ١٧

(٤) - أنظر المنشور رقم ٦١ لسنة ١٩٩١م ، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن المصلحة سنة ١٩٩٤م ص ١٢٩

(٥) - أنظر: المنشور رقم ٣ لسنة ١٩٩٥م ، دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن المصلحة سنة ١٩٩٥م ، ص ١٤ - ١٧ .

- وللمزيد من التفاصيل حول الاتفاقيات التحاسبية في ضريبة المبيعات ، أنظر : أم محمد محروس محمد : الضريبة المبيعات علي المبيعات وأحكام تجارة الجملة والتجزئة ، ٢٠٠١م . ص ٦ وما بعدها .

ونظرا لتفهم المجتمع الضريبي لطبيعة ضريبة المبيعات بعد ذلك، وإدراكه كيفية المحاسبة عليها، فقد رأت الإدارة الضريبية عدم الحاجة إلي الكثير من هذه الاتفاقيات، فألغت العمل به، غير أنها ما تزال تبقى علي بعض الاتفاقيات التحاسبية، المنظمة للتعامل في بعض الأنشطة مثل : نشاط المقاولات ؛ لعموم الفائدة علي المجتمع الضريبي من الاستمرار في تطبيق هذه الاتفاقيات علي كل من المكلفين والإدارة الضريبية، ومساعدتها في تلافى مكابدة مشاق الشقاق بينهما ؛ بسبب الخلاف حول الضريبة المستحقة، بالنظر إلي الطبيعة الخاصة لهذه الأنشطة، وتعذر الوقوف علي القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة بالنسبة لها، بغير اتفاقية تحاسبية .

فرضية المبيعات المفروضة علي خدمة المقاولات - علي سبيل المثال
 - سعرها ١٠ % من قيمة الخدمة، ويسهل تطبيق الضريبة بهذا السعر بمجرد الوقوف علي قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، وهو قيمة خدمة المقاولات : أي المقابل الذي يحصل عليه المقاول من الغير نظير تشغيل أدواته وفريق العمل التابع له لمصلحة الغير، نظير تشييد بناء، أو رصف طريق ٠٠٠ إلخ (١) . ومن الواضح أنه يتعذر الوقوف علي القيمة الحقيقية لخدمة المقاولات هذه بغير اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين في هذا القطاع ؛ لأن إقامة البناء تتطلب مواد مثل الرمل والحديد والأسمنت ٠٠٠ إلخ . قد يتعهد المقاول بتوفيرها،

(١) - راجع القانون التفسيري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢م. حيث صر في العشرين من ابريل سنة ٢٠٠٢ في مادتين ، نصت المادة الأولى منهما علي أن : " تفسر عبارة خدمات التشغيل للغير الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م . بأنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه وهي جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن ٠٠٠ وأعمال مقاولات انشيد و البناء ٠٠٠ أما المادة الثانية فقد حرصت علي سريان هذا القانون بأثر رجعي من خلال نصها علي أنه : " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون ٠٠٠ " وهذه العبارة قضي بعدم دستوريته بموجب حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٢٢ لسنة ٢٠٠٧م. الصادر في الخامس عشر من ابريل سنة ٢٠٠٧م.

ويتحاسب مع المستفيد من خدماته علي إجمالي قيمة عقد المقاولاة المبرم معه، فيتضمن المقابل الذي يحصل عليه علي قيمة الخدمة - خدمة المقاولات - الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلي قيمة مدخلات هذه الخدمة من السلع التي كانت لازمة لإتمام البناء، ومن ثم لتنفيذ عقد المقاولاة. وهذه السلع منها ما يخضع لضريبة المبيعات، مثل الحديد. ومنها ما لا يخضع لها، مثل الرمال؛ لأنها من المنتجات الطبيعية، ومعلوم أن ضريبة المبيعات لا تفرض سوي علي السلع المصنعة (١). ومنها ما يدخل في سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون ١١ لسنة ١٩٩١م، وهو جدول له أحكام خاصة، من بينها: عدم فرض الضريبة علي السلع الواردة به، سوي علي مرحلة بيعها من المصنع فقط، وعدم فرض الضريبة عليها في مرحلة التجارة، إلا إذا حدث تغيير في حالتها (٢).

ومما لا شك فيه أن اختلاط قيم كل هذه السلع مع قيمة خدمة المقاولات في عقد المقاولاة، وتباين المعاملة الضريبية لكل منها، مع استحالة فصل هذه القيم عن قيمة خدمة المقاولات كان يوجب الاتساق بين الإدارة الضريبية والمكلفين بهذا القطاع، علي كيفية تحديد قيمة خدمة المقاولات بطريقة علمية، تراعي مصالح الطرفين، وتقطع الطريق علي أي نزاع يمكن أن ينشأ بينهما؛ بسبب يعود إلي طبيعة هذا النشاط. لذا تم عقد اتفاقية تحاسبية بين مصلحة الضرائب علي المبيعات و الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء، تقرر أن قيمة الخدمة في مقاولات الإنشاءات تعادل ٢٩% من إجمالي قيمة المقاولاة،

(١) - تنص المادة (١/٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. علي أنه: "تفرض الضريبة العامة

علي المبيعات علي السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص ..."

(٢) - تنص المادة (١/٤٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. علي أنه: "تسري أحكام هذا القانون

علي السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق وذلك فيما لا يتعارض مع الأحكام الواردة بهذا

الجدول والأحكام الآتية: ١- تستحق الضريبة علي هذه السلع عند البيع الأول للسلع المحلية، أو

بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط، ولا تفرض الضريبة مرة

أخري إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة."

