



## الفصل السادس

### الطعون علي القرارات الصادرة من اللجان الإدارية الضريبية



## الطعون علي القرارات

### الصادرة من اللجان الإدارية الضريبية

يختص مجلس الدولة - كما سبق الذكر - بنظر كافة المنازعات الضريبية والإدارية وفقاً لنص المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٨ في فقرتها السادسة والرابعة عشرة إلا ما استثني بنص خاص .

ومن تلك المنازعات الضريبية التي يختص بها مجلس الدولة القرارات الإدارية التي تصدرها اللجان الإدارية وتتعلق بالضريبة، حيث تندرج المنازعة في قرارات تلك اللجان تحت وصف المنازعة الضريبية نظراً لكونها واردة علي قرارات إدارية صادرة من جهات إدارية تتعلق بفرض الضريبة أو إلغائها حيث تتوافر فيها - أي في المنازعة - كافة صفات المنازعة الضريبية .

وتتعدد تلك اللجان في كل مصلحة ضريبية وفقاً للضريبة المفروضة، فالضريبة العامة علي الدخل والتي يحكمها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تضمنت العديد من اللجان الإدارية مثل لجان الأسقاط الضريبي المحددة بنص م ١١٤ من القانون، والمجلس الأعلى الضريبي المحدد بنصوص المواد ١٣٩ حتى ١٤٢ من القانون وهناك من اللجان الأخرى ما لم ترد بنص المشرع ولكنها وردت بقرارات وزارية مثل لجان التصالح الضريبي المنشأة بالقرارين ١٣٥ لسنة ٢٠١٠، ١٧٨ لسنة ٢٠١٠ الصادرين من وزير المالية .

وكذلك الأمر في الضريبة العقارية والتي أنشأ المشرع بموجب القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لجنة الحصر والتقدير والمشار إليها بنصوص المواد ١٣، ١٥، ٢١ من القانون .

وفي قانون الضريبة العامة علي المبيعات أنشأ المشرع لجاناً للأسقاط محددة بنص م ٥١ من القانون، وسوف نتناول تفصيلاً كلاً من تلك اللجان وأوجه الطعن عليها.

وبجانب تلك اللجان الإدارية البحتة أنشأ المشرع لجان إدارية أخرى ذات اختصاص قضائي سواء من حيث تشكيلها أو من حيث اختصاصها، حيث أدخل المشرع في تشكيل بعضها عنصراً قضائياً أما بصفته عضواً في تلك اللجنة أو رئيساً لها .

وهناك من تلك اللجان ما كان تشكيلها إدارياً خالصاً إلا أن المشرع جعل لها ولاية الفصل في النزاع ملزماً إياها بإتباع المبادئ العامة في التقاضي .

ومن أمثلة تلك اللجان ذات الاختصاص القضائي لجان الطعن الضريبي في الضريبة العامة علي الدخل المنشأة بالمواد ١٢٠، ١٢١، ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث أوجب المشرع في نص م ١٢٠ أن يكون رئيس اللجنة من غير العاملين بالمصلحة، ثم أصدر وزير المالية قراره رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٧ بتحديد ذلك الرئيس بأن يكون مستشاراً من مجلس الدولة أو رئيس محكمة من محاكم الاستئناف بالقضاء العادي .

ومن تلك اللجان ذات الاختصاص القضائي أيضاً لجنة إعادة النظر في الربط النهائي، والتي أوجب المشرع بموجب نص المادة ١٢٤ من

القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن يكون من بين أعضائها عضواً من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد علي الأقل بنديه رئيس مجلس الدولة .

ومن تلك اللجان أيضاً لجان الطعن المحددة في قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والتي تختص بالفصل في الطعن المقدم من المكلف أو من مدير مديرية الضرائب العقارية علي قرار لجنة الحصر والتقدير .

حيث أوجب المشرع وفقاً لنص المادة م ١٧ من ذلك القانون أن يكون رئيس تلك اللجنة من غير العاملين بالمصلحة سواء الحاليين أو السابقين .

أما عن الضريبة الجمركية فقد أوجب المشرع في المادة ٥٧ من قانون الجمارك ٦٣ لسنة ١٩٦٦ أن يعرض النزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن علي لجنة تحكيم تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها تختاره الهيئة .

كما أجز المشرع الطعن في قرارات اللجنة السابقة أمام لجنة التحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية من درجة مستشار أو ما يعادلها علي الأقل تختاره الهيئة، وقد صدر بشأن هاتين الجنتين قرار وزير المالية رقم ١٩٧ لسنة ٢٠٠٠.

وفي مجال الضريبة العامة علي المبيعات أنشا المشرع لجان التحكيم علي النحو المحدد بنص المادة ٣١ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١، وقد جعل المشرع - علي نحو ما ورد بنص في المادة ٣٥ للجنة التحكيم سلطة الفصل في النزاع القائم بين المصلحة وصاحب الشأن دون أن يدخل في تكوينها أي عنصر قضائي .

وإذا كان من الطبيعي أن تختص محاكم القضاء الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بالطعون المبدأة علي القرارات الصادرة من اللجان الإدارية البحتة، أي تلك التي لا يدخل في تكوينها عنصر قضائي ولا تختص بالفصل في المنازعات، باعتبار أن ما يصدر منها هو قرارات إدارية بحتة يختص القضاء الإداري بنظر الطعون المتعلقة بها عملاً بالفقرة الخامسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، وأما عملاً بالفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢٥ باعتبار ما يصدر عن تلك اللجان هي قرارات إدارية نهائية تتعلق بالضرائب والرسوم .

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي نظراً للطبيعة الفنية لتلك الجهات سواء من حيث تشكيّلها أو طبيعة عملها، وبالتالي لطبيعة ما تصدره من قرارات .

حيث ثار الجدل بعد صدور أول قانون مدني لمجلس الدولة رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦ وقد خلا من الإشارة إلي اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات المتعلقة بالقرارات الصادرة من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي نظراً لطبيعة عمل تلك اللجان وطبيعة تشكيّلها أحياناً.

إلا أن المشرع حسم ذلك الأمر في التشريعات اللاحقة لمجلس الدولة حيث نص صراحة في القانون ٩ لسنة ١٩٤٩ علي اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات الصادرة من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، ثم تواترت كافة القوانين اللاحقة بعد ذلك علي النص علي ذلك الاختصاص كان آخرها القانون ٤٧ لسنة ١٩٧٢ والذي نص في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة علي اختصاص محاكم مجلس

الدولة دون غيرها بالفصل في الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة عن جهات إدارية لها اختصاص قضائي فيما عدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل، وذلك متى كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو عيباً في الشكل أو مخالفة القوانين واللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها .

اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي

نص المشرع في القانون ٤٧ لسنة ٧٢ علي هذا الاختصاص صراحة في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة بنصه علي الآتي : تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية :

١ . .....

٢ . .....

٣ . .....

٤ . .....

٥ . .....

٦ . .....

٧ . .....

٨. الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية التي لها اختصاص قضائي فيما عدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل، وذلك متى كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو عيباً في الشكل أو مخالفة القوانين واللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها .

أما عن اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر تلك المنازعات دون سواها من محاكم مجلس الدولة الآخر فقد نص عليه المشرع في المادة ١٣ من القانون السابق بنصه علي أنه تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في المسائل المنصوص عليها في المادة ( ١٠ ) عدا ما تختص به المحاكم الإدارية والمحاكم التأديبية ...

فوفقاً لذلك النص فإن محكمة القضاء الإداري هي صاحبة الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية وما لم ينص عليه في اختصاص المحاكم الأخرى يدخل في اختصاصها ولم ينص المشرع في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة علي اختصاص المحاكم الإدارية أو التأديبية بنظر تلك الطعون، ومن ثم فإن الاختصاص في شأنها ينعقد لمحكمة القضاء الإداري .

### **المقصود بالجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي**

يمكن تمييز الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي عن الجهات الإدارية البحتة والتي يقتصر نشاطها علي الدور الإداري فقط بالمعيار الموضوعي والذي ينظر بمقتضاه إلي طبيعية نشاط تلك الجهات، حيث لا يقتصر نشاط الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي علي القيام بنشاط إداري بحث بل يتعداه إلي قيامها بنشاط قضائي يتمثل في الفصل في المنازعات أو الطعون المطروحة عليها .

ومن ثم فإن الإجراءات المتبعة أمامها تتضمن بعض الضمانات لأطراف النزاع بما يكفل أطمئنان الخصوم وحسن الفصل في الموضوع، كما أن نشاطها يمتد ليشمل الفصل في خصومة إدارية .

كما تتميز الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي عن الجهات القضائية في كون الأولى لجان إدارية تختص بتشكيلها تماماً الجهة الإدارية بالإضافة إلي أنه يغلب علي تشكيلها أعضاء من الإدارة - أن لم يكونوا كلهم - ففي الغالب يدخل في تشكّل تلك الجهات عنصر قضائي قد يكون عضواً في تلك اللجنة كما فعل المشرع في لجنة إعادة النظر في الربط النهائي المشكلة من مصلحة الضرائب العامة ، حيث أوجب المشرع بنص م ١٢٤ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن يكون أحد أعضائها عضواً من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد علي الأقل .

وقد يكون العنصر القضائي رئيساً لتلك الجهة كما هو الحال في لجان الطعن الضريبي التي اشترط المشرع في قانون الضريبة العامة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لنص م ١٢٠ منه ألا يكون رئيسها من العاملين بالمصلحة .

وقد أصدر وزير المالية قراره رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٧ بتشكيل عدد ثماني عشرة لجنة طعن ضريبي علي مستوي الجمهورية يرأى كل منها عضو قضائي بدرجة مستشار علي الأقل من مجلس الدولة أو رئيس محكمة استئناف من القضاء العادي .

أما الجهة القضائية فهي تشكّل من قبل السلطة القضائية ويتكون جميع أعضائها عناصر قضائية دون أن يتضمن تشكيلها عنصراً إدارياً تختلف عن الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي من حيث عناصرها وإداة تشكيلها .

فالجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي تجمع بين الجهة الإدارية وصفة الجهة القضائية بكيان متميز عن كيانها فهي ليست جهة إدارية بحتة وفقاً للمعيار الموضوعي عن أي وفقاً لطبيعة نشاطها ،

وهي ليست جهة قضائية وفقاً للمعيار الشكلي إذا أنها لا تشكل بالكامل من عناصر قضائية ، كما أن قرار تشكيلها يصدر من الجهة الإدارية ، فالعبرة وفقاً للمعيار الشكلي بالجهة المختصة بتشكيلها والعنصر الغالب في تشكيلها .

ومن ثم يمكن تعريف اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي بأنها جهات يختص بتشكيلها وتحديد اختصاصها جهة الإدارة - وذلك هو المعيار الشكلي الذي يميزها عن الجهات القضائية كالمحاكم - ويتعلق نشاطها بالفصل في المنازعات القائمة بين أصحاب الشأن وبين الجهة الإدارية - وذلك هو المعيار الموضوعي والذي يميزها عن الجهات الإدارية البحتة .

وعلي نحو ما ذهبت إليه المحكمة الدستورية العليا في تعريفها " أن الهيئة ذات الاختصاص القضائي هي كل هيئة حولها القانون سلطة الفصل في خصومة بحكم القانون " .

فإذا كان الأصل أن جهة القضاء هي الجهة المختصة التي تقوم بولاية القضاء ، فإن الهيئة ذات الاختصاص القضائي هي كل هيئة حولها القانون سلطة الفصل في خصومة بحكم تصدره بعد اتباع الإجراءات القضائية التي يحددها القانون .

والإجراءات القضائية الواجب اتباعها أمام تلك الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي ليس المقصود بها ذات الإجراءات المتبعة أمام القضاء العادي بكافة تفصيلاتها ، ولكن المقصود بها التزام تلك الجهات الإدارية بالمبادئ العامة في التقاضي ، ومثالها إعلان الخصوم بحضور الجلسات وتمكينهم من إبداء دفاعهم وإصدار القرارات بالأغلبية وإعلان الخصوم بتلك القرارات

وقد حددت اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تلك المبادئ في المادة ١٤١ ( بأن الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي في تطبيق حكم المادة ١٢٢ من القانون ما يأتي :

١. الاختصاص

٢. إعلان أطراف الخلاف

٣. أحقية الممول في ورد اللجنة أو أحد أعضائها

٤. مناقشة كافة الدفع المقدمة من الممول

٥. تسبيب القرارات

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية .

### **طبيعة القرارات الصادرة من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي**

إذا نظرنا إلي الجانب الموضوعي لتلك الجهات والمتعلق بطبيعة عملها بالفصل في المنازعة المعروضة عليها ، فهل يمكن اعتبار ما تصدره أحكاماً وليست قرارات باعتبار أن ما تصدره هو فصل في طعون ومنازعات ولا يتعلق بنشاط إداري بحث ، ومن ثم يمكن اعتبار تلك القرارات الصادرة من تلك الجهات الإدارية أحكام لا يختص بنظر الطعون عليها مجلس الدولة باعتبار ذلك الأخير يختص بنظر الطعون علي قرارات إدارية وليست علي أحكام قضائية .

أم أنه يمكن اعتبار ما يصدر عن تلك اللجان في الفصل في المنازعات قرارات إدارية بحتة بالنظر إلي المعيار الشكلي وهو أن الجهة التي أصدرت تلك القرارات هي جهة إدارية باعتبار أن صاحب الكلمة العليا والوحيدة في تشكيلها هي الجهة الإدارية ، كما أن العنصر الغالب

علي تشكيلها أن لم يكن المشاكل هي عناصر إدارية بحتة وبالتالي فإن المختص بنظر الطعن في قرارات تلك اللجان هو مجلس الدولة باعتباره المختص بنظر الطعون في القرارات الإدارية .

فرغم أن نص المادة ١٠ الفقرة الثامنة من قانون مجلس الدولة الحالي رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ قد حسم أمر الاختصاص بنظر الطعون في قرارات تلك الجهات ذات الاختصاص القضائي يجعل مجلس الدولة هو المختص بنظرها إلا أن هناك من الجدل ما تردد بشأن طبيعة تلك القرارات الصادرة عن تلك الجهات لا سيما في ظل أحكام أول قانون لمجلس الدولة وهو القانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦ ، والذي نص علي اختصاصات مجلس الدولة دون أن ينص علي اختصاصه بنظر تلك القرارات الصادرة عن الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، حيث أثير الجدل حول طبيعة القرارات الصادرة من تلك الجهات وبالتالي عن القضاء المختص بنظر الطعون الموجهة إليها .

حيث تصدت محكمة القضاء الإداري لذلك الجدل ولم تتوان - في القانون ١١٢ لسنة ١٩٤٦ - أن تتصدي لنظر الطعون في تلك القرارات رغم عدم وجود نص صريح يتيح لها ذلك .

حيث أستتدت المحكمة في ذلك إلي المعيار الشكلي لا الموضوعي ..

فالجهات التي أصدرت تلك القرارات هي جهات إدارية، ومن ثم فإن ما تصدره من قرارات يصيغ عليها الصفة الإدارية بغض النظر عن موضوع تلك القرارات أو طبيعة نشاط تلك الجهات الإدارية .

وقد حسم المشرع ذلك الأمر بإصداره القانون رقم ٩ لسنة ٤٩ وإقراره باختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في تلك القرارات مقرأً لها بالصفة الإدارية التي يختص بنظر الطعون المتعلقة بها مجلس الدولة لا الصفة القضائية .

ويترتب علي اعتبار ما يصدر عن تلك الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي قرارات إدارية خضوع الطعون عليها لذات المبادئ التي تحكم الطعون علي القرارات الإدارية بمعنى خضوع القرار المطعون عليه لقواعد المشروعية .

ومن ثم فإن لمحكمة القضاء الإداري سلطة الفصل في تلك المشروعية بما يحق لها إلغاء القرار المطعون فيه بذات الاختصاصات الممنوحة لها في دعوى الإلغاء، ولا يقتصر دورها علي مجرد نقض الحكم كما هو الحال في فرنسا حيث تخضع قرارات تلك الجهات لطريق الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة وهي تسمى

### les juridictions administrative speciales

فقد أعتبر مجلس الدولة المصري أن القرارات الصادرة من تلك الجهات هي قرارات إدارية تخضع لما تخضع له هذه القرارات من رقابة الإلغاء بما تمنحه من سلطة للقاضي الإداري في بحث مشروعية القرار وإلغائه إذا أقتضى الأمر ذلك .

هذا وقد كان الأختصاص بنظر الطعون في القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الأختصاص القضائي مشتركاً بين القضاء الإداري والقضاء العادي حتى عام ١٩٥٥، حيث كان لصاحب الشأن الخيار بين اللجوء إلي القضاء العادي أو اللجوء إلي القضاء الإداري ، وهو الأمر الذي أدى إلي تباين في الأحكام القضائية بين الجهتين حتى

حسم المشرع ذلك الأمر بالقانون ٥٩ لسنة ١٩٥٥ والذي جعل الأختصاص لمجلس الدولة منفرداً بنظر الطعون في تلك القرارات، حيث أصبح ومنذ ذلك التاريخ - هو القاضي الوحيد دون مشاركة من القضاء العادي بنظر المطعون في تلك القرارات إلا ما أستثني بنص خاص .

### **الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في قوانين الضرائب والرسوم**

تعددت الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي والتي منحها المشرع سلطة الفصل في المنازعات الضريبية أو الجمركية بقرارات تصدرها ويحق لأصحاب الشأن الطعن عليها أمام القضاء الإداري عملاً بنص المادة ١٠ فقرة ٨ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢، ورغم أن تلك هي القاعدة العامة - وهي اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في تلك القرارات إلا أن هناك من الاستثناءات ما ورد في القوانين الخاصة بالضرائب حيث أستثنت قرارات بعض تلك الجهات من القاعدة العامة وجعل المشرع الجهة المختصة بنظر الطعون المتعلقة بها هي جهة القضاء العادي أو جهات أخرى .

وسوف نتناول تفصيلاً في بند أول بيان تلك الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي الواردة في قوانين الضرائب وذلك وفقاً للمعيار الموضوعي أي وفقاً لطبيعة نشاطها الخاص بالفصل في المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب وبين أصحاب الشأن .

وسوف نتناول الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي المحددة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل، ثم الجهات المحددة بنص القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية ثم الجهات المحددة بنص القانون ٦٦ لسنة ٦٣ الخاص بالضريبة الجمركية وأخيراً الجهات المحددة بنص القانون ١١ لسنة ٩١ الخاص

بضريبة المبيعات .

بند أول : الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في قوانين  
الضرائب علي الدخل

بند ثان : الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في  
الضريبة العقارية

بند ثالث : الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في قانون  
الجمارك

بند رابع : الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في ضريبة  
المبيعات

### **البند الأول: الجهات الإدارية ذات الأختصاص القضائي في قانون الضريبة العامة علي الدخل**

حدد المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أكثر من لجنة إدارية  
منها ما ينطبق عليها وصف اللجنة الإدارية البحتة أي التي لا تتعلق  
نشاطها بالفصل في منازعة أو طعن وإنما يقتصر نشاطها علي الصفة  
الإدارية، ومنها ما ينطبق عليها وصف الجهة الإدارية ذات الاختصاص  
القضائي وهي تلك التي تختص وفقاً للمعيار الموضوعي بالفصل في طعون  
للمولين، ومن أمثلة تلك الجهات الأخيرة اللجان الداخلية ولجان الطعن  
ولجان إعادة النظر في الربط النهائي .

وسوف نتناول كلاً منها بالتفصيل الآتي :

أولاً : اللجان الداخلية

ثانياً : لجن الطعن

ثالثاً : لجان إعادة النظر في الربط النهائي

أولاً : اللجان الداخلية :

وقد نص عليها المشرع في المادة ١١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنصه ... "وتقوم الأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن فإذا ما تم التوصل إلي تسوية أوجه الخلاف يبح الربط نهائياً .

وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقيات التي تتم أمامها ."

وقد أصدر وزير اللائحة التنفيذية لذلك القانون وقد نص فيها في المادة ١٣١ منه علي أنه .. "تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها في المادة ١١٩ من القانون بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة بدرجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها .

كما نص في م ١٣٢ ( علي اختصاص اللجنة الداخلية المنصوص عليها في المادة ١١٩ من القانون بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً علي ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية علي أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة ..

وعلي الرغم من خلو تشكيل اللجنة الداخلية من أي عنصر قضائي حيث أن كل أعضائها من الجهة الإدارية إلا أن ذلك لا ينفي عنها صفة الجهة الإدارية ذات الاختصاص القضائي، حيث أنه ووفقاً للمعيار الموضوعي المتعلق بنشاطها فإن نشاطها علي النحو المحدد بالمادة

١١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ١٣٢ من اللائحة التنفيذية هو الفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعنا علي ربط الضريبة وهو اختصاص قضائي وليس أدل علي ذلك من أن المشرع وضع ضمانات علي كاهل تلك الجهة ينبغي عليها الإلتزام بها حيث أوجب عليها وفقاً لنص المادة م ١٣٣ من اللائحة التنفيذية إمساك سجل لقيد الطعون وسجل آخر لمحاضر الجلسات وسجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة .

كما أوجب عليها وفقاً لنص المادة ١٣٤ من اللائحة إخطار الممول بكتاب موصي عليه بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثانٍ أخير .

وفي حالة عدم حضور الممول أو من يمثله في الموعد الثاني تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة ويخطر الممول بذلك .

كما أوجب المشرع وفقاً لنص المادة م ١٣٥ من اللائحة أن تكون جلسات اللجنة سرية ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة في محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية، وعلي اللجنة مناقشة بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها الممول وأن ترد علي كل بند من هذه البنود .

وفي حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه، ويجب أن يوقع محضر اللجنة الدخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً، ويكون للممول الحق في الحصول علي نسخة من هذا المحضر .

فكل تلك الضمانات التي أوجبها المشرع سواء في القانون أو اللائحة التنفيذية تؤكد صفة تلك اللجان الداخلية من كونها جهات إدارية ذات اختصاص قضائي .

ولا ينفي تلك الصفة عنها أن قرارها لا يصير إلا بإتفاق مع الممول إذا أن المشرع جعل للجنة في حالة عدم وجود هذا الاتفاق الحق في تحديد أوجه الخلاف بينهما وبين الممول ثم تحديد رأيها في هذا الخلاف، أما بعدم أحقية الممول فيما أثاره أو بأحقية، إلا أن المشرع في قانون الضريبة علي الدخل ألزمها في حالة ما إذا أرتأت عدم أحقية الطاعن في أوجه طعنه بوجوب إحالة هذا الخلاف إلي لجنة الطعن .

فإبداء اللجنة الداخلية رأيها في شأن الخلاف بين الممول وبين المأمورية بعد تحديد أوجه الخلاف هو في حقيقته قرار صادر من اللجنة الداخلية يمكن الطعن فيه طالما مس هذا القرار مصلحة الممول، ويتحقق ذلك فيما لو انتهت رأي اللجنة إلي عدم أحقية الممول في وجوه الطعن التي أبدتها أمام تلك اللجنة .

ويؤكد ذلك أن المشرع لم يتناول اللجان الداخلية بالنص سوي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أغفلت سائر القوانين السابقة علي ذلك القانون أي إشارة إلي تلك اللجان، حيث تناولها بالإشارة والتنظيم تعليمات مصلحة الضرائب ولم تكن لتلك اللجان الضمانات التي كفلها لها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي كان من الصعب وصف تلك اللجان بالجهات الإدارية ذات الأختصاص القضائي .

هي صفة كانت منتقية عنها قبل عام ٢٠٠٥، حيث لم يرد ذكر تلك اللجان ولا لتلك الضمانات التي أوجبها المشرع في سائر القوانين السابقة علي القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلا أنه وأن كانت القرارات

الصادرة من تلك اللجان الداخلية تخضع الطعون المقدمة ضدها لاختصاص محكمة القضاء الإداري عملاً بقانون مجلس الدولة فإن المشرع في القانون الخاص بتلك الضريبة وهو القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أخرج تلك الطعون من اختصاص القاضي الطبيعي وهو القضاء الإداري وأخضعها لاختصاص لجنة أخرى أعلى درجة من اللجنة الداخلية وحي لجنة الطعن الضريبي - حيث أوجب المشرع في حال عدم التوصل لاتفاق علي اللجنة الداخلية أن تحدد أوجه الخلاف ورأيها بشأنها - علي أن تقوم بإحالة أوجه الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة، وينبغي عليها إخطار الممول بذلك ( م ١٣٥ من اللائحة ١١٩ من القانون )

ومن ثم فإن الاختصاص بنظر طعن الممول علي أوجه الخلاف بينه وبين اللجنة الداخلية جعله المشرع للجنة الطعن وهي لجنة مغايرة في تشكليها ومكان انعقادها عن اللجان الدخلية .

### ثانياً : لجان الطعن :

نص المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي لجان الطعن بنصه في المادة ١٢٠ منه علي أنه " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير 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 المقيدين في جدول المحامين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة وللوزير تعيين أعضاء احتياطين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة .

ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطين بالنسبة إلي اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلاً من

الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها علي الأقل - ويتولي أمانة سر اللجنة موظف تنديه المصلحة .  
وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديد مفاها وبيان مفاها واختصاصها المكاني ومكافات أعضائها .

وقد حدد المشرع اختصاص لجان الطعن بنصه في المادة ١٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (( تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٨٠ وفي القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم التتمية الموارد المالية للدولة .

فأختصاص اللجنة علي النحو المحدد بالنص سالف الذكر هو أختصاص قضائي وهو الفصل في جميع أوجه الخلاف المحدد بنص المادة سالفة الذكر هذا بالإضافة إلي تشكيل اللجنة والذي يرأسه رئيس من غير العاملين بالمصلحة وله الصفة القضائية .

وقد أصدر وزير المالية القرار الوزاري رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٧ بتشكيل عدد ١٨ لجنة طعن يتراي كل منها عضو بمجلس الدولة بدرجة مستشار أو عضو بمحكمة الاستئناف بالقضاء العادي بدرجة مستشار، حيث تم تقسيم اللجان بمصلحة الضرائب إلي أربعة قطاعات واشتملت تلك القطاعات علي ثماني عشرة لجنة طعن جميعا القاهرة ١٥ ش منصور لاطوغي .

كما حرص المشرع علي تأكيد صفة اللجنة كجهة إدارية لها اختصاص قضائي بنصه في المادة ١٢٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أن تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي فيه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً علي الأكثر من تاريخ صدورها ، والتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي .

فتلك العبارة الأخيرة تلزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي كررها المشرع مرة أخرة في المادة ١٣٩ من اللائحة بنصه ( علي لجنة الطعن مراعاة أصول المبادئ العامة لإجراءات التقاضي وفقاً لنص المادة ٤١ من اللائحة )

وحيث حددت المادة المذكورة تلك الأصول بنصها ( تشمل الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي والطعون في تطبيق حكم المادة ١٢٢ من القانون ما يأتي :

١. الاختصاص

٢. اعلان إجراءات الخلاف

٣. أحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها

٤. مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول

٥. تسبيب القرارات

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية ) فكل ما سبق يؤكد صفة اللجنة كجهة إدارية لها اختصاص قضائي بخلاف الأوصاف السابقة التي تؤكد تلك الصفة .

وقد أكدت ذلك أحكام محكمة النقض في العديد من الأحكام منها ( لجن الطعن الضريبي - هيئات إدارية أعطاهما القنون ولاية الفصل في خصومة بين الممول ومصالحة الضرائب القرارات التي تصدرها في هذا الشأن - جيازتها لقوة الأمر المقضي به .

ومن ثم فإنه من الطبيعي أن تخضع الطعون في القرارات الصادرة من لجان الطعن باعتبارها طعون في قرارات نهائية صادرة من لجان إدارية ذات اختصاص قضائي - لاختصاص محكمة القضاء الإداري عملاً بنص المادة ١٠ فقرة ٨ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ .

إلا أنه لما كان الثابت من القانون المنشئ للضريبة العامة علي الدخل أنه قد استثنى تلك الطعون من اختصاص القضاء الإداري بنظرها، حيث نص في المادة ١٢٣ من القانون المذكور رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أنه ( لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرتها اختصاصها بالمركز الرئيسي للمول أو محل إقامته المعتادة أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية .

ويكون الطعن علي الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع .

ومن ثم فإنه أعمالاً للقاعدة أن النص الخاص بقيد النص العام فإنه يخرج من اختصاص القضاء الإداري نظر الطعون المقدمة طعنا علي القرارات اصادرة من لجان الطعن أعمالاً لذلك الاستثناء الوارد بنص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٢٣ والذي أسند الاختصاص بنظر تلك

الطعون - خلافاً للقاعدة العامة - إلي القضاء العادي دون القضاء الإداري .

وموقف المشرع هنا كان يمكن قبوله في ظل أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم ٤ لسنة ١٩٣٩ ، والذي قرر هذا الأختصاص للقضاء العادي حيث لم تكن مصر تعرف سوي نظام قضاء واحد فقط وهو القضاء العادي، أما بعد إنشاء مجلس الدولة في عام ١٩٤٦ واختصاصه بنظر المنازعات الإدارية ثم منازعات الضرائب والرسوم والمنازعات المتعلقة بالطعون علي قرارات اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، فإن أصرار المشرع علي إبقاء الأختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بالطعون علي قرارات لجان الطعن للقضاء العادي دون القضاء الإداري هو إصرار غير مبرر لا سيما وأنه يخالف أحكام الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة فيما قررته من اختصاص المجلس بنظر سائر الطعون علي القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي، وقد أوردت استثناء لذلك الاختصاص في ذات الفقرة وهي القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل ولم ينص المشرع في تلك الفقرة علي أس استثناء آخر .

وبالتالي كان من الأولي أن يختص القضاء الإداري بعد إنشاء مجلس الدولة - بنظر الطعون في قرارات لجان الطعن الضريبي إعمالاً لما جاء بنص تلك الفقرة إلا أن المشرع يبدو أنه لم يشأ أن يسلب هذا الاختصاص من القضاء العادي بعد أن أستقر هذا الاختصاص لديه منذ صدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى إنشاء مجلس الدولة عام ١٩٤٦ ، فأبقي الأختصاص له حيث حرص أن القضاء العادي ينتهاء بالمحكمة العليا فيه - محكمة النقض - قد قرر العديد من المبادئ

القضائية التي سارت تحكم عملاً أعمال وقرارات لجان الطعن الضريبي .

واختصاص لجان الطعن بنظر تلك المنازعات - باعتبارها لجانا إدارية ذات اختصاص قضائي - هو اختصاص استثنائي لا يجوز التوسع فيه وأنه وعلي ما ذهب إليه المحكمة الدستورية العليا (( أن الدولة - وفقاً لحكم ١٦٥ من الدستور - تخضع لحكم القانون، وأن استقلال القضاء وحصانته ضمانات أساسيان لحماية الحقوق والحريات ))

وقد أكد الدستور ذلك في م ١٦٥ أن المحاكم هي التي تتولي السلطة القضائية فإذا ما قدر المشرع ملائمة إسناد افضل في بعض الخصومات استثناء إلي أحد الهيئات ذات الاختصاص القضائي فإن سلطته في هذا الشأن تكون مقيدة بعدم الخروج علي نصوص الدستور وعلي الأخص تلك التي تتضمنها المواد ٤٠ ، ٦٨ ، ١٦٥ ، ١٧٢ بل يتعين عليه التأليف بين مجموعها وبما يحول دون تناقضها فيما بينها أو تهادمها.

ومن ثم فلا يجوز وعلي ما أطرده عليه قضاء هذه المحكمة إيلاء سلطة القضاء في منازعات بعينها إلي غير قاضيتها الطبيعي إلا في أحوال استثنائية تكون الضرورة في صورتها الملجئة هي مدخلها وسلتها بالمصلحة العامة في أوثق روابطها مقطوعاً بها ومبرراتها الحتمية لا شبهة فيها .

وهذه العناصر جميعها ليست بمنأى عن الرقابة القضائية الدستورية بل تخضع لتقييم المحكمة الدستورية بما لا يخرج نص أي من المادتين ١٧٢ ، ٦٨ من الدستور عن أغراضها التفاضاً حولها بل يكون لمضمونها مجاله الطبيعي الذي حرص المشرع الدستوري علي عدم جواز

إهداره ذلك أن ما يقرره الدستور في م ١٦٧ لا يجوز اتخاذه موطناً لاستنزاف اختصاص للمحاكم أو التهوين من اختصاص الدستور بحجها عن منازعات باعتبارها قاضيها الطبيعي وصاحبة الولاية العامة في الفصل فيها )) .

ثالثاً : لجان إعادة النظر في الربط النهائي :

نص المشرع في المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي تلك اللجان بنصه ( علي حة تصحيح الربط النهائي المستند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء علي طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمي (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي)

وقد صدر أول قانون ضريبي بنص صراحة علي لجان إعادة النظر في الربط النهائي عام ١٩٦٩ وذلك بإصدار المشرع القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ وقد أضاف المادة ٢٤ مكرر ٧ إلي القانون ٩٩ لسنة ٤٩ المعدل بالضريبة العامة علي الدخل، وقد أشار إلي تلك اللجان وجعل مهمتها تدارك الأخطاء القانونية والمادية التي وعت فيها المصلحة، حيث في تلك المادة ( استثناء من أحكام المادة ٢٠ يجوز تصحيح الربط النهائي بالأوضاع والشروط المقررة في المادة ٩٣ مكررة )

وقد ورد بنص تلك المادة الأخيرة علي أنه ( يجوز تصحيح الربط النهائي المستند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء علي طلب يقدمه الممول إلي المصلحة خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيها الربط نهائياً

ولوزير الخزانة أن يضيف بقرار منه إلي تلك الأحوال أحوالاً أخرى .

وقد صدر بالفعل قرار وزير المالية رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٧٤ وأضاف حالتين هما :

تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات  
إذا تم الربط بالمخالفة لقرارات التقييم عند تأميم  
المنشأة .

أما قبل ذلك النص التشريعي كان إعادة النظر أو العدول عن  
الربط النهائي يتم استناداً إلي فتوي الجمعية العمومية لمجلس الدولة رقم  
١٣٧ / ١١٩٦٧ الصادر في ١٩٦٧/٧/٤ والتي أحالت إلي المبادئ العامة  
للقانون والتي تقضي بأن قرار ربط الضريبة لا يكتسب أي حصانة إذا  
تبين أنه وقع علي غير محل، إذ أنه يكون في هذه الحالة منعدياً ولا  
يحصن بفوات مواعيد الطعن، ويجوز لكل صاحب شأن أن يطلب  
بطلانه .

كما يجوز لمصلحة الضرائب من تلقاء نفسها أو بناء علي طلب  
ذوي الشأن تقرير بطلانه، وقد أخذت المصلحة بالفعل بتلك الفتوي  
وأصدرت بها التعليمات التفسيرية رقم ٧ لسنة ١٩٦٧ في ١٩٦٧/١٢/٣  
وذلك لمعالجة حالات الأخطاء الظاهرة أو الصارخة التي تفرض العدالة  
بتصحيحها والعدول عنها رفعاً للغبن الذي يقع علي الممول نتيجة بعض  
الأخطاء .

وكان يجري العمل علي إعادة النظر بواسطة لجان تشكل من  
موظفي مصلحة الضرائب تقوم بالبث في أوجه الخلاف بناء علي البيانات

التي تطلبها من المأمورية وكذلك وجهه نظرها والدراسة التي تجريها في هذا الشأن .

١) اختصاص لجنة إعادة النظر في الربط النهائي بنص المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنصه ( علي المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء علي طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الحالات الآتية :

١. عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
٢. ربط الضريبة علي نشاط معفي منها قانونا
٣. ربط الضريبة علي إيرادات غير خاضعة للضريبة ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك .
٤. عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا
٥. الخطأ في تطبيق سعر الضريبة
٦. الخطأ في تطبيق الضريبة التي ربطت علي الممول
٧. عدم ترحيل الخسائر علي خلاف حكم القانون
٨. عدم خصم الضرائب واجبة الخصم
٩. عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التي استاجرتها المنشأة
١٠. عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا .
١١. تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص السنوات الأخرى

١٢. ربط ذات الضريبة علي ذات الإيرادات أكثر من مرة

وللوزير أن يضيف حالات أخري بقرار منه .

وعلي وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأ علي المستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلي عدم صحة الربط .

وقد جاء نص المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ صريحا في قصر عمل اللجنة علي تصحيح الربط النهائي المسند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن فقط دون أن يذكر الربط النهائي المستند إلي موافقة الممول أو حكم المحكمة .

حيث جاءت المادة صريحة وواضحة بانه ( علي المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء علي طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً ) .

بما يعني أنه لا يجوز تصحيح الربط النهائي المستند إلي موافقة الممول أو حكم المحكمة أيا كان الخطأ الذي أعتور هذا الربط وهي تفرقة لا مبرر لها لا سيما بالنسبة لذلك الربط النهائي المستند إلي حكم المحكمة ذلك أننا استطعنا تقبل التفرقة التي أوجدها المشرع بالنسبة للربط النهائي المستند إلي موافقة الممول باعتبار أن موافقته علي ذلك الربط رغم ما شابه من أخطاء هو تصحيح منه لتلك الأخطاء أو إقرارا منه بعدم صحتها وإلا لما وافق علي الربط إلا أنه لا يمكن تقبل ذلك علي العبط الصادرة بناء علي حكم محكمة .

فهذا الربط الأخير لا يختلف عن الربط بناء علي قرار لجنة طعن اللهم إلا في درجة التقاضي باعتبار أن حكم المحكمة هو إجراء علي

قرار لجنة الطعن إلا أن كلا منهما يفصل في المنازعة القائمة بين الممول وبين مصلحة الضرائب لذا فلا يوجد مبرر لاستثناء الربط الستد إلى حكم المحكمة من جواز تصحيحه طالما شابته أخطاء كتلك التي أوردها المشرع تفصيلاً بنص المادة ١٢٤ .

## ٢. لجنة إعادة النظر لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي :

بعد أن حدد المشرع في النص المذكور طبيعة عمل تلك اللجنة والحالات الخاصة بإعادة النظر في الربط النهائي أردف بتحديد طبيعة تشكيل اللجنة بنصه ( وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى ( لجنة إعادة النظر في الربط النهائي ) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد علي الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقدارها قرار من رئيس المصلحة ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة .

كما أوردت اللائحة التنفيذية تفصيلاً لتشكيل هتلك اللجنة بنصها في المادة ١٤٢ منها ( تشكل لجنة أو أكثر لاعادة النظر في الربط النهائي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة أحد العاملين من درجة مدير عام وعضوية مستشار مساعد علي الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس وأحد العاملين بها ويحدد قرار تشكيل اللجنة اختصاصها ومقرها .