وأن النسبة الباقية وقدرها ٧١% عبارة عن قيمة السلع الداخلة في عملية المقاوله. وتقرر أيضا أن قيمة الخدمة في مقاولات الرصف تعادل ٢٠% من إجمالي قيمة المقاوله، وأن النسبة الباقية وقدرها ٨٠% عبارة عن قيمة السلع الداخلة في عملية المقاوله... إلخ. (٣)

وبتطبيق هذه الاتفاقية أمكن للإدارة الضريبية محاسبة المكلفين عن الضريبة المستحقة على خدمة المقاولات بمجرد الوقوف على إجمالي قيمة المقاوله، وذلك بتطبيق سعر الضريبة وقدره ١٠% على ما يمثل ٢٩% من إجمالي قيمة المقاوله في الحالة الأولى - مقاولات الإنشاءات - وبتطبيقه على ما يمثل ٢٠% من إجمالي قيمة المقاوله في الحالة الثانية - مقاولات الرصف.

وهكذا أمكن للإدارة الضريبية وأد الأسباب التي كان يمكن أن تساهم في تراكم العديد من المنازعات الضريبية في هذا القطاع، بالنظر إلى كثرة عدد ممارسيه في المجتمع المصري، وقصر الفترة الضريبية في ضريبة المبيعات. لذلك ما تزال الإدارة الضريبية تبقى على سريان هذه الاتفاقية، ولا أعتقد أنه يمكن الاستغناء عنها في ضريبة المبيعات.

ثانيا : لجان فض المنازعات :

بعد قضاء المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نظام التحكيم في ضريبة المبيعات، اعتبارا من السادس من يناير سنة ٢٠٠١م. على النحو السابق التلميح له من قبل، وجدت الإدارة الضريبية أن هناك فراغا في الآليات المتاحة أمامها لتسوية المنازعات الضريبية، لذا لجأت إلى الاستفادة من أحكام القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠م. بشأن التوفيق في بعض المنازعات التي تكون

(٣) - تم تضمين هذه الاتفاقية في المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤م. وتم تعميم هذا المنشور على جميع الوحدات التنفيذية لمصلحة الضرائب على المبيعات في ذلك الوقت للعمل به ، وما يزال هذا المنشور ساريا حتى الآن.

الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفا فيها. (١) وقد استطاعت هذه اللجان مساعدة الإدارة الضريبية في تسوية الكثير من المنازعات، خاصة وقد تعاصر القضاء بعدم دستورية نظام التحكيم في ضريبة المبيعات مع تطبيق أحكام هذه الضريبة على قطاعي تجارة الجملة والتجزئة لأول مرة، ودخول العديد من ممارسي الأنشطة الضريبية بهذين القطاعين في نطاق المكلفين بأحكام ضريبة المبيعات، وكفي لبيان ذلك أن نعلم أن هذه اللجان وحدها قد ساهمت في إنهاء ثلاثة آلاف منازعة ضريبية خلال عام ٢٠٠٢م، فقط، وهو العام التالي لتطبيق الضريبة على قطاع التجار. (١)

ثالثا : اتفاقيات التآخي :

لجأت الإدارة الضريبية أيضا إلى أسلوب جديد للتعامل مع التجار، فور تطبيق ضريبة المبيعات عليهم ؛ لتكسب ثقتهم كمكلفين جدد بأحكام هذه الضريبة . فعقدت معهم العديد من اتفاقيات التآخي، وتعهدت بموجبها بمنح التجار مهلة سنة كاملة لترتيب أوضاعهم، وعدم معاقبتهم على عدم التقدم للتسجيل لدى الإدارة الضريبية خلالها، حتى ولو ثبت لديها توافر حد التسجيل المقرر قانونا في حقهم، إلا بعد الرجوع إلى الإتحاد العام للغرف التجارية . غير أنها ألزمت الإتحاد العام للغرف التجارية - في مقابل ذلك - بتوعية التجار بأحكام القانون، والمساهمة في حل مشكلات التطبيق، فضلا عن إبلاغ الإدارة الضريبية بأسماء التجار الذين تتوافر في حقهم شروط التسجيل، ولا يبادرون بتسجيل أنفسهم طواعية. (٢)

(١) - أنظر : الجريدة الرسمية ، العدد ١٣ مكرر ، الصادر بتاريخ ٤/٤/٢٠٠٠م .

(١) - أنظر في تأكيد ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الرابعة ، العدد الثالث والأربعون ، يناير ٢٠٠٥م ، ص ٢٠ .

(٢) - راجع : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الرابع والعشرون ، يونيو ٢٠٠٣م ، ص ٢٠ .

ونظرت الإدارة الضريبية إلي هذه الاتفاقيات في ذلك الوقت علي أنها :
 " . . . حلقة هامة في سلسلة ذهبية من الأفكار المتطورة لتحسين الأداء،
 وتحقيق الأهداف من أجل خدمة الوطن" (٣) وانطلاقاً من هذا التوجه، عقدت
 الإدارة الضريبية في هذا الإطار ست وثلاثين اتفاقية تأخي، في العام التالي.
 مباشرة لتطبيق القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ م. علي التجار، منها ست
 وعشرين اتفاقية مع الغرف التجارية بمختلف المحافظات، وخمس اتفاقيات مع
 اتحاد الصناعات، وخمس اتفاقيات مع جمعيات المستثمرين وجمعيات رجال
 الأعمال، ثم وصلت هذه الاتفاقيات بعد ذلك إلي احدى وأربعين اتفاقية (٤)

وإذا كانت هذه الاتفاقيات لم تلعب دوراً حيوياً في حصر المكلفين المتهربين
 من التسجيل ؛ بسبب عدم قيام الغرف التجارية بدورها الذي التزمت به
 بمقتضى هذه الاتفاقيات، وعدم إمدادها الإدارة الضريبية بأسماء التجار
 المتهربين من التسجيل، فيما عدا القليل منها، مثل : نقابة الصيادلة، وغرفة
 الطباعة (١) إلا أن هذه الاتفاقيات قد لعبت دوراً هاماً في القضاء علي الكثير
 من المنازعات ؛ فضلاً عن دورها الوقائي في منع حدوث مشكلات في

(٣) - أنظر : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الرابع والعشرون ، يونيو ٢٠٠٣ م ، ص ٢٠ .