كما حددت المادة ١٤٣ الإجراءات المتبعية أما تلك اللجنة وقد أكدت علي أن قرار اللجنة لا يكون نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ولجنة إعادة النظر تتوافر فيها - بتلك النصوص - صفة الجهة الإدارية ذات الاختصاص القضائي .

فمن ناحية وصفها بالجهة الإدارية راجع إلي أن إنشائها وتشكيلها لا يكونا إلا بقرار من الجهة الإدارية ممثلاً في رئيس مصلحة الضرائب كما أن تشكيلها يغلب عليه الصفة الإدارية فهي مشكلة من رئيس وعضوين - الرئيس والعضو من الجهة الإدارية والعضو الثالث من الجهة القضائية .

أما عن وصفها بذات الاختصاص القضائي فيرجع إلي أن مهمتها متعلقة بالفصل في نزاع سبق الفصل فيه من قبل - حيث تمارس اللجنة مهمتها تلك تحت مسمى إعادة النظر في الربط النهائي وأيا كان ذلك المسمى فهو حقيقة إعادة فصل في نزاع سبق الفصل فيه تلك اللجنة فيه جميع الخيارات من الرفض إلي القبول إلي التعديل كما أنها تضم في تشكيلها عنصر قضائي وهو عضو في مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد علي الأقل .

وقد ورد ذلك التشكيل بنص القانون حيث لم يكتف المشرع - كما فعل في المادة ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاصة بتشكيل لجان الطعن - من أن ينص علي أن يكون رئيس اللجنة من غير العاملين بالمصلحة دون أن يشترط أن يكون عنصراً قضائياً بل اشترط المشرع في نص المادة ١٢٤ الخاصة بتشكيل اللجان إعادة النظر أن يكون أحد أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد علي الأقل .

إلا أن أهم ما يميز القرارات الصادرة من لجان إعادة النظر عن القرارات الصادرة من لجان الطعن أن الأولي لا تنفذ إلا بموافقة رئيس المصلحة عليها ، فهي معلقة علي شرط وهو موافقة رئيس المصلحة

علي عكس قرارات لجان الطعن النافذة فعلاً بمجرد صدوراً دون تعليق ذلك النفاذ علي أي موافقة .

هذا فضلاً علي أن المشرع حدد بنص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ طرق الطعن علي القرارات الصادرة من لجان الطعن والتي حدد طريق الطعن فيها بنص م ١٢٣ من أنه ( لكل من المصلحة والممول الطعن في قرا اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

وعلي العكس من ذلك جاء القانون خالياً من ذلك النص بالنسبة لقرارات لجان إعادة النظر في ربط النهائي كما لم يرد بنص القانون ما يفيد نهائية قرار لجنة إعادة النظر في الربط النهائي .

٣) اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعن في قرارات لجان إعادة النظر . من الطبيعي إزاء خلو النص من تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر الطعن في قرارات لجان إعادة النظر في الربط النهائي أن تكون الجهة القضائية المختصة بالنظر في الطعون في تلك القرارات هي محاكم مجلس الدولة وتحديداً محكمة القضاء الإداري عملاً بنص المادة العاشرة الفقرة الثامنة من القانون ٤٧ لسنة ٧٨ باعتبار أن القرارات محل الطعن في قرار صادرة من لجان إدارية ذات اختصاص قضائي .

ولا يمال من ذلك ما أورده المشرع في النص التالي لنص المادة المحددة لاختصاص لجان إعادة النظر في الربط النهائي وتحديداً في المادة ١٢٥ والتي نصت علي أن ( الدعاوي التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً علي وجه السرعة علي أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعاوى يعاونها في ذلك

( مندوب من المصلحة ..... )

إذ أن هذا النص وقد أوجب تمثيل النيابة العامة في الدعوى فإن القضاء المختص والمشار إليه بذلك النص هو القضاء العادي باعتبار أن طبيعة القضاء الإداري لا يتصور فيها تمثيل النيابة العامة وأن ذلك التمثيل قاصر علي القضاء العادي .

ومن ثم فإنه من الواضح وفقاً لنص المادة ١٢٥ سالفه الذكر أن المشرع يتحدث عن اختصاص القضاء العادي بنظر الدعاوي المقامة من المصلحة أو الممول لطبيعة ذلك القضاء المتضمن عالياً تمثيل النيابة العامة فيه .. وهو ما قد يفهم من ذلك أن النص أن الطعون الموجهه ضد القرارات الصادرة من لجان إعادة النظر يختص بها القضاء العادي لا سيما وأن ذلك النص نص المادة ١٢٥ - جاء تالياً لنص المادة ١٢٤ المتعلقة باختصاص لجان إعادة النظر .

إلا أنه بالرجوع إلي المذكرة الايضاحية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإلي نصوص المواد السابقة علي نص المادة ١٢٥ سالفه الذكر، نجد أن المشرع يقصد بذلك النص الأخير الدعاوي التي ترفع طعنا علي قرارات لجان الطعن، حيث نص في المادة ١٢٥ علي ... الدعاوي المقامة من المصلحة أو الممول .... في الوقت الذي لا يتصور فيه نهائياً وجود دعاوي مقامة من المصلحة ضد الممول طعنا علي قرارات لجان إعادة النظر ذلك أن نفاذ تلك القرارات معلق أساسا علي موافقة رئيس المصلحة ، ولرئيس المصلحة إذا رأي أن القرار المعروض عليه مخالف للواقع أو للقانون ألا يقبله وحينئذ أن ينفذ القرار، أما إذا رآه متفقاً مع صحيح القانون فله أن يقبله وذلك باعتماده .

ولا يتصور بعد موافقة رئيس المصلحة الصريحة أن يطمئن في

تلك القرارات علي عكس قرارات لجان الطعن غير المتوقف نفاذها علي موافقة رئيس المصلحة، ومن ثم فقد تأتي علي غير هواه امام لمخالفتها للقانون أو الواقع فحينئذ لا يملك إلا الطعن عليها .

ومن هنا فإن نص المادة ١٢٥ بذكره - الدعاوي التي ترفع من الممول أو عليه - يكون مقصده الدعاوي التي ترفع طعنا علي قرارات لجان الطعن وليس عل قرارات لجان إعادة النظر .

هذا بالإضافة إلي أن المشرع قد جانبه الصواب في ترتيب المواد، فقد كان يجب عليه استبدال تلك المواد بتأخير النص الخاص بلجان إعادة النظر مادة واحدة، أي جعلها في الترتيب مباشرة للمادة المذكورة وذلك بتغيير أرقامها يجعل المادة ١٢٥ هي رقم ١٢٤ والعكس .

فهذا المطلب بالتأخير في الترتيب سببه أن ترتيب المشرع لذلك النص غير مبرر بالإضافة إلي كونه غير مقصود لا سيما وأن إعادة ترتيب تلك المواد سيجعل هذا النص الوارد في المادة ١٢٥ تالياً للنص الوارد في المادة ١٢٣ الخاصة بالطعن علي قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية حيث سيكون من المنطقي قبول النص الوارد في المادة ١٢٥ وانصراف معناه إلي ما ورد بالمادة ١٢٣ من القانون بما يعني جواز نظر الدعاوي المقامة من الممول أو المصلحة طعنا علي قرار اللجنة في جلسات سرية ووجوب تمثيل النيابة العامة ومعاونة مندوب في تلك الدعاوي، وهذا هو ما تواترت عليه أحكام القضاء في فهمها لذلك النص عند تصديها للطعون علي قرارات لجان الطعن .

من ذلك ما قضت به محكمة النقض ( حضور مندوب مصلحة الضرائب في الدعوى الضريبية - علته - ترخيص لممثل النيابة العامة في الاتعانة بخبرته، ومثوله في تلك الدعاوي ليس ضرورياً عدم ذكر اسمه

في الحكم لا يترتب عليه البطلان .

ومن ذلك أيضا ( عدم وجوب إبداء النيابة العامة رأيها في  
الدعاوي الضريبية كفاية إثبات مثلها فيها )

فالأحكام سالفه الذكر صدرت بصدد طعون علي قرارات  
لجان الطعن وليس علي قرارات لجان إعادة النظر في الربط النهائي .

ومن ثم فإن الطعون في القرارات الصادرة من لجان إعادة النظر  
في الربط النهائي يختص بنظرها القضاء الإداري إلا أن ذلك الاختصاص  
مرهون بتوافر الشروط اللازمة، حيث أن المشرع أوجب توافر شروط  
معينة لذلك الاختصاص نتاولها بالتفصيل الآتي :

٤) شروط اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر الطعون في القرار  
الصادرة من لجان إعادة النظر في الربط النهائي :

فالبرغم من أن المشرع لم ينص صراحة علي مدي جواز الطعن في  
تلك القرارات إلا أنه نظرا للقاعدة الدستورية المقررة بنص المادة ٦٨ من  
الدستور من أنه لا يجوز النص في القوانين علي تحصين أي عمل أو قرار  
إداري من رقابة القضاء فإن سكوت المشرع عن مدي جواز الطعن في تلك  
القرارات لا يعني تحصينها من الطعن عليها حتى لو كانت تلك القرارات  
صادرة في تصحيح ربط النهائي فهي في النهاية تصدر قرارات قد تتفق مع  
صحيح القانون وقد لا تتفق ومن ثم فإنه لا ينبغي قفل الباب في وجه  
الطعن في تلك القرارات لمجرد إغفال طرق الطعن فيها .

إذ أنه علاوة علي مخالفة ذلك لنص الدستور - كما سبق  
الذكر - فإنه بالنظر إلي التشريعات السابقة علي القانون ١٥٧ لسنة ٨١  
والتي تناولت عمل لجان إعادة النظر في الربط النهائي نجد أن المشرع

حرص بدءاً من نص القانون ٧٥ / ٧٧ لسنة ١٩٦٩ علي وصف القرارات الصادرة من تلك اللجان بأنها قرارات نهائية غير قابلة للطعن فيها ، وذلك علي النحو الذي أورده المشرع في المادة ٢٤ مكرر من القانون ٧٥ لسنة ٦٩ والمادة ٩٣ مكرر من القانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩ وفي القوانين التالية حيث أصر المشرع علي إنزال ذلك الوصف في سائر القوانين الأخرى حتي أزال ذلك الوصف بدءاً من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ في المادة ٥٦ منه وأخيراً في نصم ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أغفل المشرع عبارة ( غير قابل للطعن فيها ) وهو ما يفهم منه أن المشرع ترك الباب مفتوحاً للطعن علي قرارات لجان إعادة النظر ولم يحظر الطعن فيها كما فعل في القوانين السابقتين ٧٥ / ٧٧ لسنة ١٩٦٩

وبالتالي فقد أنفق معظم الفقه الضريبي علي جواز الطعن قضائياً علي قرارات لجان إعادة النظر إلا أن هناك من أرتأى أن القضاء المختص بنظر تلك الطعون هو القضاء الإداري باعتبار أن ما يصدر عن تلك اللجان هي قرارات إدارية يختص بنظرها القضاء الإداري وفقاً للفقرة الرابعة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة باعتبارها قرارات إدارية نهائية .

وهناك من يري اختصاص القضاء العادي بنظر الطعون في تلك القرارات باعتبارها منازعة ضريبية تخضع لحكم م ١٢٣ من القانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ورغم أغفال المشرع لطرق الطعن في تلك القرارات في نص م ١٢٤ من القانون الضريبي الأخير ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلا أنه يمكن الوقوف علي الشروط التي ينبغي توافرها لإمكان الطعن فيها من خلال نص القانون المنظم لعمل تلك اللجان وهي نصوص المواد ١٢٤ من القانون ١٤٢ ، ١٤٣ ،

١٤٤ من اللائحة التنفيذية ويمكن تحييدها بالآتي :

### نفاذ القرار المطعون فيه :

فيجب لكي يقبل الطعن في القرار الصادر من لجنة إعادة النظر أن يكون هذا القرار نهائياً، أي ان يكون نفاذه غير معلق علي شرط آخر، إذا أنه بالرجوع إلي احكام ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ١٤٣ من اللائحة التنفيذية نجد أن المشرع علق نفاذ القرار الصادر من لجنة إعادة النظر علي اعتماده من رئيس المصلحة .

ومن ثم فبدون ذا الاعتماد يبقى القرار معلقاً في نفاذه، حيث نص المشرع صراحة علي أنه لا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة، وبالتالي فإنه لا يجوز لصاحب الشأن الطعن علي قرار لجنة إعادة النظر إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة إذا قد يرفض رئيس المصلحة اعتماد ذلك القرار ومن ثم فإن نفاذه يظل معلقاً .

إلا أنه يجوز لصاحب الشأن الطعن علي قرار رئيس المصلحة بالامتناع عن اعتماد ذلك القرار بدعوى قضائية مستقلة يكون موضوعها الطعن علي القرار السلبي من رئيس المصلحة بإمتناعه عن اعتماد القرار الصادر من لجنة إعادة النظر وتتحقق مصلحة الطاعن في ذلك في حالة ما إذا كان القرار قد جاء لصالحه، إذا أن ذلك القرار لن يسري وأن ينفذ إلا باعتماد رئيس المصلحة له .

أما إذا كان القرار قد جاء لغير صالحه فهل يحق لصاحب الشأن الطعن علي امتناع رئيس المصلحة عن اعتماد رئيس المصلحة له، وتتحقق مصلحة الطاعن هنا في أن هناك خطراً محتملاً قد يصيبه في حالة اعتماد رئيس المصلحة لذلك القرار، كما أن إمتناع رئيس المصلحة

عن اعتماد القرار المراد الطعن عليه من شأنه أن يحقق لصاحب الشأن ضرر ممتثلاً في عدم جواز إقامته لدعواه بالطعن علي القرار الصادر من لجنة إعادة النظر .

وهذا الفرض متصور حدوثه عملياً كثير من الأحيان، بل أنه أنه قد يكون مقصوداً، فالممول الذي يلجأ إلي لجنة إعادة النظر بطلب تصحيح ربط نهائي قد أغلقت في وجهه جميع أوجه الطعن فلم يتبق أمامه سوي لجنة إعادة النظر، وهو طريق لا يوقف تحصيل الضريبة ولا يمنع المأمورية في السير في اتخاذ الإجراءات التنفيذية علي أمواله نظراً لكونه طريقاً استثنائياً ولم ينص المشرع علي الأثر الموقوف للتحصيل والتنفيذ في حالة اللجوء إلي لجنة إعادة النظر في الربط النهائي .

وبالتالي ففي حالة إصدار اللجنة قرارها برفض طلبه فإن اللجنة لن تقرر جديداً بل سيظل الحال كما هو عليه قبل اللجوء إلي اللجنة وعلي ذلك فإن اعتماد رئيس المصلحة للقرار الرفض لطلب صاحب الشأن لم يقدم أو يؤخر ولن يعدل من المركز القانوني لصاحب الشأن ومن ثم فإن أمتناع رئيس المصلحة عن اعتماده لم يعيق المصلحة في اتخاذ إجراءات التنفيذ علي أموال المدين، فهذا القيد الذي أورده المشرع بعدم نفاذ قرار لجنة إعادة النظر إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة ما قصد به إلا القرار الصادر لصالح لصاحب الشأن، حتى ولم يم ينص علي ذلك صراحة في النص ولكنه المفهوم منه عملاً وواقعاً .

ومن ثم فإنه يمكن حجب اعتماد رئيس المصلحة علي القرار ليصبح القرار غير نافذاً عملياً إلا أنه في الواقع لا يحتاج إلي نفاذه .

فهذا القرار بالرفض ... كما سبق القول .. لا يقرر شيئاً جديداً بل يؤكد ويميز ما سبق من إجراءات قامت مصلحة الضرائب باتخاذها ضد المدين .

والمصلحة ليست في حاجة إلى هذا التأكيد حيث لم ينص المشرع مثلاً علي أن اللجوء إلى لجنة إعادة النظر بوقف إجراءات التنفيذ أو أي إجراء آخر .

كما أن صاحب الشأن لم يمكنه الطعن مباشرة علي ذلك القرار غير النافذ أمام محكمة القضاء الإداري إلا بعد اعتماد رئيس المصلحة له ، حيث أنه من شروط قبول دعواه أن يكون محل الطعن قراراً إدارياً نهائياً سواء أكان قراراً إدارياً عادياً أو صادراً في مادة ضريبية وذلك علي النحو الذي أشرطه نص المادة ١٠ فقرة ٦ من ق ٤٧ لسنة ١٩٧٨ .

وبالتالي فمن السهل علي مصلحة الضرائب أن توقف الطعن في اي قرار صادر من لجنة إعادة النظر بعدم اعتمادها لذلك القرار ومن ثم تعليق نفاذه ، وهو ما تحقق بالفعل حيث أن الغائب من تلك القرارات لا سيما الصادر منها بالرفض ما لم اعتماده نهائياً أو بعد فترة طويلة يكون التنفيذ قد تم خلال تلك الفترة علي أموال المدين وتم استيفاء دين الضريبة بالفعل .

كما أنه مع الإقرار بحق صاحب الشأن في الطعن علي إمتناع رئيس المصلحة عن اعتماد القرار المراد الطعن عليه فإنه في الواقع العملي اللجوء إلي ذلك الطعن لطول أمده وإتقال صاحب الشأن بدعوى أخرى ، إذ أنه ف حال إجابة المدين إلي طلبه بإلغاء القرار السلبي الصادر من رئيس مصلحة الضرائب بالإمتناع عن اعتماد قرار لجنة إعادة النظر

سيجد المدين نفسه مضطراً إلى اللجوء إلى دعوى قضائية أخرى هي الطعن علي القرار الصادر من لجنة إعادة النظر برفض طلبه .

ومن ثم فاننا نري من تلافيا لذلك الغين أن يلجأ صاحب الشأن في طعنه علي قرار إعادة انظر غير النافذ إلى دعوى واحدة بطلبين :  
أولهما : الطعن علي القرار بإمتناع رئيس المصلحة عن اعتماد القرار المراد الطعن عليه .

والطلب الثاني : الطعن علي القرار من لجنة إعادة النظر للأسباب الموضوعية التي يراها صاحب الشأن، فلجوء الممول إلى دعوى واحدة بطلبين من شأنه أن تسقيم معه العدالة بدلاً من إرهاقه بدعويين تتوقف أحدهما علي الأخرى ودرار لمحاولة جهة الإدارة قفل باب الطعن أمام الممول بإساءة استخدام الحق المقرر لها قانونا بوجود اعتماد رئيس المصلحة لقرار لجنة إعادة النظر، فمسلك الإدارة في تلك الحالة مشوب بالتعسف في استعمال السلطة و هو عيب من العيوب التي تصيب القرار الإداري والمتخذة أساسا لانقائه .

### **تقديم الطعن في الميعاد القانوني :**

فالطعن علي القرار الصادر من لجنة إعادة النظر شأنه كشأن أي طعن علي قرار إداري تتحدد مواعيده بتلك المواعيد التي حددها مجلس الدولة في المادة ٢٤ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ وهي ستون يوماً فيما يتعلق بطلبات الإلغاء، وهي تبدأ - كما نصت المادة - من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه في الجريدة الرسمية أو في النشرات - تصدرها المصالح العامة أو إعلان صاحب الشأن به .

وقرار لجنة إعادة النظر من القرارات التي تبدأ مواعيد الطعن فيها من تاريخ إعلان صاحب الشأن بها ، وعلي ذلك فإن ميعاد الطعن هو ستون يوماً يبدأ من تاريخ إعلان الممول بذلك القرار ، ولكن لما كان المشرع قد علق نفاذ القرار علي اعتماد رئيس المصلحة وقد أوجب إخطار الممول والمأمورية المختصة بالقرار ، إلا أن المشرع لم يحدد عما إذا كان هذا الإخطار يتم بعد اعتماد رئيس المصلحة له أم قبله .