(٤) - أنظر في التفاصيل : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد السابعون ، أبريل ٢٠٠٧ م ، ص ٢٣ .

(١) - راجع : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد السادس عشر ، أكتوبر ٢٠٠٢ م ، ص ٢٠ .

- ومن الجدير بالذكر أن غرفة الطباعة هي أول غرفة توقع اتفاقية تأخي مع الإدارة الضريبية. وقد
 ترتب علي إخلال الغرف التجارية بالوفاء بالتزاماتها علي النحو المبين بالمتن أن ذهب البعض إلي
 مهاجمتها ، ومطالبة الإدارة الضريبية بالإخلال بالتزاماتها هي الأخرى تجاه هذه الغرف .

(د. جلال الشافعي ، مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الرابع والعشرون ، يونيو ٢٠٠٣ م ،
 ص ٢١) في حين دعا البعض الأخر إلي التريث ، وإمهال الإدارة الضريبية أمثال هؤلاء ، حتي
 يتم إرساء مبادئ الضريبة لديهم ، مع عدم إنكار حق الإدارة الضريبية - في نفس الوقت - في
 التحلل من التزاماتها قبلهم (د. زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، نفس الموضوع (٥)

التطبيق، ومنع حدوث منازعات مع التجار في تلك المرحلة الهامة من عمر ضريبة المبيعات، نجد أن الإدارة الضريبية قد اعتمدت عليها في تسوية الكثير من المنازعات الضريبية، التي وصل أمرها إلي القضاء، فأعدت عرضها أكثر من مرة علي لجان مشتركة، تم تشكيلها من أعضاء ، بعضهم يمثل الإدارة الضريبية، والبعض الآخر يمثل الغرف التجارية، واستطاعت الإدارة الضريبية - وبحق - أن تجد حلولاً مرضية للمكلفين من خلالها . (٢)

اتجاه مصلحة الضرائب المصرية :

بعد إسناد إدارة ضريبة الدخل، وضريبة المبيعات في مصر إلي مصلحة الضرائب المصرية، بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ م. الصادر في التاسع من مايو سنة ٢٠٠٦ م. (٣) تم توحيد الإدارة الضريبية في هذين القطاعين لأول مرة في تاريخنا الضريبي .

أما عن نهج هذه المصلحة الوليدة في تعاملها مع المكلفين بخصوص المنازعات الضريبية، فالواضح أنه امتداد لنهج مصلحة الضرائب علي المبيعات، حيث أكدت علي أهمية الطرق الودية، التي تخرج عن الآليات القانونية التقليدية، في تسوية المنازعات الضريبية بينها وبين المكلفين . (١) وبدأ هذا التوجه بتشكيل لجان رئيسية علي مستوى المصلحة، وتكليفها بمهمة

(٢) - راجع : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الثالث والعشرون ، مايو ٢٠٠٣ م .

ص ٢١٠ م .

(٣) - نص هذا القرار علي إدماج كلا من مصلحة الضرائب ، المنوط بها إدارة ضريبة الدخل ، ومصلحة الضرائب علي المبيعات المنوط بها إدارة ضريبة المبيعات في مصلحة واحدة باسم مصلحة الضرائب المصرية ، علي النحو المبين في المتن . (مشار إليه في مجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب ، القاهرة ، العدد ٣٤٢ ، ص ٩ ، ١٠)

(١) - ربما يعزي هذا التوجه إلي أن أول رئيس لمصلحة الضرائب المصرية وهو السيد / محمود محمد علي، كان هو نفسه رئيس مصلحة الضرائب علي المبيعات خلال الفترة التي شهدت تعاوناً كبيراً بين هذه المصلحة وبين المكلفين بأحكام ضريبة المبيعات علي النحو الذي سبق التعرض له في هذا المطلب .

تسوية المنازعات الضريبية بالطرق الودية، في كافة القطاعات الخاضعة لأحكام ضريبة المبيعات، بالإضافة إلى لجنة فض المنازعات السابق التعرض لها، وتعهدت الإدارة الضريبية بتطبيق الأحكام المعمول بها في هذه اللجان على المكلفين في نطاق ضريبة الدخل، إذا ثبت نجاحها في نطاق ضريبة المبيعات (٢)، ومن هذه اللجان علي سبيل المثال :

- لجنة التيسيرات :

وتم تكليفها بتقديم كافة التيسيرات لتسوية المنازعات مع المكلفين في نطاق قطاع خدمات التشغيل للغير مثل : المقاولات والنقل والإصلاح والصيانة ٠٠٠ الخ. التي كانت مثارة قبل تطبيق القانون التفسيري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢م، مع منحها صلاحيات واسعة في ذلك، من بينها : إمكانية إعفاء المكلفين من دفع التعويض المستحق، في حالة ثبوت استحقاقه، عن خدمات التشغيل للغير التي تم تأديتها قبل تطبيق ذلك القانون التفسيري، رغم مخالفة ذلك لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م :