وبالتالي فأننا نري أنه إذا كان هذا الإخطار بالقرار المطعون قد تم بعد اعتماد رئيس المصلحة له فإن ميعاد الطعن فيه يبدأ من تاريخ استلام صاحب الشأن له ، أم إذا كان هذا الإخطار بالقرار قد تم قبل اعتماد رئيس المصلحة له فإن هذا الميعاد يظل مفتوحاً حتى تاريخ إخطار صاحب الشأن باعتماد رئيس المصلحة . فالعبرة هي بعلم صاحب الشأن باعتماد رئيس المصلحة للقرار وهو ما لا يتم إلا بإخطاره بذلك الاعتماد ، أما قبل ذلك فإن مواعيد الطعن لا تسري في مواجهته بل يظل ميعاد الطعن مفتوحاً لا سيما وأن المشرع لم يحدد تاريخاً محدداً يجب فيه اعتماد القرار بل ترك المشرع الميعاد مفتوحاً لجهة الإدارة في ذلك الاعتماد .

وبالتالي يظل الميعاد مفتوحاً للطعن علي ذلك القرار ما لم يتم إخطاره باعتماد رئيس المصلحة له أو بعلمه به علماً يقيناً حيث يبدأ سريان الميعاد بعد ذلك العلم .

فإذا ما أقام الممول دعواه طعنا علي القرار الصادر من لجنة إعادة النظر بعد الميعاد القانوني علي إخطاره بالقرار بعد اعتماده من رئيس المصلحة عدت دعواه غير مقبولة شكلاً لرفعها بعد الميعاد .

ويتضح مما سبق أن المشرع نص علي ثلاث جهات إدارية ذات اختصاص قضائي بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل وهي اللجان الداخلية ولجان الطعن ولجان إعادة النظر في الربط النهائي، و أن المشرع اسند الاختصاص بنظر الطعون في قرارات اللجنة الداخلية إلي لجان الطعن، كما أسند الاختصاص في نظر الطعون في قرارات لجان الطعن إلي القضاء العادي مخالفاً في ذلك القاعدة العامة في اختصاص القضاء الإداري بنظر تلك الطعون عملاً بنص م ١٠ فقرة ٨ من الانون ٤٧ لسنة ٧٢ الخاص بمجلس الدولة .

وأن المشرع سكت عن تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر الطعون علي قرارات لجان إعادة النظر، ومن ثم فإن الطعن في قرارات تلك اللجنة يخضع لأختصاص القضاء الإداري عملاً بالقاعدة العامة سالفة الذكر والواردة بنص الفقرة الثامنة في المادة العاشرة من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ .

### **البند الثاني: الجهات الإدارية الاختصاص القضائي في الضريبة العقارية**

لم يتضمن قانون الضريبة علي العقارات المبينة رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إي إشارة إلي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي سوي لجان الطعن المشكلة وفقاً لنص المادة ١٧ منه، أما اللجنة الأخرى التي تناولها هذا القانون فهي لجنة الحصر والتقدير وهي لجان لا تتسم بصفة الأختصاص القضائي، فاختصاصها إداري بحث فهي لا تفصل في نزاع قائم بين الإدارة الضريبة وبين المكلف، هذا فضلاً علي أن المشرع جعل الجهة المنوط بها الفصل في الطعون علي قراراتها هي لجنة الطعن.

وسوف نتناول تفصيلاً لجان الطعن المشار إليها بقانون الضريبة علي العقارات المبينة باعتبارها اللجنة الوحيدة ذات الاختصاص القضائي في ذلك القانون وذلك علي التفصيل الآتي:

أولاً : لجان الطعن في الضريبة العقارية :

أ - تشكيلها واختصاصها

ب- مواعيد الطعن علي القرارات الصادرة من لجان الطعن

ثانياً : ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات الصادرة من لجنة الطعن

ثالثاً : حدود ومدي اختصاص لجنة الطعن بنظر الطعون الضريبية وفقاً لقانون الضريبة العقارية .

أولاً : لجان الطعن في الضريبة العقارية :

فكما أنشا المشرع الضريبي بموجب قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لجانا للطعن في مصلحة الضرائب العامة تختص بنظر الطعون الضريبية المبداه من الممولين طعنا علي تقديرات مصلحة الضرائب، فقد أنشا المشرع أيضا بموجب قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لجان للطعن تختص بنظر الطعون المبداه من المكلفين علي قرارات لجنة الحصر والتقدير

حيث تناول ذلك القانون تنظيم عمل تلك اللجان سواء من حيث التشكيل أو الاختصاص وكذلك من حيث مواعيد الطعن علي قراراتها وذلك علي النحو الآتي :

## أ. لجان الطعن تشكيلا واختصاصها

من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي اللجنة التي أشار إليها المشرع في قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حيث نص في المادة ١٧ منه علي أنه ( تفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمي لجنة الطعن تشكل بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة وممثل لوزارة الإسكان واثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة في مجال تقييم العقارات المبينة يخترها المحافظ بناء علي ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة ، ولا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء علي الأقل من بينهم الرئيس وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي فيه الرئيس ويجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائيا ونهين اللاتجة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن .

فاختصاص تلك الجنة علي نحو ما جاء بالمادة المذكورة هو اختصاص قضائي إذ أنها تفصل في الطعن المقدم إليها من المكلف بأداء الضريبة بشأن اعتراضه علي القيمة الايجارية للعقار كله أو جزء منه .

كما أن تشكيلا وأن كان يغلب عليه الطابع الإداري إلا أن رئيس اللجنة ليس من العاملين بمصلحة الضرائب العقارية سواء السابقين أو الحاليين .

ورغم أن النص سالف الذكر في ظاهره يوصم بعدم الدستورية - وذلك فيما أورده من وصفه لقرار اللجنة بالنهائي - وذلك لمخالفته نص م ٦٨ من الدستور التي تحظر تحصين أي عمل قضائي أو إداري من الطعن عليه .

حيث أورد المشرع في ختام نص المادة ١٧ من قانون الضريبة علي العقارات المبينة ( ويجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائياً )

حيث فهم البعض من وصف نهائياً أنه لا يجوز الطعن علي قرار اللجنة أي مطعن .

إلي أن أزلت اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩ أي ليس غموض بشأن ذلك الوصف، حيث كررت اللائحة ذات العبارة الواردة في نص م ١٧ من القانون وذلك في المادة ١٥ من اللائحة إلا أنها أضافت عبرة ( وللمكلف بأداء الضريبة ومديرية الضريبة العقارية المختصة الحق في الطعن علي تلك القرارات أمام القضاء الإداري خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان، ولا يمنع ذلك من أداء الضريبة )

ورغم عدم حاجة المشرع إلي تلك العبارة الأخيرة الواردة في المادة ١٥ من اللائحة التنفيذية للقانون من اختصاص القضاء الإداري بنظر تلك المنازعات، إذا كان يكفيه في ذلك القاعدة العامة التي قررها المشرع في الاختصاص في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة من اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي، كما كان يكفيه ما ورد بقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ في المادة السابعة منه )

ويختص القضاء الإداري دون غيره بالفصل في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون) .. ولكن يبدو أنه قد تم إدراج تلك العبارة في اللائحة التنفيذية درأً جدل بشأن وصف قرار اللجنة بالنهائي علي النحو المحدد بنص م ١٧ من القانون ، و أن المقصود بذلك الوصف هو كون قرار اللجنة نافذاً بمجرد صدوره دون أن يكون معلق علي إجراء آخر سواء تصديق أو اعتماد كما هو الحال في قرارات لجان إعادة النظر الخاصة بالضريبة العامة علي الدخل والذي عاتق المشرع نفاذها علي اعتماد رئيس مصلحة الضرائب لها كما جاء بنص المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

ونخلص من ذلك أن القضاء الإداري – وفقاً لنص الفقرة ٨ من المادة ١٠ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ ووفقاً لنص م ٧ من قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ووفقاً لقرار وزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩ – هو المختص بنظر الطعون في القرارات الصادرة من لجان الطعن والمحدد اختصاصها وعملها وفقاً لنص المادة ١٧ من قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمادة ١٥ من اللائحة التنفيذية لذلك القانون، وهو اختصاص لا خلاف فيه وذلك لصراحة ما جاء بنص قانون الضريبة العقارية ولما جاء بنص اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك علي خلاف سائر اللجان لإدارية الأخرى ذات الاختصاص القضائي في سائر القوانين الأخرى سواء تلك الخاصة بالضريبة العامة علي الدخل أو الضريبة علي المبيعات أو الضريبة الجمركية ، و التي وأن حسم المشرع أمر ما أسند إلي القضاء العادي من اختصاص بنظر الطعون في قراراتها، إلا أن ما لم يحسمه المشرع بإسناده إلي القضاء العادل ظل الجدل ثائراً حول الجهة المختصة بنظره هل هي محاكم مجلس الدولة

عملاً بنص م ١٠ فقرة ٨ من قانون ٤٧ لسنة ٧٢ أم محاكم القضاء العادي عملاً بنص قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ٧٢ باعتبارها المحاكم ذات الولاية العامة بنظر المنازعات القضائية .

#### ب - مواعيد الطعن علي القرارات الصادرة من لجنة الطعن

ورد القانون ١٦٩ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية خالياً من تحديد ميعاد للطعن علي القرار الصادر من لجنة الطعن المشار إليها في ذلك القانون، إلي أن حسمت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة ١٥ منها ميعاد الطعن في القرار الصادر من لجنة الطعن بنصها علي أن ميعاد الطعن في قرارات تلك اللجان هو ستون يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

وقد جاء ذلك النص تكراراً لما جاء بنص قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ في المادة ٢٤ منه والذي حدد ميعاد الطعن في القرارات الإدارية بستين يوماً من تاريخ العلم بالقرار.

ورغم عدم الحاجة إلي تكرار ذلك النص لوجوده بالفعل في قانون مجلس الدولة إلا انه تم ذلك التكرار بالفعل بالنص عليه في المادة ١٥ كما سلف الذكر حسماً لأي جدل أو لفظ بشأنه.

ويبدأ ميعاد الطعن من تاريخ استلامك صاحب الشأن للقرار المراد الطعن عليه سواء كان استلاماً فعلياً أو حكماً ويرجع في تحديد ذلك إلي قانون المرافعات المدنية والتجارية وذلك لخلو قانون مجلس الدولة وقانون الضريبة العقارية من تنظيم ذلك الأمر .

وقد نتناول قانون المرافعات تنظيم ذلك بالمواد من العاشرة إلى  
الثلاثة عشرة منا تناول ذات القانون تحديد بداية سريان الميعاد بالمادة ١٥  
ومواعيد المسافة بالمادتين ١٦ ، ١٧ وفي حالة ما إذا صادف آخر يوم  
للإعلان يوم عطلة بالمادة ١٨ .

وقد رتب المشرع جزاء البطلان علي عدم مراعاة أحكام المواد  
السابقة .

ثانياً : ولاية القضاء الإداري بنظر الطعن في القرارات الصادرة  
من لجنة الطعن المتعلقة بالضريبة العقارية .

سبق القول أن المشرع في القانون المنشئ للضريبة رقم ١٩٦  
لسنه ٢٠٠٨ وقد حسم أمر الجهة القضائية المختصة بنظر  
المنازعات في الطعن علي القرارات الصادرة من لجنة الطعن  
المنشأة وفقاً لذلك القانون وذلك بنصه في المادة ١٥ من  
اللائحة التنفيذية لذلك لقانون علي اختصاص محكمة القضاء الإداري  
بنظر تلك الطعون .

ورغم أن القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد صدر دون أن يحدد الجهة  
المختصة بنظر تلك الطعون إلا أنه أورد نصاً عاماً في المادة السابقة منه  
بنصه علي أن يختص القضاء الإداري دون غيره بالفصل في المنازعات  
التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون وهو ما يعني أندراج المطعون  
في قرارات لجان الطعن تحت هذا النص وخضوع تلك الطعون لاختصاص  
القضاء الإداري .

كما عاد المشرع في اللائحة التنفيذية ونص صراحة علي دخول تلك الطعون في اختصاص القضاء الإداري نظر لما أثاره وصف النهائية الوارد في نص المادة ١٧ من القانون بنصه ( يجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائياً )

وهو الأمر الذي حدا بالمشرع قضاء علي أي اجتهاد أو جدل بشأن الجهة المختصة بنظر الطعون علي قرارات لجان الطعن بان تدرك ما أغفل عنه نص القانون ليضيفه في نص اللائحة وتحديداً في المادة ١٥ لينص صراحة علي اختصاص القضاء الإداري بنظر تلك الطعون نافياً بذلك أي تحصين لتلك القرارات الصادرة من لجان الطعن من الرقابة القضائية، وذلك دون الاكتفاء بما ورد بنص المادة السابقة من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من اختصاص القضاء الإداري بنظر كافة المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون .

وقد جاء نص المادة ١٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العقارية عاما في اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات الصادرة من لجان الطعن، فلم يقصره علي اختصاص مقيد بأسباب معينة بل ورد عاماً، يعني أن لصاحب الشأن سواء أكان المكلف بأداء الضريبة أو مصلحة الضرائب العقارية الطعن علي قرار اللجنة أمام محكمة القضاء الإداري سواء في ذلك أكانت الأسباب التي يستند إليها في الطعن قانوناً أو موضوعية تتعلق بتقدير القيمة الإيجارية بالزيادة أو النقصان .

فسلطة القضاء الإداري في نظر تلك الطعون هي سلطة القضاء الكامل فللقاضي الإداعي ألا يكتفي بإلغاء القرار الصادر من اللجنة والمطعون فيه، بل يحق له إلغاء القرار وتعديله أما بزيادة القيمة الإيجارية

عما حددتها اللجنة أو بإنقاصها ، إلا أن الأمر يحتاج إلي تفصيل في تحديد سلطة القضائي الإداري في تناوله للطعون في قرارات تلك اللجان وهو ما يلزم معه الوقوف أولاً علي حقيقة اختصاص لجنة الطعن وتحديد القواعد القانونية التي تحكم تشكيلها وذلك حتى يمكن الوقوف علي حقيقة اختصاص القضاء الإداري ومدى ذلك الاختصاص .

**ثالثاً : حدود ومدى اختصاص لجنة الطعن بنظر الطعون الضريبية وفقاً لقانون الضريبة العقارية :**

حدد المشرع اختصاصات لجان الطعن المنشأة وفقاً لأحكام قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بنصه في المادة ١٦ من ذلك القانون علي الآتي ( للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن علي تقدير القيمة الايجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة ١٥ من هذا القانون وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصي عليه بعلم الوصول يرسل إلي المديرية علي أن يؤدي الطاعن مبلغاً وقدره خمسون جنيهاً كتأمين لنظر طعنه يرد إليه عند قبول الطعن موضوعاً ولمديرية الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن علي هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة إذا رأت أن تقدير القيمة الايجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلي الوزير أو من يفوضه ) .

فوفقاً لذلك النمض لكل من المكلف ومديرية الضرائب العقارية الحق في الطعن علي تقدير القيمة الايجارية للعقار والذي قامت به لجان الحصر والتقدير علي النحو المحدد لنص م ١٣ من القانون .

وتقوم لجنة الطعن بفحص تلك الطعون إلا أن المشرع فرق بين الطعون من حيث مقدم الطعن فإذا كان المكلف هو مقدم الطعن وجب عليه أن يرفق مع طعنه ما يفيد سداده مبلغ خمسون جنيها كتأمين يرد إليه بعد قبول طعنه موضوعاً، ولم يرد ذلك القيد علي الطاعن الآخر وهي مديرية الضرائب العقارية، وهو ما يكشف عن تباين في العاملة بعرض النص لشبيهه عدم الدستورية

كما غير المشرع بين مقدم الطعن بالنسبة للجهة المقدم إليها الطعن، فبينما اجاز للمكلف تقديم طعنه إلي مديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدي المأموريات التابعة لها فقد أوجب علي مديرية الضرائب العقارية في حال رغبتها في الطعن علي تقدير القيمة الإيجارية أن تتقدم بمذكرة من مدير مديرية الضرائب العقارية إلي الوزير أو من يفوضه .

وتفصل لجنة الطعن في الطعون المقدمة إليها سواء من المكلف أو من مديرية الضرائب العقارية طعنا علي تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه، وبالتالي فإن اختصاص اللجنة لا يتعدى ذلك الاختصاص المنصوص عليه في المادة ١٦ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حيث أورد المشرع اختصاص تلك اللجنة في نص المادة ١٧ الثانية للمادة ١٦ بنصه .

( يفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمي لجنة الطعن ..... )  
ولفظ الطعن الوارد بعد كلمة - تفصل في - عائدة علي الطعن المنصوص عليه في المادة ١٦ السابقة علي تلك المادة التي تناولت اختصاص لجنة الطعن، ومن ثم فإنه لا يجوز للجنة أن تناول أي طعون لا تتعلق بالطعن علي تقدير القيمة الإيجارية فأختصاصها محدد بنص القانون بنظر تلك الطعون الأخيرة.

وبالتالي .. فإن الضاء الإداري مقيد هو الآخر باختصاص اللجان، فلا يجوز له - في حال الطعن علي قرار تلك اللجنة - أن يتعدي الأختصاص المحدد أساسا لتلك اللجان .

صحيح أن ذلك القيد لم يرد بنص م ١٥ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والتي حددت اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات لجان الطعن إلا أن ولاية محكمة القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات لجان الطعن وهي التحقق من صدور تلك القرارات وفقاً لأحكام القانون من عدمه، بما يعني أن التزام محكمة القضاء الإداري محدداً باختصاص لجنة الطعن، فلا يجوز لها وهي تراقب مطابقة قرارات اللجان لصحيح القانون أن تخالف هي - أي المحكمة - ذلك القانون وذلك بالتصدي لما يجاوز اختصاص اللجنة .

ويمكن قياس ذلك علي ما تواترت عليه أحكام القضاء العادي في شأن اختصاص ذلك الآخر بنظر الطعون علي قرارات لجان الطعن التابعة لمصلحة الضرائب العامة والتي أوكل المشرع الاختصاص بنظر طعونها إلي القضاء العادي، حيث تواترت تلك الأحكام علي أن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون التي تقدم إليها من المصلحة أو الممول في قرار لجنة الطعن قصرها علي نظر الطعون وليس لها تقدير الأرباح ابتداءً، فولايته بالنظر في أمر الطعن الموجه إلي القرار لا يتعدي النظر فيها إذا كان هذا القرار قد صدر موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له ومن ثم فإن ما لم يسبق عرضه علي لجان الطعن لا يجوز طرحه ابتداءً امام المحكمة .

فمحكمة القضاء الإداري مقيدة أساساً بقيدين أولهما اختصاص لجنة الطعن، فلا يجوز للمحكمة تجاوز اختصاص اللجنة ذاته، وبالتالي فإنه إذا طعن أمام اللجنة بمطعن آخر خلاف ما نص عليه القانون - وهو الطعن علي تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه وأصدرت اللجنة قرارها بعدم اختصاصها بنظر ذلك الطعن وقام صاحب الشأن بالطعن علي ذلك القرار أمام محكمة القضاء الإداري فلا يجوز لتلك الأخيرة أن تقضي في موضوع الطعن، فليس لها إلا أن تقضي برفض بالطعن وتأييد القرار المطعون فيه فيما قرره من عدم اختصاص اللجنة بنظر الطعن.

والقيد الثاني : هو أن اختصاص محكمة القضاء الإداري قاصر علي ما تناولته لجنة الطعن أو يطرح عليها ، فعمل محكمة القضاء الإداري هو رقابة عمل اللجنة ومدى توافقه مع صحيح القانون .

ومن ثم فإن ما لم يعرض عليها لا يمكن للمحكمة أن تحكم بمدب توافقه مع صحيح القانون إلا بعرضه علي اللجنة فهي لا تراقب إجراءات بقدر ما تراقب عمل اللجنة ، وبالتالي فإن كما لم يسبق عرضه علي اللجنة لا ولاية لمحكمة فيه لأن ولايتها قاصرة علي أعمال اللجنة وقرارتها ومدى مطابقتها لصحيح القانون .

إلا أنه بجانب تلك الأعمال فإنه يدخل في اختصاص المحكمة أيضا مدى مطابقة تشكيل اللجنة لصحيح القانون .

فلكي يكون قرار اللجنة متفقا مع صحيح القانون فإنه ينبغي أن يصدر من لجنة صحيحة من حيث التشكيل القانوني لها ، إذا ينبغي عليها التقيد بأحكام القانون الخاص بتشكيل تلك اللجان ، حيث أوجب المشرع نص م ١٧ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن تشكل تلك

اللجان بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة وممثل لوزارة الإسكان واثنين من المهندسين الاستشاريين في مجال الانشائي أو من ذوي الخبرة تقييم العقارات المبينة يختارهما المحافظ بناء علي ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة .

ولا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء علي الأقل من بينهم الرئيس، وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي فيه الرئيس، ويجب أ تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائياً، وتبين اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن .

ومن خلال النص السابق يتضح أن هناك ما يتعلق بالإدارة القانونية اللازمة لتشكيل تلك اللجان .

ومنها ما يتعلق بأعضائها، وأخيراً منها ما يتعلق بطريقة انعقادها وإصدارها القرارات .

### **الإدارة القانونية اللازمة لتشكيل لجان الطعن :**

أوجب المشرع بنص م ١٧ سالفه الذكر أن تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير ولم يحدد المشرع أي وزير إلا أنه من البديهي أن يكون وزير المالية باعتباره الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب العقارية، ولم يجز المشرع التفويض في ذلك حيث لم يردف بقرار من الوزير أو من يفوضه، وبالتالي فإنه لايجوز لغير الوزير إصدار قرار بتشكيل تلك اللجان .

كما أوجب المشرع تشكيل لجنة بكل محافظة، وبناء علي ذلك لا يجوز إنشاء لجنة مشتركة لاكثر من مخالفة، لا سيما وأنه قد ورد في ختام ذلك النص أن عضوين من أعضاء تلك اللجنة وهما المهندسان الاستشاريين في المجال الإنشائي، يتم إختيارهما من قبل المحافظ بناء علي ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة، وهو ما يعني وجوب وجود لجنة طعن في كل محافظة علي حده .

## ٢. تشكيل لجان الطعن :

تشكل لجنة الطعن وفقاً لنص القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من :

١. أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة أي

مصلحة الضرائب العقارية ..... رئيس

٢. أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة ..... عضو

٣. ممثل عن وزارة الإسكان ..... عضو

٤. اثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة

في مجال تقييم العقارات المبينة ..... عضوين

وباستثناء العضو الثالث في اللجنة وهو ممثل وزارة الإسكان

فقد أشتراط المشرع في كل عضو من أعضاء اللجنة شروطاً خاصة،

فالنسبة لرئيس اللجنة ينبغي أن يكون من ذوي الخبرة، ولم يكتف

المشرع يقيد ألا يكون من العاملين الحاليين بالمصلحة بل أشتراط أيضاً

ألا يكون من العاملين السابقين بالمصلحة وذلك حتى يضمن فيهم

الحيادة.

ومفهوم الجودة وأن كان مفهوماً بالنسبة لمنع تعيين أحد العاملين الحاليين رئيساً إلا أنه غير مفهوم بالنسبة للعاملين السابقين، اللهم إلا أن قرار تشكيل اللجنة ذاته صادر من الرئيس الأعلى السابق لذلك العضو - وهو وزير المالية - مما يخشي معه ولاء ذلك العضو لرئيسه السابق ويصبح أسهل ذلك الاختيار، إلا أن ذلك مرود عليه بأن جميع أعضاء اللجنة يتم اختيارهم من قبل الوزير فيما عدا المهندسين الاستشاريين والذين يختارهما المحافظ بناء علي ترضيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة، وعلي ذلك فإن الحظ الوارد بالنسبة للعاملين السابقين غير مبرر وذلك لانقطاع العلاقة الوظيفية بين ذلك العامل السابق وبين جهة الإدارة كما أشترط المشرع في العضو الثاني أن يكون أحد العاملين بمصلحة الضرائب إلا أنه لم يكتف بذلك بل أشترط أيضاً أن يكون أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، وهو أمر مبرر نظراً لتعلق عمله بالموضوع المعروض علي اللجنة .

كما أشترط المشرع في العضوين الآخرين أن يكونا من المهندسين الاستشاريين وأن يتعلق عملها بالمجال الإنشائي أو أن يكون من ذوي الخبرة في مجال تقييم العقارات المنبينة، ولم يكتف المشرع بذلك بل جعل أمر اختيارهما للمحافظ، وقيد ذلك الاختيار بأن يكون ذلك الاختيار بناء علي ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة .

كما أورد المشرع قيدياً عاماً علي كافة أعضاء لجنة الطعن وهو ألا يكون أي منهم عضواً في لجان الحصر والتقدير، حيث حظر المشرع الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن وهو أمر له مبرره إذا أن لجنة الطعن تفصل في الطعن علي تقدير القيمة الإيجارية للعقار، وتلك القيمة الإيجارية تختص بها وفقاً لنص م ١٣ من القانون ١٩

لسنة ٢٠٠٨ - لجان الحصر والتقدير، وبالتالي فإنه كما لا يجوز للعضو القضائي نظر دعوى سبق له نظرها أمام المحاكم الدنيا فلا يجوز لأي من أعضاء لجان الحصر والتقدير نظر الطعن في قرارات تلك اللجان أمام لجان الطعن .

ورغم أن هذا الحظر ورد عاماً مطلقاً بعبارة ( لا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن ) إلا أن الباحث يري أنه .. وفقاً لمفهوم العدالة - قاصر علي المحافظة الواحدة حيث أن قرارات لجان الحصر والتقدير مال الطعن عليها هو نظرها أمام لجان الطعن في ذات المحافظة وهو المقصود بهذا الحظر .

وبالتالي فإن عضوية العضو بلجنة الحصر والتقدير لا تمنعه من العضوية بلجان الطعن في محافظة مغايرة لتلك التي يوجد بها لجنة الحصر والتقدير والتقدير العضو فيها طالما أختلفت المحافظة إذ أنه لا حكمه من هذا الحظر طالما أن الطعن الواحدة لم يطرح إلا علي أعضاء جدد لم يسبق لهم إبداء رأيهم فيه أي جهة أخرى

وفي حال تخلف أي من تلك الشروط كان يكون رئيس اللجنة من العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة أو أن يكون العضو التابع لمصلحة الضرائب من غير العاملين بجهة الربط والتحصيل أو أن يختاروا المحافظ العضوين المحديين بنص المادة ١٧ دون ترشيحهم من قبل المجلس الشعبي المحلي .

فأي من تلك المخالفات تجعل تشكيل مخالفاً لنص القانون، وبالتالي يحق لصاحب الشأن الطعن في قرار اللجنة الصادرة منها تأسيساً علي مخالفة تشكيل اللجنة لنص القانون، وتقضي المكمة حينئذ ببطلان ذلك القرار وإعادةه إلي اللجنة مرة أخرى للفصل فيه من جديد،

وذلك حتى لا يستنفذ الطاعن طريقاً من طرق الطعن في ذلك القرار،  
ونتناول اللجنة فحص أوجه الطعن من جديد .

### ٣. انعقاد اللجنة :

بنص المشرع في م ١٧ من القانون علي أن انعقاد اللجنة لا يكون  
صحيحاً إلا بحضور أربعة أعضاء علي الأقل من بينهم الرئيس .

وعلي ذلك فإنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تخلف الرئيس عن  
انعقاد اللجنة وإلا كان الانعقاد باطلاً حتى لو حضر جميع أعضاء  
اللجنة، وقد أجاز المشرع تخلف عضو واحد فقط من اللجنة باعتبار أن  
أعضاء اللجنة خمسة أعضاء علي النحو السابق ذكره، ومن ثم فإن  
تخلف عضو الجهة الإدارية وهو أحد العاملين بجهة ربط الضريبة  
وتحصيلها وأومل وزارة الإسكان أو أحد المهندسين الاستشاريين لا  
يبطل انعقاد اللجنة ويبقي انعقاد صحيحاً .

وهنا يثور التساؤل إذا كان تخلف أي من هؤلاء عن اللجنة لا  
ينفي عن اللجنة صحة انعقادها طالما توافر لها اعدد المطلوب وهو أربعة  
أعضاء بما فيهم الرئيس، فهل حضور أي من هؤلاء بصفة غير صحيحة  
يؤثر في انعقاد اللجنة ؟؟؟ فالإجابة تبدو بديهية ... فالمشرع وقد أجاز  
تخلف أي من هؤلاء عن حضور اللجنة واعتبر عدم وجوده غير مؤثر في  
انعقاد اللجنة، فإنه ومن باب أولي، إذا حضر أي من هؤلاء بصفة غير  
صحيحة كأن يكون عضو الجهة الإدارية من غير العاملين بجهة ربط  
وتحصيل الضريبة، وأن يكون المحافظ قد أختار أحد المهندسين  
الاستشاريين دون ترشيح من المجلس الشعبي المحلي، فهذا نري أن هذا  
العيب الذي حاق بذلك التشكيل لا يؤثر في صحة انعقاد اللجنة طالما أن  
الباقيين وقدرهم أربعة بما فيهم الرئيس قد توافرت فيهم شروط الصحة،

ذلك أن المشرع قد أجاز انعقاد اللجنة في غير حضورهم، وهو أشد من حضورهم بصفة غير صحيحة، وبالتالي فمن باب أولى لا تؤثر صحة صفتهم في صحة انعقاد اللجنة طالما توافر النصاب القانوني في الحضور وهو أربعة أعضاء بما فيهم الرئيس .

وبناء على ما يلق فإنه إذا تخلف أحد الأعضاء - غير الرئيس - ولم تتوافر السقة القانونية في عضو آخر فهذا لن يكتمل النصاب القانوني للأعضاء الذي ألزم المشرع حضورهم وعددهم أربعة أعضاء، وبالتالي لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً، مما يبطل ما يصدر منها من قرارات ومن ثم يحق لصاحب الشأن - المكلف أو مديرية الضرائب العقاريين - الطعن على ذلك القرار بالبطلان أمام محكمة القضاء الإداري .

#### ٤. إصدار القرارات :

إذا كان المشرع قد أوجب لكي يكون انعقاد اللجنة صحيحاً حضور أربعة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس فقد أوجب على اللجنة عند إصدار قراراتها أن تصدر تلك القرارات بأغلبية الحاضرين، وعند التساوي يرجح الجانب الذي فيه الرئيس ويجب أن تصدر اللجنة قرارها في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائياً .

فالمشرع أوجب أن يصدر القرار بأغلبية الحاضرين في اللجنة، وقد يكون الحاضرون خمسة أعضاء - وذلك إذا أكتمل تشكيل اللجنة بجميع أعضائها - وحينئذ ستكون الأغلبية هي الثلاثة أعضاء أيما كان هؤلاء الأعضاء، حتى ولو لم يكن من بينهم الرئيس .

وعلي ذلك إذا أاتفقا المهندسين الاستشاريين مع ممثل وزارة الإسكان - وعددهم ثلاثة أعضاء فإن قرار اللجنة يكون قرارهم حتى ولو أعتراض الرئيس وممثل الضرائب العقارية .

أما إذا كان الحاضرون في اللجنة أربعة أعضاء - وهو الأمر الذي أجازته المشرع علي النحو سالف الذكر - فإن الأغلبية ستكون لثلاثة أعضاء، إلا أن المشرع رأي أن عدد الحاضرين في تلك الحالة هو عدد زوجي قد لا توجد فيه أغلبية وهو ما يتحقق بأن يكون لكل عضوين رأي مختلف عن العضوين الآخرين، هنا جعل المشرع القرار الصادر من اللجنة هو قرار العضوين الذي فيهم رئيس اللجنة .

فالمشرع غلب جهة التي فيها الرئيس علي الجهة الأخرى واعتد بالقرار الصادر، في حالة تساوي الأصوات، بالقرار الذي في حاجة رئيس اللجنة علي الجانب الآخر المعارض لذلك القرار .

كما أوجب المشرع علي اللجنة أن تصدر قرارها خلال ثرثين يوما من تاريخ تقديمه الطعن.

ويري البعض أن هذا الميعاد تنظيمي قصد به حث اللجنة علي سرعة البت في الطعون أمامها دون أن يرتب علي مخالفة اللجنة لذلك الميعاد البطلان .

بينما يري البعض أنه ينبغي بصراحة النص باعتبار أن التشريعات الضريبية هي تشريعات تتعلق بالنظام العام لا يجوز الخروج علي ما ورد بها من أحكام ومواعيد أو علي نحو ما جرت به أحكام النقض الضريبي أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معنية لربط

الضريبة والإجراءات المنظمة لربط الضريبة تتعلق بالنظام العام مخالفتها .  
أثره البطلان .

ومن ثم فإنه ينبغي علي اللجنة التقييد بأحكام ذلك الالتزام وهو  
وحوب إصدارها القرار خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن والإغدا  
قرارها باطلاً فيما لو صدر بعد ذلك الميعاد لا سيما وأن المشرع لم يجعل  
الأمر جوازيًا للجنة بل نص صراحة علي أنه يجب علي اللجنة أن تصدر  
قرارها في الميعاد المحدد بنص القانون .

وبناء علي ذلك فإنه يحق لصاحب الشأن الطعن علي ذلك  
القرار بالبطلان فيما لو صدر من اللجنة بعد ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم  
الطعن .

فإذا ما أصدرت اللجنة قرارها في الميعاد فإنه ينفذ دون توقف  
علي اعتماد من وزير المالية أو رئيس المصلحة مثلاً، وهو ما قصده المشرع  
من وصفه لقرار اللجنة في المادة ١٧ بالنهائي وهو ليس إزالة المشرع في  
اللائحة التنفيذية بنصه في م ١٣ منها علي أن ميعاد الطعن في قرارات  
اللجان هو ستون يوماً من تاريخ إعلان القرار لصاحب الشأن، ويكون  
الطعن أمام محكمة القضاء الإداري .

### **البند الثالث: الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في قانون الجمارك لجان التحكيم**

جعل المشرع للجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي دوراً في  
حسم المنازعات بين مصلحة الجمارك وبين أصحاب الشأن إلا أن المشرع  
في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ٦٣ أسماها لجان التحكيم، وهي لجان  
متشابهة إلي حد ما للجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في قانون

الضريبة العامة علي الدخل وفي الضريبة العقارية والموجودة تحت مسمى لجان الطعن، إلا ما يميزها عن تلك اللجان أن المشرع لم يجعل اللجوء إلي تلك اللجان - لجان التحكيم - إجبارياً بل جعله جوازياً لأصحاب الشأن .

حيث تفادي المشرع بذلك ما ورد بالنص السابق في ذات القانون والذي جعل التحكيم إجبارياً حيث أصدرت امحكمة الدستورية العليا حكمها في ١٩٩٩/٧/٣ في الدعوى رقم ١٠٤ لسنة ٢٠ ق دستورية بعدم دستورية نص م ٥٧ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وبسقوط نص المادة ٥٨ من ذات القانون وقرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ بشأن نظام التحكيم بين أصحاب البضائع ومصحة الجمارك مستتدة في ذلك إلي أنه .." لا يجوز أن يكون التحكيم إجبارياً يخضع له الطرفان تنفيذاً لقاعدة قانونية أمره لا يجوزس الاتفاق علي مخالفتها، وذلك لأن الأصل في التحكيم أنه يتم بإرادة الطرفين المتوافقة للفصل في المسائل المتنازع عليها دون رجوع إلي القضاء، ويستمد المحكمون سلطتهم من هذا الاتفاق الحر وليس من أمر صادر إليهم من السطة التشريعية .

ولما كانت المادة المذكورة تفرض التحكيم علي أصحاب البضاعة وتحرمهم من الرجوع إلي المحاكم بوصفها القاضي الطبيعي، فأنها بذلك تكون قد خالفت نص م ٦٨ من الدستور الذي قضي بأن التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق اللجوء إلي قاضيه الطبيعي .....

وعلي أثر ذلك الحكم قام المشرع بتعديل نص م ٥٧ من قانون الجمارك وذلك بإصداره للقانون ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ لتوافق مع حكم الدستور بأن أزال صفة الوجوب مستبدلاً بها الجواز في اللجوء إلي

التحكيم وقد جعل المشرع التحكيم علي درجتين أولهما لجنة التحكيم الابتدائي ثم لجنة التحكيم العليا نتناولها علي الوجه الآتي :

### لجان التحكيم في مصلحة الجمارك

نص المشرع في المادة الأولى من القانون ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ بعد صدور الحكم السابق من المحكمة الدستورية العليا - علي استبدال عدة مواد من بينها المادتان ٥٧ ، ٥٨ حيث نص في المادة ٥٧ الجديدة علي أنه ( إذا قام نزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلي التحكيم ووافقت مصلحة الجمارك يحال النزاع إلي لجنة التحكيم 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 مسبباً بأغلبية الآراء فإذا صدر بالإجماع كان نهائياً ملزماً 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 التحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضائها الهيئات القضائية من درجة مستشار أو ما يعادلها علي الأقل تختاره الهيئة ، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم عن مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه ، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله .

وتصل لجنة التحكيم العليا في النزاع بقرار مسبب يصدر بأغلبية الآراء، ويجب أن يشتمل القرار علي بيان من يتحمل نفقات التحكيم .

ويكون قرار لجنة التحكيم العليا نهائياً ملزماً لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه .

فإذا لم يتم الطعن في قرار اللجنة غير النهائي جاز لصاحب الشأن الطعن في هذا القرار وفقاً للأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه .

وتسري علي التحكيم فيما لم يرد به نص في الفقرات السابقة القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه في المادة ٥٨ .

ويشترط لإجراء التحكيم وفقاً للمادة السابقة أن تكون البضاعة مازالت تحت رقابة مصلحة الجمارك إلا في الأحوال وطبقاً للشروط والأوضاع التي يصدر فيها قرار من وزير المالية .

وقد ورد بالقانون رقم ٦٦ لسنة ٦٣ الخاص بالجمارك لجنتان للتحكيم هما لجنة التحكيم الابتدائي ولجنة التحكيم العليا نتاولهما علي النحو الآتي :

١. لجان التحكيم الابتدائي :

وهي تشكل وفقاً لنص م ٥٧ برئاسة أحد أعضائها الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها تختاره الهيئة ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكمة من مصلحة الجمارك يختاره

رئيسها أو من يفوضه ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله،  
وتصدر اللجنة قرارها مسبقاً بأغلبية الآراء، فإذا صدر بالإجماع كان  
نهائياً ملزماً للطرفين غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها  
في قانون التحكيم في الواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧  
لسنة ١٩٩٤ .

فجنة لتحكيم الابتدائي هي في حقيقتها لجنة إدارية ذات  
اختصاص قضائي فرئيسها من غير العاملين بمصلحة الجمارك بل من  
أعضاء الهيئات القضائية وأعضاؤها عضو من الجهة الإدارية وعضو من  
صاحب الشأن .