إذ تنص المادة (٤٥) من هذا القانون الأخير علي أنه : " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أي إجراءات في جرائم التهرب من الضريبة إلا بناء علي طلب من الوزير أو من ينيبه. ويجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في جرائم التهرب وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة. وفي حالة صدور حكم وقيل صيرورته باتا، يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثل الضريبة ٠٠٠" وهذا يعني أن التعويض كان وجوبيا في حالة توافر جريمة من جرائم التهرب الضريبي

(٢) - أنظر في التفاصيل : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السادسة ، العدد السابعون ، ٠٠٠ مرجع

بصريح نص المادة ٤٥ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، قبل أن يقضى بعدم دستوريته^(١)، ومع هذا أجازت الإدارة الضريبية إسقاطه عن المكلفين في قطاع خدمات التشغيل للغير، خلال الفترة السابقة علي صدور القانون التفسيري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢م. بالنظر إلي المشكلات العديدة التي أثارها النص الذي أخضع خدمات التشغيل للغير للضريبة في التطبيق بين المكلفين والإدارة الضريبية، كأثر مباشر لغموض هذا النص وعدم تحديده، واعتراف الإدارة الضريبية بتعذر تطبيق القانون علي الوجه الصحيح علي المكلفين بهذا القطاع، بخصوص الفترة السابقة علي صدور القانون التفسيري ؛ لعدم تحديد الخدمات التي كان يثيرها ذلك النص علي وجه اليقين، قبل صدور ذلك القانون التفسيري .

والحقيقة أن هذا المنطق صائب، ويتناسب مع ما يتمتع به القانون الضريبي - بصفة عامة - من ذاتية خاصة قوامها الاعتراف بحقيقة الواقع^(٢) ؛ لأن الواقع في هذا الغرض هو تعذر مطالبة المكلفين علي وجه اليقين بضريبة عن أداء خدمة معينة، بدعوى أنها من خدمات التشغيل للغير، قبل تحديد المقصود بخدمات التشغيل للغير علي وجه التحديد، وهو ما لم يكن قد حدث قبل صدور القانون التفسيري، الأمر الذي أدى إلي القضاء بعدم دستورية النص الذي أخضع خدمات التشغيل للغير للضريبة بعد ذلك، علي النحو السابق الإشارة إليه . أي أن الإدارة الضريبية اعترفت للمكلفين بتعذر إمكانية محاسبتهم ضريبيا عما كان

(١) - من الجدير بالذكر أن المحكمة الدستورية العليا قضت بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة ٤٣ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، المعطل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦م، فيما تضمنه من "وجوب الحكم علي الفاعلين متضامنين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة"، وذلك بحكمها الصادر في القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية"، في ٤ من نوفمبر ٢٠٠٧م، ولا نري أهمية للتعليق علي هذا الحكم هنا ؛ لعدم تعلق موضوع البحث بذلك .

(٢) - أنظر في ذاتية القانون الضريبي بصفة عامة، د. قدرى ناغولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، مرجع سابق، ص ١١ وما بعدها .

يسمى بخدمات التشغيل للغير، حتى وقت معين . وسمحت للجنة التيسيرات بإسقاط عقوبة التعويض عنهم قبل ذلك الوقت ؛ لتساعد هذه اللجنة علي أداء مهامها في تسوية المنازعات الضريبية، في هذا القطاع الخدمي الهام. ويأتي حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية ذلك النص فيما بعد ليتوج سلوك الإدارة الضريبية، ويشهد لها بالكفاءة في التطبيق .

- لجنة معالجة مشكلات التهرب الضريبي:

وقد تم تشكيل هذه اللجنة من رؤساء كافة القطاعات التنفيذية بالإدارة الضريبية ؛ لبحث كل حالات التهرب الضريبي التي تعرض عليها، كما تم منحها صلاحية قصر طلب تحريك الدعوى الجنائية علي الجرائم العمدية منها فقط، عندما تنبئ عن سوء نية المكلف، وتعمده التحايل علي نصوص القانون . وهذه خطوة أخرى تم اتخاذها في اتجاه تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين في نطاق ضريبة المبيعات، فساهمت في تقليل المنازعات الضريبية بينهما . إذ أنه من المعلوم أن جرائم التهرب الضريبي الواردة في المادة ٤٤ من قانون ضريبة المبيعات - علي سبيل المثال - تتحقق بمجرد حدوث إحدى الحالات الإحدى عشرة المنصوص عليها في هذه المادة^(١)، بصرف النظر عن ثبوت تعمد ارتكابها من عدمه .

ولم ينته الأمر عند هذا الحد، فقد عقدت الإدارة الضريبية الجديدة اتفاقاً هاماً مع اتحاد البنوك، وضعت بموجبه آلية دائمة لتسوية منازعاتها مع البنوك، خارج الآليات التي تنص عليها التشريعات الضريبية، تفهم الطبيعة الخاصة لقطاع البنوك، وتراعي دورها الهام والحيوي في دعم مسيرة الإصلاح الاقتصادي، مما يؤكد علي أنها لم تدع طريقاً إلا سلكته، طالما ثبتت لها قدرته علي المساهمة في تقليل المنازعات الضريبية علي نحو أو آخر:

(١) - توجد حالات أخرى لجرائم التهرب الضريبي خارج هذه المادة . في مواد أخرى من قانون ضريبة المبيعات .