كما أنه تصدر قراراتها بالأغلبية إلا أن ما يميزها عن اللجان  
الإدارية ذات الاختصاص القضائي أنه في حال إصدارها بالإجماع فإنه  
يصبح غير قابل للطعن عليه .

وقد أخرج المشرع القرارات الصادرة من لجان التحكيم  
الابتدائي الصادرة بأغلبية الآراء من اختصاص القضاء الإداري حيث  
جعل الجهة المختصة بنظر الطعون في تلك القرارات في لجنة التحكيم  
العليا وذلك بنصه في المادة ٥٧ علي أنه يجوز الطعن في قرار اللجنة غير  
النهائياً أمام لجنة تحكيم عليا .

## ٢. لجنة التحكيم العليا :

فكلما سبق القول أنشا المشرع لجنة التحكيم العليا لتكون  
بمثابة جهة استئنافية للقرارات الصادرة من لجنة التحكيم الابتدائي،  
حيث نص المشرع في المادة ٥٧ ، بعد أن نص علي تشكيل لجنة  
التحكيم اللابتدائي وطريقة إصدارها للقرارات أنه يجوز الطعن في قرار

اللجنة غير النهائي أمام لجنة تحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة مستشار أو ما يعادلها علي الأقل تختاره الهيئة ، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم عن مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله. وتفصل لجنة التحكيم العليا في النزاع بقرار مسبب يصدر بأغلبية الآراء ويجب أن يشمل القرار علي بيان من يتحمل نفقات التحكيم .

كما أصدر وزير المالية القرار رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠ بشأن نظام التحكيم بين ذوي الشأن ومصلحة الجمارك وقد نص في المادة الرابعة منه علي أنه ( تشكل بكا قطاع جمركي لجنة عليا أو أكثر برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة مستشار أو ما يعادلها علي الأقل تختاره الهيئة التي يتبعها ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم عن الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله علي ألا يكونوا من بين الأعضاء الذين نظروا التحكيم المطعون علي قراره .

هذا وقد جعل المشرع قرار لجنة التحكيم العليا نهائياً ملزماً لطرفي النزاع وغير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ .

وبالتالي فإنه لا يجوز الطعن علي قرارات لجان التحكيم العليا أمام القضاء الإداري وفقاً لظاهر نص المادة ٥٧ التي أجازت الطعن وفقاً للأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ ، وهو القانون الصادر في شأن التحكيم في المواد المدنية والتجارية .

فقد يتبدي للبعض أن القضاء المختص بذلك هو القضاء العادي باعتبار أن القانون الصادر بشأن التحكيم المواد المدنية والتجارية هو القضاء اعادي إلا أن هذا الرأي مردود بما ساقه هو من عبارات فوصف القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٩٤ الخاص بالتحكم بأنه القانون الخاص بالمواد المدنية والتجارية فهم منه أن المنازعات غير المدنية أو غير التجارية كالمنازعات الإدارية مثلاً لا تخضع لأختصاص القضاء العادي أصلاً .

فكل منازعة تطبق عليها وصف مدنية أو تجارية تدخل في اختصاص القضاء العادي في مقابل ذلك فإن وصف المنازعة بالإدارية يدخلها في اختصاص القضاء الإداري ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك .

والأصل أن القرارات الإدارية الصادرة من الإدارة الضريبية أو من اللجان الضريبية سواء أكانت ذات اختصاص قضائي أم لجان إدارية بحتة يختص بنظر الطعون فيها القضاء الإداري كما أن اللجوء إلي التحكيم بشأن تلك القرارات ليس إجبارياً إذ يجوز لصاحب الشأن الطعن عليها أم القضاء المختص وهو القضاء الإداري مباشرة .

ويحكم اختصاص القضاء الإداري بنظر تلك المنازعات الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة فيما إذا ورد الطعن علي قرار نهائي صادر من الإدارة الضريبية .

كما يحكم ذلك الاختصاص الفقرة الثامنة فيما إذا كان القرار المطعون عليه ادر من لجنة إدارية ضريبية ذات اختصاص قضائي، والفقرة العاشرة فيما إذا كان موضوع الطعن تعويض عن الضرر الذي تسبب فيه الإدارة الضريبية بخطئها، وأخيراً الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة فيما إذا توافر في المنازعة صفة الإدارية فحسب .

أما اختصاص القضاء الإداري بالمنازعات المتعلقة بالتحكيم فيرجع ذلك إلى قانون التحكيم ذاته رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ والذي نص في المادة التاسعة منه علي أن يكون الاختصاص بنظر مسائل التحكيم التي يحيلها هذا القانون إلى القضاء المصري للمحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع .....

وبالتالي ووفقاً لما جاء بذلك النص فإن المنازعة إذا كانت داخلة في اختصاص القضاء الإداري أصلاً باعتبارها منازعة إدارية ضريبية علي النحو السالف ذكره فإنه ووفقاً لصراحة النص سالف الذكر تكون المحكمة المختصة بنظر مسائل التحكيم هي ذات المحكمة المختصة بنظر تلك المنازعة الضريبية أي محكمة القضاء الإداري .

ولا وجه لما قد يثار بأن المشرع قصد من عبارة المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع الواردة في نص المادة سالفه الذكر - المحكمة ذات الاختصاص القيمي والنوعي داخل القضاء العادي - فهذا ما لم يرد بالنص ولا باللائحة التنفيذية ولا حتي بالمذكرة الايضاحية فالنص ورد عاماً لا وجه لتخصيصه بالقول بأن المشرع قصد جهات الأختصاص داخل القضاء العادي .

وبالتالي فإن المنازعة الواردة علي قرار التحكيم الصادرة في المنازعات الجمركية - وهي منازعات ضريبية يختص بنظرها القضاء الإداري لكونه مختصاً في الأصل بنظر المنازعات الضريبية وفقاً لنص الفقرة السادسة أو الثامنة أو العاشرة أو الرابعة عشر من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة .

هذا بالإضافة إلي أنه يحق لصاحب الشأن اللجوء مباشرة إلي القضاء الإداري دون ولوج سبيل التحكيم لكون ذلك الأخير اختيارياً

وليس إجبارياً علي صاحب الشأن إلا أنه لا يجوز لمحكمة القضاء الإداري التصدي لنظر النزاع إذا صدر اتفاق تحكيم، حيث أوجب المشرع بنص المادة ١٣ من قانون التحكيم علي المحكمة التي يرفع إليها نزاع وجد بشأنه اتفاق تحكيم أن تحكم بعدم قبول الدعوى إذا دفع المدعي عليه بذلك قبل إيدائه أي طلب أو دفاع في الدعوى ...

وهو ما يعني أن قضاء المحكمة بعدم قبول الدعوى متوقف علي شرط دفع المدعي عليه بعدم قبول الدعوى وأنيكون ذلك الدفع قبل إيدائه أي طلب أو دفاع في الدعوى فإذا لم يفعل ذلك فلا يجوز له الدفع بعدم قبول الدعوى ولا تجيبه المحكمة إلي طلبه .

ومن ثم فإنه وأن كان الأصل هو اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون علي القرارات الصادرة من لجان التحكيم باعتبارها قرارات صادرة من لجان إدارية ذات اختصاص القضائي .

وفقاً لما جاء بالفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، إلا أن هذا الاختصاص مقيد بما ورد في النص الوارد في المادة ١٣ سالفة الذكر من عدم وجود اتفاق تحكيم وبشرط أن يدفع المدعي عليه بعدم قبول الدعوى لذلك السبب وأن يبدي هذا الدفع قبل إيداء أي طلب أو دفاع في الدعوى، فإذا تخلف أحد الشرطين تصدت محكمة القضاء الإداري لنظر الطعون في تلك القرارات الصادرة من لجان التحكيم باعتبار تلك الأجرة لجان إدارية ذات اختصاص قضائي

ويؤكد النظر الشايق الاستثناء الوارد بنص الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة - وهو البند الخاص باختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات الصادرة من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي - حيث أستثني المشرع من اختصاص

مجلس الدولة القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل... إذ أنه لا معنى لهذا الاستثناء إلا إذا كانت المنازعات في قرارات هيئات التحكيم والتوفيق داخله أصلاً في اختصاص مجلس الدولة .

هذا بالإضافة إلي أنه المفهوم من النص - ومفهوم المخالفة - أنها فيما عدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل تدخل سائر القرارات الأخرى الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم الأخرى في اختصاص مجلس الدولة ، بل أن معظم الفقه قد أنتقد هذا الاستثناء من الأصل العام منتقداً مسلك المشرع في هذا الصدد يكون القرارات الصادرة من هيئات التحكيم والتوفيق بصفة عامة إنما هي قرارات إدارية حتى التي استثنائها المشرع .

كما أستقر القضاء الإداري في مصر علي أن هيئات التوفيق والتحكيم هي هيئات إدارية بطبيعة تشكيلها ، كما أن لها سلطة الفصل في المنازعات عن طريق التحكيم أو التوفيق وكلاهما طرق إداري غير قضائي ، وبالتالي تكون القرارات التي تصدرها في هذا الشأن هي قرارات إدارية مما يجوز الطعن فيها بدعوى الالغاء أمام هذه المحكمة .

وقد حدد المشرع في قانون التحكيم ٢٧ لسنة ٩٤ اختصاصات المحكمة وسلطاتها فينظر منازعات التحكيم وكان حريضا في جميع المواد المتضمنة ذلك علي الإشارة إلي المحكمة المحددة بنص المادة التاسعة منه وهي المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع - مثال ذلك ما ورد بالمادة ١٤٥ ، ١٩ فقرة ٣ م ٢٠ ، م ٢ ، م ٢٧ ، م ٤٥ فقرة ٢ والمادة ٥٦

وقد أورد المشرع استثناء عاماً علي قواعد الاختصاص التي حددها المشرع بالمحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع بأن أحال نوعاً من المنازعات إلي محكمة بعينها دون سائر المحاكم الأخرى حتى تلك المختصة أصلاً بنظر النزاع وذلك بنصه في الفقرة الأخيرة من المادة التاسعة علي أنه ( إذا كان التحكيم تجارياً دولياً سواء جري في مصر أو الخارج فيكون الاختصاص لمحكمة استئناف القاهرة ما لم يتفق الطرفان علي اختصاص محكمة استئناف أخرى في مصر .

وقد عرضت علي القضاء الإداري منازعة تتعلق بالطعن علي صحة تشكيل هيئة التحكيم حيث تصدت المحكمة لتلك المنازعة وقد أيدتها في ذلك المحكمة الإدارية العليا التي قضت ( بأن المنازعة في صحة تشكيل هيئة التحكيم لا يعتبر وفقاً للتكيف القانوني السليم طعناً بالإلغاء في أحد القرارات الإدارية التي تختص محاكم مجلس الدولة بالفصل في طلب إلغائها لانحسار صفة القرار الإداري فيما يتعلق بأعضاء هيئة التحكيم الذي يمثلون الجهات المتنازعة .....)

ومع ذلك فقد أصبغت المحكمة الإدارية العليا علي تلك المنازعة صفة المنازعة الإدارية بما أوردته في حيثيات حكمها من ( أن تلك المنازعة تعتبر من المنازعات الإدارية باعتبارها تدور بين جهات إدارية وهي وزارة العدل وبين أحد الأطراف المتنازعة في طلب التحكيم حول صحة تشكيل هيئة التحكيم وتدخل بالتالي في ولاية محاكم مجلس الدولة طبقاً للفقرة الرابعة عشرة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ .

ولا وجه للقول بعدم اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظره بمقولة أن القانون القانون قد أوجب عرض الخلاف حول تشكيل هيئة التحكيم علي الهيئة التي أصدرت الحكم .

كما لا وجه للدفع بعدم جواز نظر الدعوى لسابقة الفصل فيها تأسيسا علي أن التعرض لصحة تشكيل هيئة التحكيم يتضمن بالضرورة للحكم الصادر من الهيئة في موضوع النزاع .

فالمحكمة وقد أصبغت صفة الإدارية علي المنازعة لكون أحد أطرافها هو الجهة الإدارية فقد انتهت إلي دخول تلك المنازعة في اختصاصها عملاً بالفقرة الأخيرة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، وهي الفقرة التي نصت علي اختصاص مجلس الدولة بنظر سائر المنازعات الإدارية .

أي أن القضاء الإداري يختص بنظر الطعون علي القرارات الصادرة من لجان التحكيم بوصفها قرارات صادرة من لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وفقاً لنص الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة علي النحو الذي تناوله الباحث سلفاً، وطبقاً لما أخذت به محكمة القضاء الإداري في العديد من أحكامها .

أو سواء باعتبار المنازعة إدارية وذلك إذا تعلق بصحة تشكيل لجنة التحكيم - وفقاً لما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا في حكمها السابق .

وفي الحالتين القضاء المختص بنظر الطعن في تلك القرارات هو القضاء الإداري .

## **البند الرابع: الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي في ضريبة المبيعات**

صدر قانون الضريبة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولم ينص فيه علي أي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي كتلك التي نص عليها قاون الضريبة العامة علي الدخل أو تلك التي نص عليها قانون الضريبة علي العقارات المبينة، حيث أخذ بطريقة حل النزاع المحددة بقانون الجمارك وهي طريقة التحكيم فنص في المادة ١٧ منه علي أنه يجوز لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلي لجان التحكيم المنصوص عليها في هذا القانون .

وقد تناول المشرع تشكيل واختصاص تلك الجان بنص م ٣٥ من القانون بنصه علي أنه ( استثناءات من أحكام القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها أو مدي خضوعها للضريبة، وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلي التحكيم في المواعيد المقررة وفقاً للمادة ١٧ من هذا القانون فعلي رئيس المصلحة أوز من ينبهه خلال الخمسة عشر يوماً التالية للتاريخ إخطاره بطلب التحكيم أو يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم إلي حكمين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن الآخر - وفي حالة اتفاق الحكمين يكون اتفاقاً نهائياً .

فإذا لم تتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للمحكم أو إذا اختلف الحكمان المنصوص عليهما في الفقرة السابقة رفع النزاع إلي اللجنة مؤلفة من مفوض دائم يعينه الوزير رئيساً وعضوية

كل من ممثل عن المصلحة يختاره رئيسها وصاحب الشأث أو من يمثله ومندوب عن التنظيم المهني أو الحريرة أو الغرفة التي ينتمي إليها المسجل يختاره رئيس هذه الجهة ومندوب عن هيئة الرقابة لصناعية يختاره رئيسها، وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تستمتع إلي الحكمين عند توافر المرحلة الابتدائية ومن تري الاستعانة بهم من الخبراء والفنين .....

ويؤخذ من النص السابق الآتي :

أولاً : أن اللجوء إلي لجان التحكيم هو طريق اختياري وليس إجبارياً علي صاحب الشأث .

ثانياً : أن تشكيل اللجان سواء لجنة التحكيم الابتدائية أو اللجنة الاستئنافية خال تماماً من أي عنصر قضائي، فـلجنة التحكيم الابتدائي مشكلة من عضوين أحدهما تعينه المصلحة والآخر يعينه صاحب الشأث .

واللجنة الأعلى وهي المسماة لجنة التظلمات مشكلة من خمسة أعضاء، الرئيس، وهو مفوض دائم يختاره وزير المالية والثاني ممثل عن المصلحة يختاره رئيس المصلحة، والثالث صاحب الشأث أو ممثل عنه، والرابع مندوب عن التنظيم المهني أو الحريرة أو الغرف التي ينتمي إليها المسجل والخامس مندوب عن هيئة الرقابة الصناعية أي أنه ليس من بين أعضاء اللجنة أي عنصر قضائي .

ثالثاً : أن لجنة التظلمات تصدر قرارها بالأغلبية بالفصل في النزاع دون حاجة إلي اشتراط الإجماع، ومن ثم فهي تفصل في النزاع إلا أنها تفتقد لعنصر مهم وهو وجود أحد العناصر القضائية في تشكيلها،

ورغم ذلك فهي ينطبق عليها وصف اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي وفقاً للمعيار الموضوعي وهو طبيعة عمل اللجنة وهي الفصل في المنازعة وبغض النظر عما إذا كان تشكيلها ينطوي على عنصر قضائي من عدمه .

وأياً كان وصف لجنة التظلمات فإن المشرع جعل المحكمة المختصة بنظر الطعون على قراراتها هي المحكمة الابتدائية أي القضاء العادي .

ومن ثم فإن القرارات الصادرة منها تخرج - وفقاً لنص الخاص - من ولاية محاكم القضاء الإداري رغم أنها في حقيقتها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي يختص بنظر الطعون في قراراتها محكمة القضاء الإداري فهي شبيهة بلجان التحكيم الطبي المنصوص عليها في المادة ٤٦ من قانون التأمينات الإجتماعية فكلاهما يخلو تماماً من العنصر القضائي إلا أن كليهما يصدر قرارات ملزمة لطرفي العلاقة القانونية، وقد انتهت المحكمة الإدارية العليا إلى إصباغ صفة اللجنة الإدارية ذات الاختصاص القضائي على لجان التحكيم الطبي مقررة في ذلك إلى أنه ( لما كانت تلك اللجان تشكل من طبيب تتدبه منطقة العمل المختصة وطبيب تتدبه هيئة التأمينات الاجتماعية ويضاف إليهما عند الخلاف الطبيب الشرعي أو طبيب حكومي في الجهات الثانية فأنها تعد لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي بحكم إنشائها بسند قانون التأمينات الاجتماعية وتشكيلها الذي تنفرد به جهة الإدارة بإجرائه من بين عناصر إدارية بحكم الأصل، وما أسند إليها من اختصاص الفصل في منازعة إدارية وفق إجراءاتها ينظمها قرار صادر من وزير العمل وما ينبثق عنها من قرارات ذات أثر قانوني ملزم في العلاقة بين الهيئة والعامل المصاب .

وهو ذات ما ينطبق علي اللجان المشكلة وفقاً لقانون ضريبة المبيعات ١١ لسنة ٩١ إلا أن المشرع - وكما سلف - أخرج الطعون علي قراراتها من اختصاص محكمة القضاء الإداري وذلك بنصه في ذلك القانون علي اختصاص المحكمة الابتدائية - أي القضاء العادي - بنظر الطعون في قرارات لجنة التظلمات

### **أوجه الطعن في القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي:**

بعد أن حدد المشرع تفصيلاً اختصاص مجلس الدولة بنص المادة العاشرة من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ الخاص بمجلس الدولة وذلك بتحديد المنازعات التي يختص بها المجلس صارياً لها أمثلة بالبنود من الأول وحتى الثالث عشر، تم وضعه نصاً عاماً في البند الرابع عشر باختصاصه بنظر سائر المنازعات الإدارية، فقد أورد في ختام تلك المادة أوجه الطعن التي يختص بها مجلس الدولة وهي الطعن بعدم الاختصاص أو عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو إساءة استعمال السلطة .

إلا أن المشرع بالرغم من هذا النص الوارد في ختام المادة العاشرة إلا أنه أورد في البند الثامن من تلك المادة وهي الخاصة باختصاصه بنظر الطعون التي ترفع ضد القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي فقرة خاصة بذلك البند وهي تحديده لأوجه الطعن بذات الأوجه المحددة في الفقرة الأخيرة من تلك المادة فيما عدا إغفاله لوجه الطعن بالإساءة في استعمال السلطة .

فالمشرع خص البند الثامن من تلك المادة دون سائر البنود الأخرى بذلك التخصيص بتحديد وجه الطعن دون الاكتفاء بما أورده من أوجه طعن في الفقرة الأخيرة من نص المادة العاشرة كما أنه أورد تلك الأوجه مفتقدة إلى الوجه الأخير الذي أورده في ختام تلك المادة وهو وجه إساءة استعمال السلطة، وبالتالي فإن الأمر يبدو مقصوداً من المشرع لا سيما وأن المشرع في سائر بنود المادة العاشرة لم يورد ذلك التخصيص الذي خص به البند الثامن .