ويتلخص هذا الاتفاق في تشكيل ثلاث لجان مشتركة من الجانبين : اللجنة الأولى : تختص بتذليل مشكلات التطبيق الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. ولاحتته التنفيذية . واللجنة الثانية : يناط بها إزالة أوجه الخلاف الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدمغة رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦م. ، ولاحتته التنفيذية . واللجنة الثالثة : تتولى مهمة تقصي أوجه الخلاف الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. ولاحتته التنفيذية، ووضع الحلول الملائمة لها. (١)

وهكذا يتضح لنا من كل ما تقدم : أن تنظيم المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية علي درجتين لم يوتي ثماره في تسوية المنازعات الضريبية، بالكفاءة المرجوة منه، وكان من نتائج ذلك :

(١) - أن المشرع تدخل بنفسه في الكثير من الأحيان لأداء دور المنقذ للإدارة الضريبية، ومساعدتها في إنهاء كم هائل من المنازعات الضريبية، ولو في مقابل التنازل عن جزء غير قليل من حقوق الخزانة العامة المتنازع عليها، أو حتي مقابل إهدار هذه الحقوق في بعض الحالات ! في مشهد جديد لدور المشرع، يخرج عن الدور الأصيل له في مجال التشريع، وهو سن القواعد العامة المجردة، التي تنظم سلوك الأفراد في المجتمع .

(٢) - كما أن الإدارة الضريبية تدخلت هي الأخرى بوسائل شتى لإنهاء العديد من المنازعات الضريبية، خارج الإطار الرسمي المعمول به بموجب المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية. وقد نجحت الإدارة الضريبية بمساعدة هذه الوسائل في التغلب علي الكثير من المشكلات، قبل أن تصل إلي منازعات بين الجانبين . كما نجحت في تسوية العديد من المنازعات في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة .

(١) - يراجع في تفاصيل ذلك : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة السابعة ، العدد الثالث والسبعون ،

يوليو ٢٠٠٧م. ص ٢٢٠ - ٢٢٢ .

ومما لا شك فيه أن هذا المسلك الذي سلكه المشرع في نطاق ضريبة الدخل، وذلك الموقف الذي تبنته الإدارة انضريبية في نطاق ضريبة المبيعات، ثم في نطاق ضريبة الدخل يكفيان للتدليل على جدوي الاستغناء عن الدرجة الاستثنائية داخل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، وعلى بيان أهمية ذلك في المساعدة على تقصير أمد المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية.

فطالما أن هذا التنظيم لا يساهم في أداء الأهداف المرجوة منه مثل : السرعة في تسوية عادلة للمنازعات الضريبية، بما يساهم في حصول الخزانة العامة على مستحققاتها في الوقت الملائم من جهة، وفي استقرار المراكز القانونية للمكلفين من جهة أخرى. وطالما أنه لم يفلح في التقليل من حجم هذه المنازعات ؛ بما يخفف عن كاهل القضاء، طوال هذه السنوات التي تحمل إصرارا على تبنيه، في المجال الضريبي، فيجدر الاكتفاء بتنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعة الضريبية من درجة واحدة، بدلا من درجتين، يعقبها اللجوء إلى القضاء، لمن يرى من المتنازعين أن هذه الدرجة الواحدة لنظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية لا تلبي مطالبه.

ولذا نرى أن قانون الضريبة على العقارات المبنية قد أحسن صنعا إذ تبني هذا الاتجاه، ونظم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات التي تنشأ في إطاره من درجة واحدة فقط، كما نظم هذه الدرجة الوحيدة بطريقة واضحة، وسريعة، تكفل الانتهاء من نظر المنازعة الضريبية في وقت ملائم، بما يتناسب مع طبيعة هذه المنازعات، ومع أهمية الضريبة العامة للخزانة العامة للنولة.

الخاتمة

لقد ثبت لنا من خلال هذا البحث أن السماح للمكلفين بالتظلم من قرارات الإدارة الضريبية، المتعلقة بتقدير الضريبة المستحقة عليهم، يمثل ضماناً هاماً لهم. بل أنه يعد من أهم الآليات القانونية، التي تكفل لهم الاطمئنان إلي عدم جور الإدارة الضريبية، سواء عندما تتعلق هذه القرارات بفترات ضريبية لم يتقدم المكلفون بإقراراتهم الضريبية عنها، أو عندما يتكشف للإدارة الضريبية عدم صحة الضريبة المقر عنها بهذه الإقرارات. وتتلاقى وجهات النظر في مختلف المجتمعات الضريبية - المتقدمة والنامية علي السواء - علي التسليم بأهمية تنظيم مرحلة ما داخل الإدارة الضريبية لنظر منازعات المكلفين من خلالها.

ولا يتخلف المجتمع الضريبي المصري عن مواكبة هذا التوجه ؛ إذ أنه يسمح للمكلفين، في كلا من ضريبي الدخل والمبيعات، ومنذ فجر تطبيق كلتي هاتين الضريبتين، بمراجعة الإدارة الضريبية. وينظم مرحلة لتسوية النزاع أمامها، دأب علي تنظيمها من درجتين : الدرجة الأولى : مرحلة التظلم الإداري، وتنظرها لجان للتظلمات، تنحصر صلاحياتها في مجرد الحصول علي موافقة المكلفين، بل وترضيتهم في الكثير من الأحيان ؛ لتتمكن من تسوية المنازعات الضريبية أمامها، ولا يمكن لها أن تصدر قراراً منفرداً في أي من هذه المنازعات. والدرجة الثانية : مرحلة "الاستئناف الإداري" وتتكون من لجان يناط بها نظر المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية مرة أخرى، حال عدم تمكن لجان التظلمات من ترضية المكلفين، أو الاتفاق معهم بشأنها، خلال المرحلة السابقة.

ونظراً لأن الإدارة الضريبية في مصر تحيط لجان التظلمات بكافة الضمانات التي تكفل لها أداء دورها بكفاءة وفاعلية، عند نظر المنازعات الضريبية، سواء من خلال انتقاء أفضل العناصر من العاملين، الذين تتوافر

لديهم معايير الحيدة والموضوعية، ويتوافرون علي الكفاءة العلمية والعملية والمناسبتين لتمثيل الإدارة الضريبية في هذه المرحلة، أو من خلال إحاطة الإجراءات المنبوعة أمام هذه اللجان بالكثير من الضمانات الإجرائية، التي يراعيها القضاء الرسمي للدولة، عند فصله في الخصومات التي ينظرها بصفة عامة، فلذا، يجب علينا أن نثق في قدرة لجان التظلمات علي إصدار قرارات منهيّة للمنازعات الضريبية أمامها ؛ فهذا أدعي إلي حصول الخزائنة العامة علي مستحقاتها لدي المكلفين في وقت مناسب، خاصة وأن مصر من الدول التي تعاني من عجز دائم في موازاناتها العامة المتتالية . كما أن هذا يساهم في استقرار أوضاع المكلفين في المجتمع الضريبي، بل وعلي تنمية الالتزام الطوعي لديهم، كأثر مباشر لسرعة تسوية المنازعات الضريبية .

أما مرحلة " الاستئناف الإداري " التي تصر علي التمسك بها كلا من ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في مصر، فهذه المرحلة رغم مواكبتها مختلف التشريعات الضريبية في كلتي هاتين الضريبتين، إلا أنها لم تقدم تسويات مرضية للمنازعات الضريبية، علي مدي عمرها . وليس أدل علي ذلك من أن الإدارة الضريبية وجدت نفسها مضطرة - ولمرات عديدة - إلي التدخل بطريق أو آخر لتسوية المنازعات الضريبية المثارة أمامها، بعيدا عن التنظيم الرسمي لنظر هذه المنازعات بهذه المرحلة :حيث عقدت بنفسها العديد من اتفاقيات التآخي، والاتفاقيات التحاسبية .٠٠٠ إلخ ؛ لاستقطاب رضاء المكلفين، في بعض الأحيان . كما أنها استنفرت المشرع للتدخل - مرارا- من أجل تقديم حلول غير تقليدية، وتخرج عن الدور الأصيل له في مجال التشريع، وهو سن القوانين التي تنظم حياة الأفراد في المجتمع، وذلك من خلال تعرضه بنفسه لترضية المكلفين المتنازعين مع الإدارة الضريبية سواء بالتنازل عن جزء من الضريبة المتنازع عليها !، أو بالانكفاء بجزء منها !!، أو بالتنازل عنها كلية !!! ولا يخفي الأثر السلبي لتوجه المشرع نحو تصفية المنازعات الضريبية علي هذا النحو؛ لما يمثله ذلك من ترضية غير المتزمين من المكلفين،

ومحابتهم بذلك علي نظرائهم الملتزمين، وهو ما يعكس بالسلب علي تنمية الالتزام الطوعي لدي المكلفين، رغم أنه مطلب حيوي، تسعى الإدارة الضريبية دوما علي غرسه في المجتمع الضريبي .

و لقد ثبت لنا من خلال هذا البحث أنه يمكن لمرحلة التنظيم الإداري وحدها، التي تمثلها لجان التنظيمات، أن تقوم بكامل الدور الذي تقوم به، بالإضافة إلي الدور الذي تلعبه مرحلة "الاستئناف الإداري" أيضا، فيما لو سمح لها بتمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ؛ وهي تستطيع أداء هذا الدور، ولا ينقصها في ذلك سوي منحها المزيد من الثقة، في قدرتها علي تمثيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية . ولا يمكن لهذا الدور أن يتأتي بغير السماح للجان التنظيمات بإصدار قرارات منفردة في المنازعات التي تنظرها ؛ لإشعار المكلفين بجدية دورها ، من جهة . وبأهميته لهم في تسوية هذه المنازعات، من جهة أخرى . علي أن يحدد لها أجلا معيننا تقوم بإصدار قرارها الفاصل في المنازعة الضريبية خلاله . فعندئذ نكون قد نجحنا في تفعيل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، واستطعنا أن نهد طريقا له أهميته نحو الإسراع بتحصيل مستحقات الخزانة العامة - كاملة غير منقوصة - وأن نوظف دعائم الالتزام الطوعي في المجتمع الضريبي .

لذلك فإنه من الأهمية تقليل المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، والاكتماء بمرحلة التنظيم الإداري وحدها . فهي كفيلة بمنح المكلف فرصة مناسبة لمراجعة الإدارة الضريبية في تقديراتها، لاسيما وأن الضريبة علي العقارات المبنية تتبني هذا المنهج في التطبيق، من خلال قصرها تنظيم المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية علي درجة واحدة فحسب بموجب القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م . كما أنه قد تم تنظيم مرحلة التنظيم الإداري في نطاق ضريبة الدخل بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م . بصورة جيدة، الأمر الذي يغرينا علي المطالبة بالاستفادة من هذا التنظيم في ضريبة المبيعات . بحيث تشكل لجان لنظر التنظيمات بصورة واضحة، منصوص عليها

في التشريع الضريبي، أو لاحته التنفيذية، من عناصر مستقلة عن الإدارة الضريبية، بدلا من ترك هذه القضية الهامة بيد رجال الإدارة الضريبية. فإذا انتهت هذه اللجنة إلي قرار نهائي في التظلم سواء بالقبول، أو الرفض، أو التعديل، فالأولي أن تنتهي - عندئذ - مرحلة نظر المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية، كما هو الشأن في الضريبة علي العقارات المبنية، وأن يفتح أمام الإدارة الضريبية والمكلفين طريقا آخر لتسوية هذه المنازعة من خلاله. فذلك أحرى إلي السرعة في حسم المنازعة الضريبية من خلال هذه المرحلة، بدلا من أن تظل مثارة أمام الإدارة الضريبية لسنوات طويلة، وتنتهي إلي نتائج غير ملزمة في الكثير من الأحيان. يكون للمكلفين الحق في اللجوء بشأنها إلي القضاء بعد ذلك، برفع دعاوي مبتدأة تطول إجراءات نظرها لسنوات أخرى؛ لأسباب كثيرة، وتجنبي الخزانة العامة للدولة والمكلفين معا الآثار السلبية لذلك:

ذلك أن استغراق تسوية المنازعات الضريبية - مع تعددها - لسنوات طويلة يرهق المكلفين، ويساهم في عدم استقرار مراكزهم القانونية لفترات طويلة، كما يؤدي إلي تراكم دين الضريبة عليهم عن سنوات عديدة، فيجدون أنفسهم ملزمين بأدائه مرة واحدة، مما يجعلهم غير قادرين علي الوفاء به. وعلي الجانب الآخر، يترتب علي تأخر حسم المنازعة الضريبية تحمل الإدارة الضريبية للكثير من الجهد والتكلفة، فضلا عن تضاول القيمة الحقيقية للضريبة المتنازع عليها حال القضاء بها؛ بسبب الموجات المتلاحقة من التضخم التي تتعرض لها البلاد باستمرار.

وإذا كان البحث قد وضح لنا كيفية تلافي هذه المثالب خلال المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، فإننا نبقي - مع ذلك - في حاجة ماسة أيضا إلي تمهيد طريق آخر لنظر المنازعات الضريبية، وهو طريق القضاء: حيث أن التنظيم الحالي لهذا الطريق لا يراعي طبيعة دين الضريبة، وحاجة الخزانة العامة إليه، مع كثرة عدد المنازعات الضريبية، مما يجعل الدولة

بمناى عن تحصيل هذا الدين لسنوات عديدة، قد تربو علي عشر سنوات، بل وربما تربو علي عشرين سنة، في بعض الحالات. لذلك يتطلب الأمر دراسة المثالب التي تعتري نظر المنازعات الضريبية أمام القضاء هو الآخر، من خلال بحث مستقل يتعرض لهذه القضايا، وينظر في كيفية تدليلها بما يتلاءم مع طبيعة دين الضريبة، وحاجة الخزانة العامة إليه.

والله ولي التوفيق

قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية :

(١) : الكتب والأبحاث :

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار : موسوعة ضريبة المبيعات، معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤ م.
- د. إبراهيم عبد العزيز النجار، الضريبة العامة علي المبيعات وفقا لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته ولائحته التنفيذية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع
- أ. إبراهيم عبد العزيز النجار: معوقات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وإمكانية التحول الي الضريبة علي القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة طنطا، ٢٠٠٣ م.
- د. أبو اليزيد المتيت : الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة طبع .
- د. أحمد أبو الوفا : طريقا الطعن في قرارات لجان الطعن بمصلحة الضرائب، بحث منشور بمجلة المحاماة، العدد الرابع، السنة ٥٠، أبريل، ١٩٧٠ م.
- د. أحمد محمود حسني: قضاء النقض الضريبي، المبادئ التي قررتها محكمة النقض في خمسة وخمسين عاما، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦ م.
- د. أحمد معدوح مرسى: الضريبة علي الإيرادات علما وعملا، الطبعة الثانية، الجزء الأول، بدون سنة طبع، أو دار نشر.
- المستشار د. أسامة الشناوي : الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبي، بحث منشور في مجلة المحاماة، السنة الحادية والسبعون ، العدين السابع والثامن، سبتمبر وأكتوبر ١٩٩١ م.

- د. أسامة علي عبد الخالق : مقال منشور بمجلة الثقافة الضريبية، السنة الثانية، العدد الحادي والعشرون، مارس ٢٠٠٣ م.
- أ. حسن السعدي صابر: موسوعة تبيان البيان للسعدي في المنازعات الضريبية، القاهرة، ٢٠٠١ م.
- د. حسين خلاف :، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦ م.
- أ. حمدي هيبه : مقال منشور بمجلة الثقافة الضريبية، السنة الخامسة، العدد الحادي والخمسون، سبتمبر ٢٠٠٥ م.
- د. رابع رتيب : الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١ م.
- د. رمضان صديق : قانون الضريبة علي الدخل الجديد الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م. مقارنة بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م.، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥/٢٠٠٦ م.
- د. رمضان صديق :إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ م.
- د. رمضان صديق : في مدي مسئولية أعضاء اللجنة الداخلية عن الخطأ في تقدير الأرباح وتخفيض وعاء الضريبة، بحث منشور في مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٦، السنة الأربعون، ١٩٩١ م.
- د. رمضان صديق : في المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٧، السنة الحادية والأربعون، يناير- فبراير ١٩٩٢ م.
- د. زكريا محمد بيومي :شرح قانون الضريبة العامة علي المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع.
- د. زكريا محمد بيومي : ضريبة المبيعات، الجزء الأول، بدون سنة طبع، أو دار نشر.