ومن ثم فإنه - مع هذا القصد التشريعي - هل يعني ذلك أنه لا يجوز الطعن في القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي - كالقرارات الصادرة من لجان الطعن الخاصة بالضريبة العقارية أو لجان إعادة النظر الخاصة بالضريبة العامة علي الدخل - للإساءة في استعمال السلطة، وهو ما يسمى عملاً بعبء الانحراف بالسلطة لا سيما وأن ذلك النص لم يرد عليه أي تغيير بإضافة ذلك الوجه من أوجه الطعن منذ بداية تناول المشرع لذلك الاختصاص بدءاً من القانون ٩ لسنة ١٩٤٩ وحتى آخر قانون لمجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ مما يدل علي إصرار المشرع علي إغفال ذلك الوجه .

أغلب الفقه قديماً وحديثاً يري أن إغفال القوانين المتعاقبة لمجلس الدولة لذلك الوجه من أوجه الطعن علي تلك القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي لا يعني عدم جواز الاستناد إلي لك الوجه للطعن علي تلك القرارات .

ذلك أن المشرع - وقد أغفل عن ذلك الوجه - لم يكن قصده غلق الباب أمام المتقاضين في الاستناد إليه في الطعن علي تلك القرارات كل ما هناك أن المشرع استبعد حدوث ذلك العيب في تلك القرارات

لكون تلك الأخيرة قرارات ذات طبيعة قضائية أو لصعوبة تصور ذلك العيب منفصلاً عن عيوب الشكل والاختصاص ومخالفة القانون .

وعلي خلاف ذلك يري جانباً من الفقه ، الدكتور إبراهيم شيجا - أنه ينبغي التمسك بما ورد صراحة في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة وذلك برفض أن تكون عيب الانحراف بالسلطة مرجعاً للطعن في قرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي ، مستنداً في ذلك إلي مسلك المشرع في القانون الأخير لمجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ ، حيث أصر المشرع علي إغفال ذلك الوجه من أوجه الطعن رغم أنه كان علي علم بهذه المشكلة قبل إصداره للقانون الحالي ، ومن ثم فإنه بهذا النص المتعلق بقرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضاء يكون قد حسم الخلاف الناتج عن هذه المشكلة برفض أن يكون عيب الانحراف بالسلطة مرجعاً للطعن في قرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي - وقد ذكر سيادته أن الأستاذ الدكتور / مصطفى أبو زيد فهمي من المؤيدين لعدم إمكانية الطعن بالإلغاء في قرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي للانحراف السلطة ، وقد أشار في ذلك إلي مؤلفه - القضاء الإداري - طبعة ١٩٧٩ ص ٧٤٥ ، إلا أننا وبمطالعة مؤلف د / مصطفى أبو زيد - القضاء الإداري طبعة ٢٠٠٩ ص ٢٦٠ تبين أن الدكتور / مصطفى من الراضين لذلك الاستبعاد مؤيداً في ذلك اتجاه المحكمة الإدارية العليا بجواز الاستناد إلي عيب الانحراف بالسلطة في الطعن علي ذلك القرارات ، وهو ما يبدو عدولاً عن اتجاه سيادته .

وقد حسمت المحكمة الإدارية العليا هذا الخلاف حيتين تناولت ذلك الخلاف مقررة ( بأن المشرع إذا لم يذكر عيب إساءة استعمال

السلطة أو الانحراف بها ضمن أوجه الطعن في القرارات الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي لم يقصد إلي أن يحمل الطعن في هذه القرارات التي هي قرارات إدارية وفقاً للمعيار الشكلي - أضيف نطاق من الطعن في سائر القرارات الإدارية بحيث لا يشتمل عيب الانحراف في السلطة .

وإنما سكت عن ذكر هذا العيب لمجرد استبعاد احتمال وقوعه في قرارات تلك الجهات بحكم أنها قرارات ذات طبيعة قضائية أو لصعوبة توره منفصلاً عن عيب الشكل والاختصاص ومخالفة القانون .  
وعلي هذا الأساس فإنه لا حجة في القول بأن عيب الانحراف ليس من العيوب التي يجوز الاستناد إليها في مهاجمة قرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي .

ويؤيد الباحث ما انتهت إلي المحكمة الإدارية العليا منتقداً في الوقت ذاته أمشع حين وضعه للقانون ٤٧ لسنة ٧٢ ، إذا أن حكم المحكمة الإدارية العليا السالف ذكره صدر في ١٧/٤/١٩٧١ أي قبل صدور قانون مجلس الدولة عام ٧٢ - وقد حسم ذلك الحكم أي خلاف بصدد إمكانية الطعن علي قرارات الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي بعيب الانحراف بالسلطة من قبل الإدارة .

كما أن معظم الفقه - أن لم يكن الكافة قد انتقد تلك التفرقة غير المبررة والتي أوجدها المشرع في سائر القوانين السابقة وذلك بتخصيصه الطعون علي القرارات سالف الذكر وخلوها من عيب الانحراف بالسلطة .

ومن ثم كان حرف بالمشرع وفقاً لما انتهى إليه ذلك القضاء وما أستقر عليه الفقه أن يعالج ذلك في قانون مجلس الدولة الجديد، إلا أنه صدر ذلك القانون عام ٧٢ بذات النص القديم دون تعديل ودون مبرر لذلك .

وجدير بالذكر أن الطعون علي القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي هي طعون علي مشروعية تلك القرارات ومن ثم فهي ليست طعنا بالنقض .

وبالتالي هي طعون علي مشروعية تلك القرارات ومن ثم فهي ليست طعنا بالنقض .

وبالتالي فإن الطعن - وهو طعن بإلغاء - تتسع فيه سلطات القاضي فلا تقف عند حد سلطات قاضي النقض، والتي تقف عند حد مراقبة تطبيق القانون بل تتسع لتشمل رقابة الوقائع أيضا .

كما لا تقتصر سلطة القاضي الإداري عند دعوى الالغاء فقط بل تمتد سلطته إلي دعوى التعويض عن تلك القرارات وذلك وفقاً لنص البند العاشر من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ من اختصاص المجلس بنظر طلبات التعويض عن القرارات المنصوص عليه في الفقرة السابقة سواء رفعت بصفة أصلية أو تبعية، حيث يجوز للمضرور من أي قرار صادر من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي المطالبة بتعويض مادي عما أصابه من أضرار مادية ومعنوية من جراء تلك القرارات في حال اكتمال أركان المسؤولية الإدارية، وله أن يقصر طلبه علي التعويض فقط دون أن يمتد إلي المطالبة إلي إلغاء القرار وحينئذ سيكون طلب التعويض طلباً أصلياً له، كما أن له أن يطلب

ذلك التعويض بمناسبة مطالبته بإلغاء القرار، وطلبه بالتعويض بتلك الصفة هو طلب تبعي .

### **اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من اللجان الإدارية البحتة**

احتوي النظام الإداري في كافة مصالح الضرائب سواء العامة أو المبيعات أو العقارية أو الجمارك علي لجان إدارية بحتة، أي تلك التي تشكل من أعضاء من جهة الإدارة دون أن تتضمن أي عنصر خارجي سواء قضائي أو غير قضائي، كما أن عملها لا يتعلق بالفصل في نزاع قائم بين جهة الغدارة وأشخاص آخرين، فهي لا تشبه اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي سواء من حيث تشكيّلها الذي قد يدخل في تكوينه عناصر من خارج الإدارة، بل يتكون التشكيل كله من عناصر إدارية، أو من حيث طبيعة عملها من كونها تفصل في نزاع قائم بين الجهة الإدارية وبين الطرف الآخر حيث لا تفصل اللجان الإدارية البحتة في أوجه نزاع .

ومن ثم فإن ما يصدر منها من قرارات لا يثور بشأنه أي شك في وصفه بالقرارات الإدارية البحتة، وبالتالي فإن المشرع لم يكن في حاجة إلي إيراد نص مماثل لما أورده بصدد القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي والنص فيه علي اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون الموجهة إلي تلك القرارات، إذ أن ذلك النص الأخير أورده المشرع حسماً لأي تنازع في الاختصاص قد يثور بشأن تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر النزاع هل هي جهة القضاء العادي نظراً لصفة تلك اللجان ذات الاختصاص القضائي وبعدها عن الصفة الإدارية سواء من حيث تشكيّلها أو طبيعة عملها وعلي اعتبار ما يصدر عنها

هي أحكام وليست قرارات إدارية أم هي جهة القضاء الإداري باعتبار أن ما يصدر عن تلك الجهات هي قرارات إدارية يختص القضاء الإداري بنظرها بتلك الصفة أو بصفتها قرارات صادرة عن جهات إدارية ذات اختصاص قضائي يختص القضاء الإداري أيضا بنظرها .

لذا فقد حسم المشرع هذا الأمر بنصه في الفقرة الثامنة من المادة العاشرة علي اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات تلك اللجان .

أما اللجان الإدارية فإنه لا وجه لمثل هذا الجدل نظراً للطبيعة الإدارية الخالصة سواء من حيث التشكيل أو طبيعة عمل تلك اللجان، وبالتالي فإن ما يصدر منها من قرارات لا شك في وصفه بالقرارات الإدارية المختصة بنظر الطعون فيها هي محكمة القضاء الإداري باعتبار أن المنازعة تمثل بهذا الوصف منازعة إدارية يختص بها المجلس سواء وفقاً للفقرة الخامسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة باعتبارها طعون بالإلغاء علي القرارات الإدارية النهائية، أو وفقاً للفقرة الرابعة عشر من المادة المذكورة باعتبار المنازعة منصبة علي قرار إداري والطرف الآخر في المنازعة هي جهة الإدارة في استعمالها السلطة العامة التي منحها لها القانون، وبالتالي فهي منازعة إدارية، أو وفقاً لما جاء بالفقرة السادسة من المادة العاشرة فيما إذا كانت اللجان الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه في لجان إدارية ضريبية فيتحقق في وصف اطعون في قراراتها وصف الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات والضرائب والرسوم .

وكما سبق القول فإن كل هيكل إداري للمصالح الضريبية تضمن لجان إدارية بحتة، كما تضمن لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، وقد سبق أن تناولنا تلك الأخيرة بالتفصيل في بحث سابق .

ونتناول هنا اللجان الإدارية البحتة الواردة في كل قانون ضريبي سواء في قانون الضريبة علي الدخل أو في الشريعة العامة علي المبيعات أو في قانون الضريبة علي العقارات المبينة .

أما قانون الجمارك فلم يتضمن في تنظيمه لعمل مصلحة الجمارك سوي لجان التحكم فقط دون أن يتضمن أي لجان إدارية بحتة .

وسوف نتناول بالتفصيل اللجان الإدارية في كل من مصلحة الضرائب المصرية بفرعيها العامة والمبيعات وذلك لتحديد اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون ضد ما يصدر عن تلك اللجان من قرارات . وقد نص المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة علي الدخل علي لجنتين إداريتين لا يتعلق عملهما بالفصل في النزاع وتتكون كل منهما من عناصر إدارية بحتة وهما لجنة الأسقاط الضريبي ولجنة التصالح الضريبي .

كما تضمن القانون ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بالضريبة العامة علي المبيعات النص علي لجان إدارية بحتة وهي لجان الأسقاط الضريبي، وسوف نتناولنا تفصيلاً تلك اللجان بالتفصيل الآتي:

### لجان الاسقاط الضريبي بمصلحة الضرائب

حرص المشرع علي مراعاة البعد الإنساني في كافة تشريعات الضرائب، وقد تمثل هذا الحرص في إصدار المشرع علي منح الضرائب

سلطة إعفاء الممول من الضرائب المستحقة عليه، رغم أن هذه الضرائب قد تكون واجبة الأداء ونهائية الربط سواء أكان ذلك الربط بموجب موافقته الممول ذاته أو بموجب قرار لجنة طعن أو بموجب حكم المحكمة، حيث راعي المشرع أن الظروف الإجتماعية والاقتصادية متقلبة دائماً، وقد تلحق بالمول هذه الظروف المتقلبة فيستحيل وضعه عسراً بعد يسر وضيماً بعد رحابة في العيش، لذا فقد أجاز المشرع إعفاء أو إسقاط كل أو جزء من الضريبة المستحقة علي الممول إذا صادفته تلك الظروف .

فالإسقاط الضريبي هو تجاوز من المصلحة عن المستحقات الضريبية وعرامات التأخير لدي الممولين غير القادرين علي الوفاء بدين الضريبة كلياً أو جزئياً مما يترتب عليه الأجهاز علي رصيد المتأخرات . والمشرع وقد أجاز للمصلحة إسقاط تلك الضرائب فقد اشترط توافر حالات معينة حددها بثلاثة حالات يكفي توافر إحداها لكي تقوم مصلحة الضرائب بإسقاط دين الضريبة كلياً أو جزئياً.

وبالإضافة إلي الأسقاط الكلي والإسقاط الجزئي لدين الضريبة ينقسم الإسقاط إلي الإسقاط التلقائي والإسقاط بناء علي طلب، أما الأول فتقوم به مصلحة الضرائب من تلقاء نفسها دون انتظار تقديم طلب من الممول، حيث تقوم المصلحة ببحت حالات الممولين المستحق عليهم ضرائب ولم يتم سدادها، فإذا أرتأت المصلحة أن دين الضريبة بملحقاته غير ممكن سداده سواء كله أو جزء منه فلها أن تصدر قرارها بإسقاط دين الضريبة سواء أكان إسقاط كلياً أو جزئياً وذلك دون أن يقدم الممول طلباً بذلك .

أما الإسقاط بناء علي طلب فهو لا يتم إلا بتقديم طلب من الممول طالباً فيه إسقاط كل أو جزء من الضريبة أو غرامات التأخير وذلك للأسباب التي يحددها بطلبه، والتي تقوم مصلحة الضرائب بالتأكد منها وصدق ما جاء بطلبه ومدى استحقاقه بالفصل لإسقاط الضريبة أو جزء منها عنه .

ومصلحة الضرائب يمكنها الوقوف علي حالة الممول المادية والمعيشية من خلال الحجوز السلبية وهي تلك الحجوز المرتدة نتيجة لعدم الاستدلال علي الممول أو منشاته .

كما تكشف محاضر الحجز الحالة المادية في حالة توقيع حجز علي منشأة الممول بالفعل، حيث يمكن من خلال هذا المحضر وبما يحتويه من أشياء محجوز عليها وبيان بموقع المنشأة الوقوف عما إذا كانت حالة المدين سيئة من عدمه، هذا بالإضافة إلي ما تقوم به المصلحة من معاينات وتحريات عن نشاط الممول .

فإذا ما أصدرت المصلحة قرارها برفض طلب الاسقاط المقدم من الممول أو بعدم إجابته كلياً وذلك بإسقاطها جزء من دين الضريبة دون اسقاطه كله، فإنه يحق للمول الطعن علي ذلك القرار بالإلغاء، ولكن وفقاً لضوابط محددة وبناء علي أسانيد محصورة بالمطاعن المحددة بقانون مجلس الدولة ٤٧ لسنة ٧٢ والموجهة إلي القرار المطعون عليه .

وللوقوف علي ذلك فإنه ينبغي الوقوف أولاً علي اختصاص تلك اللجان وتشكيلها والأداة التشريعية التي تقوم بها ونتناول ذلك علي التفصيل التالي :

البند الأول : لجان الإسقاط الضريبي في مصلحة الضرائب العامة علي الدخل .

البند الثاني : لجان الإسقاط الضريبي في مصلحة الضرائب علي المبيعات .

## **البند الأول: لجان الإسقاط الضريبي في مصلحة الضرائب العامة علي الدخل**

تختلف لجان الإسقاط الضريبي في مصلحة الضرائب العامة علي الدخل عن تلك اللجان في مصلحة الضرائب العامة علي المبيعات سواء من حيث التشكيل أو الاختصاصات إلا أنه يجمع بينهم ضوابط ونصوص قانونية تحكم سائر القرارات الإدارية، منها وجوب مراعاة قواعد الاختصاص وأن يكون لكل قرار سبب يقوم عليه وغاية مشروعة يهدف إليها، فإذا تخلف أي من ذلك حق المضرور من ذلك القرار الطعن عليه أمام القضاء المختص وهو القضاء الإداري طالباً إلغائه .

أولاً : النص التشريعي المنظم لعمل تلك اللجان :

لم يرد بأي نص تشريعي خاص بضرائب الدخل – سواء السابقة أو الحالية – أي إشارة صريحة إلي لجان الإسقاط الضريبي – حيث جاء النص التشريعي عاماً في تحديده للحالات التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب إسقاط كل أو بعض من دين الضريبة دون تحديد آلية لكيفية ذلك الإسقاط وإجراءاته، حيث تولت التعليمات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب مهمة تشكيل تلك اللجان في ضوء ما ورد بالنص التشريعي فنص المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١١٤ منه علي أنه ( للوزير بناء علي عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض

الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية :

إذا توفى الممول عن غير تركة ظاهرة

إذا ثبت عدم وجود أموال للمول يمكن التنفيذ عليها

إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن تبقى الممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

فالنص التشريعي هنا لم يتناول حتى بالإشارة عمل لجان الإسقاط الضريبي، حيث جعل الأمر بيد وزير المالية في اتخاذ قرار الإسقاط الضريبي، كل ما تتطلبه المشرع أن يكون ذلك القرار بناء علي عرض من رئيس المصلحة .

ولم يتضمن النص التشريعي الجهة المختصة بنظر الطعن علي قرار لجنة الإسقاط الضريبي بل لم يحدد ما إذا كان يجوز الطعن فيه من عدمه، إلا أنه لم يرد بالنص أيضاً ما يفيد نهائيته بعدم جواز الطعن عليه، وبالتالي تطبق القاعدة العامة في اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات لجان الإسقاط باعتبار تلك الأخيرة قرارات إدارية يختص بنظر الطعون فيها عملاً بنص الفقرة الرابعة عشر من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة، خلافاً لما قرره المشرع الفرنسي والذي أصدر قانوناً في ٨ فبراير ١٩٩٥ قرر فيه صراحة اختصاص المحاكم الإدارية بنظر الطعون في القرارات الضريبية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة.

وقد كانت أحكام مجلس الدولة الفرنسي مستقرة من قبل ذلك علي أنه لا يجوز الطعن أمام القاضي الضريبي في القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية في التظلمات الولائية الخاصة بطلبات الإعفاء .

ويقدم الطلب الولائي وذلك بالنسبة للضرائب المباشرة أما للمدير الأقليمي للجهة الضريبية وأما للمدير العام لمصلحة الضرائب وأما لوزير الخزانة .

والمقدم إليه الطلب يتحدد وفقاً للمبلغ المطلوب الإعفاء منه ، حيث يختص وزير الخزانة بالبت في الطلبات التي تجاوز اختصاص كل من المدير الأقليمي العام .

وينبغي أن يصدر القرار في الطلبات الولائية بالإعفاء أو التخفيض بعد أخذ رأي لجنة إدارية ويتقدم التظلم ضد القرار الصادر من المدير الأقليمي إلي مدير عام الضرائب ويجوز أن يطلب من مدير عام الضرائب إعادة النظر في القرار الصادر منه بشرط أن يثير الممول وقائع جديدة ويقدم الطلب إلي الوزير إذا تجاوز الحد المنصوص عليه للمدير الأقليمي والمدير العام .