- د. زكريا محمد بيومي : المنازعات في ضريبة المبيعات، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، ١٩٩٣ م.
- د. زكريا محمد بيومي : المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، بدون سنة طبع.
- أ. زكريا نصيف : دليل الضرائب علي الدخل طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.، ولائحته التنفيذية، ٢٠٠٥ م.
- د. زكي عبد المتعال : أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، بدون سنة طبع، أو دار نشر.
- د. سالم الشوايكة : قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثالث، السنة الرابعة والعشرون، سبتمبر، ٢٠٠٠ م.
- أ. سمير سعد مرقص : المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة التشريع المالي والضريبي، السنة الحادية والأربعون، العدد ٢٧٧، يناير - فبراير ١٩٩٢.
- أ. سيد محمود أحمد معوض : شرح أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.، بدون دار نشر، القاهرة، ٢٠٠٧ م.
- د. عبد الحكيم الرفاعي : الضرائب غير المباشرة، القاهرة، بدون سنة طبع، أو دار نشر.
- أ. فاروق عبد الحميد شبانة : المعالجة القانونية لإعلانات لجان الطعن المرتدة، مجلة التشريع الضريبي والمالي، السنة الحادية والأربعون، العدد ٢٧٧، يناير - فبراير ١٩٩٢.

- د. عبد المنعم محمد خفاجي : ضريبة الازباح التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، بدون سنة طبع أو دار نشر .
- د. علي زغلول : قضايا الضرائب والصلح أمام القضاء، بحث منشور في مجلة الضرائب، السنة الأولى، العدد الثاني.
- د. فهد بن محمد عبد العزيز الدغيثر : رقابة القضاء علي قرارات الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر .
- د. قنري نافولا عطية : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بدون دار نشر، ١٩٦٠م.
- د. محمد إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة علي المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨م .
- د. محمد إبراهيم موسى : التوفيق والوساطة كوسائل لتسوية منازعات التجارة الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣م .
- أ. محمد حامد عطا : النقص الضريبي الحديث، بدون سنة طبع، أو دار نشر .
- د. محمد عبد الرؤوف : المنازعة الضريبية في التشريع المصري والمقارن، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م .
- د. محمد كامل ليلة : الرقابة علي أعمال الإدارة (الرقابة القضائية) دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠م .
- أ. محمد محروس محمد : الضريبة العامة علي المبيعات وأحكام تجارة الجملة والتجزئة، بدون دار نشر، ٢٠٠١م .
- د. محمد مرغني خيرى : القضاء الإداري ومجلس الدولة، الجزء الأول، قضاء مجلس الدولة، ١٩٨٩م .

- د. محمد وديع بدوي : الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة، دراسة مقارنة، دار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٤م.
- د. محمود إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة علي المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨م.
- أ. هشام علي توحيد : المستحدث في أحكام التهرب الضريبي في الضريبة الموحدة علي الدخل والضريبة علي المبيعات، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥م.
- د. وجدي راغب : شرح قانون المرافعات، بدون دار نشر، ١٩٨٧م.
- د. يحي محمد سعد : الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٩٨م.
- د. يحيي مصطفى المبشر : المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٤م.

(٢) - الدوريات :

- الجريدة الرسمية : أعداد مختلفة .
- جمعية الضرائب المصرية : النشرة الدورية الرابعة عشر، العدد الرابع والخمسون، مايو ٢٠٠٤م.
- مصلحة الضرائب علي المبيعات : دليل المنشورات والتعليمات الصادر عن مصلحة الضرائب، أعداد مختلفة، اعتبارا من ١٩٩١م. حتي ٢٠٠٣م.
- مصلحة الضرائب علي المبيعات : مجلة الثقافة الضريبية، أعداد مختلفة، اعتبارا من ٢٠٠٢م. حتي ٢٠٠٧م.

- مجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب، القاهرة (سنة ٢٠٠٥م، العدد ٣٤٢، وسنة ١٩٩٢م، العدد ٢٧٧)

- مجلة القضاء الفصلية، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٩٧.

- مجلة المحاماة، أعداد مختلفة.

- مجلس الدولة، مجموعة المكتب الفني لسنة ٢٠٠١، السنة السادسة والأربعون، الجزء الثالث.

ثانيا : المراجع باللغتين الإنجليزية والفرنسية :

1 - BOOKS :

- C.David , O.Fouquet , B.Plagnet ,P.F.Racine : Les grands arrest de la jurisprudence fiscale , 4e edition , Dalloze 2003

- David Lee : VAT , A practical Handbook , 2end.

Edition, HODDER & Stoughton ,London ,1992 .

- Edmund Tirbutt : VAT and the small business , Biddles Limited , Guilford , Great Britain,1990.

- Encyclopedia of VALUE added Tax : British Tax library , Sweet & Maxwell , VOLUME (3)

- Ernst & Young : International VAT , A guide to practice and procedures in 21 Countries Ernst & Young International, London , 1991.

- Jean Dufour : La formation de la creance fiscale , R.S.F. , 1961 .

- John Brooks & Andrew Coop : How to live with VAT , McGraw
- Hill Book Company (UK) Ltd. , Great Britain , 1989 .
- John N Brown & Suzanne Chadwick : A guide to VAT in the UK
, Ernst & Young , London , 1990 .
- Leon Duguit : Les transformation du droit public , 1913.
- Liam Ebrill : Michael Keen , Jean – Paul Bodin & Victoria
Summers : The Modern VAT ,International Monetary Fund
Washington , D. C. 2043 , U.S.A. , 2001
- Roger Bonard : Precis du droit Administrative , 1943 .
- William Lovell : Understanding VAT , Pitman Publishing ,
London , WC2E9 An , 1990.
- Lucien Mechel : Sceince et technique fiscals , Paris , 1959. ,Tome
(1) .
- Richard . Musgrave , Beggy B. Musgrave : PUBLIC FINANCE
IN THEORY AND PRACTICE , Fifth Edition , McGRAW– HILL
BOOKCOMPANY , NewYork.

2- WEB SITES :

- HTTP : // WWW . egypt .TV- abouelsoud4 .
- 2003 – 2005 .<http://www.EMIGRATION.GOV.EG>-
- <http://www.masrawy.com/news/2004/fullcoverage/incometax>