ويصدر الوزير قراره بعد أخذ رأي لجنة الإعفاءات والتصالح ، ويجوز أن يطلب من الوزير إعادة النظر في قراره بشرط تقديم وقائع جديدة .

وفي جميع الحالات يمكن الطعن بالإلغاء بدعوى ترفع إلي قاضي تجاوز السلطة ضد القرارات الصادرة في الطلبات الولائية وفقاً للمواد ٤١٧ وما بعدها من الملحق الثالث من المجموعة العامة للضرائب

بشأن الاعفاء من الضريبة أو تخفيضها ، وأن كان يجوز تقديم الطعون في هذه القرارات أمام المحكمة الإدارية بصفتها قاضي تجاوز السلطة وليس باعتبارها قاضي الضريبة ، علي أن تقدم أسباب الطعن علي أساس عدم اختصاص السلطة التي فصلت في التظلم الولائي أو عدم الصحة المادية للوقائع التي أستند عليها القرار المطعون فيه أو مخالفة أسباب القرار للقانون أو إساءة استعمال السلطة ، وليس لقاضي تجاوز السلطة أن يراقب التكييف القانوني للوقائع وتقديرها .

اما في مصر فقد أصدر رئيس مصلحة الضرائب قراره رقم ١٣٣٠ لسنة ٢٠٠٧ في ٢٠٠٧/٦/٢ بتشكيل لجنة عليا للإسقاط الضريبي تختص بدراسة حالات الإسقاط سواء المقدمة إليها من المأمورية أو من صاحب الشأن والتي يكون مبلغ الضريبة المطلوب اسقاطها أكثر من ٣٠٠٠٠ " عشرين الف جنيه " أو مقابل التأخير أكثر من ٤٠٠٠٠ " أربعون الف جنيه " وتقوم اللجنة بعرض هذه الحالات مشفوعة بالرأي السبب .

كما نص في ذات القرار علي تشكيل لجنة فرعية للإسقاط الضريبي بكل منطقة ضريبية تختص بدراسة حالات الإسقاط سواء المقدمة إليها من المأمورية أو من صاحب الشأن التي يكون مبلغ الضريبة المطلوب اسقاطها ٢٠٠٠٠ جنيه فأقل أو مقابل تأخير قدره ٤٠٠٠٠ جنيه " أربعون ألف جنيه " فأقل .

وتقوم بعرض هذه الحالات علي رئيس المصلحة مشفوعاً بالرأي :

ثم نص في المادة السادسة من ذلك القرار علي أنه ( يتم عرض حالات الأسقاط علي السيد الوزير مشفوعة بالرأي السبب لاتخاذ القرار المناسب في شأنها

ويتعين أن يتضمن قرار الاسقاط النص علي حفظ حق المصلحة  
في سحبه واستحقاق دين المصلحة الوارد بالقرار عند ظهور أية أموال أو  
ممتلكات أو ظهور تصرف صوري أو ورود تحريات إيجابية بعد صدور  
القرار .....

ثم صدر قرار آخر في ٢٦/١/٢٠١٠ برقم ٣٥ لسنة ٢٠١٠ بنصه  
في المادة الأولى تشكل اللجان الآتية :

اللجنة العليا للإسقاط الضريبي برئاسة رئيس المصلحة

لجان مركزية للإسقاط الضريبي علي أن تتبع رئيس المصلحة

مباشرة

المادة الثانية :

يعدل مسمي اللجنة العليا للإسقاط الضريبي إلي مسمي الإدارة

العامة للإسقاط الضريبي

ثانياً : اختصاص لجان الأسقاط الضريبي :

لما كانت سلطة الوزير في إسقاط كل أو جزء من الضريبة

المستحقة في ذمة الممول تتحدد بناء علي ما يعرضه عليه رئيس المصلحة ،

وسلطة هذا الأخير تتحدد بناء علي ما يعرض عليه من لجان الاسقاط

الضريبي فبالتالي فإن اختصاص لجان الإسقاط الضريبي يتحدد

باختصاص وزير المالية الوارد بنص م ١١٤ وهو لا يخرج عن ثلاث :

أ. الاسقاط الكلي

ب. الاسقاط الجزئي

ج. رفض الاسقاط

## أ. الإسقاط الكلي لدين الضريبة :

فوفقاً لنص م ١١٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يحق لوزير المالية إسقاط كل دين الضريبة وما يلحقها من غرامات تأخير أياً كان حجم دين الضريبة أو مقابل التأخير، إلا أن الأمر يختلف داخل مصلحة الضرائب .

فوفقاً للتعليمات رقم ١٣٣٠ لسنة ٢٠٠٧ الصادرة من مصلحة الضرائب تختص اللجنة العليا للإسقاط الضريبي بدراسة حالات الإسقاط التي تزيد الضريبة المراد إسقاطها عن عشرين الف جنيه ومقابل التأخير أكثر من أربعين الف جنيه وتختص اللجان الفرعية للإسقاط بدراسة حالات الأسقاط الأقل من ذلك .

إلا أن التعليمات ألغيت بالتعليمات رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٠ الصادرة من رئيس المصلحة أيضاً والتي تم بمقتضاها تعديل مسمى اللجنة العليا للإسقاط الضريبي إلي مسمى الإدارة العامة للإسقاط الضريبي وأنشئت لجان مركزية للإسقاط الضريبي وأصبحت مهمة الإدارة العامة للإسقاط الضريبي هي استلام ملفات الإسقاط من المأموريات .

حيث صدر رئيس المصلحة بعد ذلك تعليمات تنفيذية في ٢٠١٠/٤/١٤ برقم ٦١ لسنة ٢٠١٠ بإسناد مهمة مراجعة ملفات الإسقاط الواردة من المأمورية إلي لجنة الإسقاط الفرعية حيث تقوم تلك الأخيرة بإرسالها مستوفية إلي الإدارة العامة للإسقاط والتي تقوم بإعداد مذكرة باسم السيد الأستاذ رئيس المصلحة للعرض علي وزير المالية موضحا بها بيانات كل حالة إسقاط علي حدة .

وقد تم إلغاء كافة القرارات والتعليمات السابقة، وبالتالي لم يعد هناك نصاب للاختصاص وأصبح لكل مأمورية الحق في دراسة طلب الإسقاط أي كان مقدار الضريبة ومقابل التأخير المراد إسقاطهما وإرساله إلي اللجنة الفرعية للإسقاط حيث تقوم تلك الأخيرة بإرساله إلي اللجنة العليا للإسقاط حيث تقوم تلك اللجنة بوضع ملخص لكل حالة إسقاط وإعداد مذكرة للعرض علي السيد وزير المالية .

### ب. الإسقاط الجزئي لدين الضريبة :

حيث أجازت المادة ١١٤ لوزير المالية إسقاط بعض الضرائب أو مقابل التأخير ومن ثم فإنه يجوز للوزير أعمالاً لنص المشرع إسقاط دين الضريبة كله دون مقابل التأخير أو إسقاط مقابل التأخير فقط دون دين الضريبة أو إسقاط جزء من دين الضريبة ومقابل التأخير .

ولم يحدد المشرع مقدار هذا الجزء بل تركه عاماً يتحدد وفقاً لإرادة الوزير، فإن شاء أسقط الثلث أو الربع والنصف أو اسقط أي مبلغ دون تحديد نسبة، فاللفظ جاء عاماً دون تخصيص في أحقية الوزير في إسقاط بعض أو كل الضرائب ومقابل التأخير .

ويبرر ذلك السلطة التقديرية الواسعة لوزير المالية أن أسقاط الضريبة يمثل خروجاً علي الأصل وهو أن لضريبة واجبة السداد، كما أن تلك الضريبة تمثل مورداً هاماً في الاتفاق العام سواء علي الطرق أو المستشفيات أو المدارس أو غيرها من أوجه الأنفاق العام .

وبالتالي فإن الممول الذي سيقوم بسداد الضريبة سوف تعود عليه تلك الضريبة بالنفع، إلا أنه إذا كان ذلك هو الأصل فإن الاستثناء هو إعفاء الممول غير القادر علي سداد الضريبة والذي الدليل علي عدم قدرة

الممول هي المأمورية المقدم إليها طلب الإسقاط وذلك عن طريق التحريات التي تقوم بها والمعاینات المتكررة للمنشأة، ومن ثم فهي الأقدر على تحديد النسبة التي يمكن إسقاطها من دين الضريبة سواء أكانت الثلث أم الربع أو النصف إلا أنها مطالبة في ذات الوقت بتحديد الأسباب التي أستتدت إليها في اختيار تلك النسبة دون غيرها، ذلك حتى يمكن مراقبة مسكها والنتيجة التي انتهت إليها .

### ج. رفض طلب الإسقاط :

حيث يحق لمصلحة الضرائب رفض طلب الأسقاط وهو ما يتضح من نص المشرع في المادة ١١٤ حيث أضاف المشرع حرف اللام وجعل الأمر اختياري بنصه - للوزير - خلافاً فيما لو كان قد أضاف " علي " بنصه - علي الوزير - حيث كان الأمر سيصبح وجوبياً وبالتالي فإنه مع ما جاء بنص المشرع فإن الوزير له حق إصدار قراره ليس فقط في الإسقاط الكلي أو الجزئي بل وفي رفض طلب الإسقاط ذاته .

ويري الباحث أن الاختيار الذي منحه المشرع للوزير ليس في رفضه طلب الإسقاط - فيما لو توافرت شروطه - ولكن في إسقاط كل أو جزء من الضريبة .

فالمشرع قصد من النص منح الوزير الخيار بين أن يصدر قراره بإسقاط كل الضريبة ومقابل التأخير وبين أن يصدر قراره بإسقاط جزء من دين الضريبة فقط، أما سلطته في رفض طلب الإسقاط فيما لو توافرت شروطه فإن المشرع لا يمكن أن يكون قد قصدها إلا إذا كان قد وضع ضوابط لهذا الرفض وذلك بوجود أن يذكر الوزير أسباب ذلك الرفض وهو ما لم يفعله المشرع في نص ١١٤ .

وبالتالي فسلطة الوزير في رفض طلب الإسقاط مقررة فيما لو تخلفت أحد حالات الإسقاط التي نص عليها المشرع في المادة ١١٤ فله أن شاء إسقاط الضريبة أو رفض إسقاطها .

أما إذا توافرت من تلك الحالات الثلاثة فإن سلطة الوزير مقيدة في رفض طلب الإسقاط وإلا لاطلقنا القرار للأحواء فإن شاء الوزير أسقط دين الضريبة وأن شاء رفض دون ضوابط وهو ما لا يمكن أن يكون المشرع قد قصده .

ومن ثم فإن سلطة الوزير في رفض طلب الإسقاط مقيدة بما نص عليه المشرع في مادة ١١٤ وهو تخلف أحد الحالات التي نص عليها المشرع في تلك المادة - وهي :

١. إذا توفى الممول عن غير تركه ظاهرة

٢. إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه

٣. إذا كان الممول قد أشهر إفلاسه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تقي بكل أو بعض المستحقات المصلحة فصي هذه الحالة يجب أن تبقى للممول لأو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراد لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

فإذا ما توافقت أي من تلك الحالات فلا يوجد خيار للوزير بل لا بد عليه من أن يصدر قراره بإسقاط دين الضريبة، ولكن يتبقي له السلطة التي منحها له المشرع وهي حرته في إسقاط كل الضريبة أو جوء منها فتلك هي السلطة التقديرية الواسعة التي منحها له المشرع ومع ذلك فهي ليست سلطة مطلقة لها ضوابط أيضا تقف عند هدم الانحراف بالسلطة .

كما منح المشرع أيضا وزير المالية السلطة في حالة الأسقاط الكلي أو الجزئي لدين الضريبة في اختيار أن يكون هذا الإسقاط نهائياً أو مؤقتاً وفقاً لما يقدره وزير المالية من ظروف الممول وأحواله المادية، إلا أن هذا التقدير يخضع أيضاً لرقابة محكمة الموضوع .

**ثالثاً : ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات الصادرة في طلبات الإسقاط الضريبي**

أستقر مجلس الدولة في فرنسا علي اختصاصه بنظر دعاوي الإلغاء ضد القرارات الفردية التي اتخذت في الطلبات الولائية التي تقدم من الممول للإدارة الضريبية لطلب رفع الضريبة أو تخفيضها، وقد تأسس ذلك الاختصاص علي نظرية الدعوى الموازية، فكلما كان الممول سبيل في دعوى أخرى يقيمها طعنا علي القرار الإداري يحجب عن مجلس الدولة نظر الدعوى .

ولما كان الممول لا يملك دعوى أمام قاضي الضريبة سواء أكان محكمة إدارية أو محكمة عادية تمكنه من الحصول علي إلغاء القرار الإداري القاضي برفض الطلب الولائي فقد تخلف بذلك تطبيق نظرية الدعوى الموازية التي أستقر عليها مجلس الدولة مما حدا بمجلس الدولة الفرنسي للتصدي لنظر دعاوي إلغاء القرارات الفردية الولائية الصادرة برفض رفع الضريبة أو تخفيضها منذ حكمه الصادر في قضية Grozais بتاريخ ١٢ يونيو ١٩٣٦

أما في مصر فإن ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات الصادرة برفض طلبات الإسقاط أو بالإسقاط الجزئي دون الكلي لدين الضريبة تتحدد بنص المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ سواء في فقرتها السادسة باعتبار تلك المنازعات تتعلق بالضرائب

والرسوم أو في الفقرة الخامسة باعتبارها طعون في قرارات إدارية نهائية أو وفقاً للفقرة الرابعة عشرة باعتبارها منازعة إدارية

ويتحدد مدي ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات وزير المالية الخاصة بحالات الإسقاط الضريبي سواء بالرفض أو بالإسقاط الجزئي وفقاً للسلطة التي منحها المشرع لوزير المالية في إصدار لتلك القرارات .

فإذا سلمنا بأن المشرع قد منح الوزير سلطة تقديرية واسعة في إصدار تلك القرارات استناداً إلي ما ورد بنص المادة ١١٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حرف العطف - اللام - للوزير - والذي منح المشرع بمقتضى ذلك الوصف الوزير سلطة تقديرية في رفض أو قبول طلب الإسقاط وفي سلطته أيضاً في إسقاط كل أو جزء من دين الضريبة ، فإن ولاية القضاء الإداري في نظر الطعون في تلك القرارات لا شك ستضيق في تلك الحالة وستتسع فيما لو كانت سلطة الوزير سلطة مقيدة ، إذا أن العيوب الموجهة إلي القرار الإداري تزيد كلما كانت سلطة الإدارة مقيدة وتقل كلما كانت سلطة الإدارة واسعة حتى أن أسباب الطعن تكاد تنحصر في تلك الحالة في عيب واحد تبرز أهميته وهو عيب الانحراف بالسلطة .

إلا أن الباحث يري - وكما سبق القول - أن السلطة التقديرية التي منحها المشرع للوزير خاصة بقراره بإسقاط كل أو جزء من دين الضريبة وتتفي تلك السلطة التقديرية في القرار الصادر برفض الإسقاط إذ أن السلطة التقديرية *pouvoir discretionnaire* تتوافر كلما كانت الإدارة في مواجهة ظروف معينة غير مقيدة بأن يكون مسكها في اتجاه أو آخر، وهذا يأتي من أن المشرع لم يوجب عليها - إذا ما

وجدت امام تلك الظروف - أن تتصرف علي نحو معين وقد يبدو للوهلة الأولى من قراءة النص الوارد في م ١١٤ أن المشرع لم يوجب علي الجهة الإدارية ممثلة في الوزير قبول طلب الإسقاط، إذا توافرت حالاته حيث جعل الخيار لوزير المالية فله القبول كما أن له الرفض، إلا أن المشرع حدد في ذات المادة ١١٤ الأحوال التي يتم فيها إسقاط دين الضريبة وقد عددها بثلاث حالات وهي :

١. أن يتوفي الممول عن غير تركه ظاهرة

٢. أن يثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه

٣. أن يكون الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة، ففي هذه الحالة يجب أن تبقى للمول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

فقد أورد المشرع هذه الحالات التي يتم فيها الإسقاط الكلي أو الجزئي حيث تعمد المشرع ترك ذلك لتقدير جهة الإدارة، فلم يتناول المشرع بالنص تلك الحالات التي يجب فيها الإسقاط كلياً وتلك الحالات التي يجب فيها الإسقاط جزئياً وإلا لما كانت الإدارة أي سلطة تقديرية بشأنها .

فالسطة التقديرية التي أوردتها المشرع يصدر المادة ١١٤ بنصها - للوزير - خاصة بحالة الإسقاط الكلي والإسقاط الجزئي لدين الضريبة فقط دون رفض الإسقاط والدليل علي ذلك أن المشرع لم يتناولها بالتنظيم حيث لم يحدد المشرع الحالات التي يجب فيها الإسقاط كلياً والحالات التي يجب فيها الإسقاط جزئياً تاركاً ذلك لمحض تقدير الإدارة وهذا ما لم يمكن قوله في صدد قرار الإسقاط ذاته.

فالمشرع وفقاً للنص ذاته لم يترك ذلك لإرادة بل حدده بحالات معينة أوردتها بالنص بحيث لا يجوز لجهة الإدارة أن تحيد عنها .

ومن ثم فليس للوزير أن يصدر قراره بإسقاط ضريبة في غير الحالات المنصوص عليها وبمفهوم المخالفة ليس له رفض طلب إسقاط توافرت فيه أي من الحالات الثلاثة الواردة بنص م ١١٤ إذ أنه مع وجود قواعد قانونية واردة بالنص تحدد مسلك الإدارة فإنه لا وجه للسلطة التقديرية وتكون أمام سلطة مقيدة .

فالقرار الإداري المبني علي سلطة مقيدة لا ينشي بذاته مركزاً قانونياً ولا يعدل من مركز قانوني قائم لأن المركز القانوني نشأ وتكامل بمقتضي قاعدة قانونية علي بحيث لم تعد له إرادة في هذا الخصوص ، فهي لا تملك إلا قرار نشوه هذا المركز القانوني فهو في حقيقته قرار كاشف أو مقرر .

وتلك السلطة المقيدة أو الاختصاص المقيد تحتم علي الإدارة - إذا توافرت شروط معينة أو عناصر واقعية محددة - التصرف علي نحو معين بمقتضي القانون دون أن يكون لديها خيار في ذلك.

وتظهر أهمية التقسيم السابق أن القضاء الإداري تتسع رقابته في حال السلطة المقيدة لأعمال الإدارة فلا تقتصر فقط علي رقابة المشروعية بل تعد إلي الملاءمة كما أن عيب مخالفة القانون يظهر ويبدو بوضوح في مجال أعمال السلطة المقيدة لجهة الإدارة عنه في مجال أعمال السلطة التقديرية فرفض الوزير إسقاط دين الضريبة رغم توافر حالة من الحالات المنصوص عليها في م ١١٤ يجعل القرار قابلاً للإلغاء لمخالفته لنص القانون، حيث وضع المشرع قواعد قانونية وضوابط لرفض أو قبول طلب الإسقاط أو ردها بنص م ١١٤ بنصه علي أنه ليس للوزير أن يخالف

أيا من تلك الحالات، فليس له قبول إسقاط ضريبة لا تتوافر فيها حالة من الحالات التي حددها المشرع وكذلك ليس له رفض إسقاط ضريبة توافرت فيها أي من تلك الحالات .

أما في حالة توافر السلطة التقديرية، وهي تتوافر في سلطة الوزير في الإسقاط الكلي أو الجزئي لدين الضريبة، حيث منحه المشرع سلطة واسعة لم يحدد لها نطاقاً ولا قواعد، حيث خلت المادة ١١٤ من أي قيود تحدد من سلطة الوزير في ذلك فجعل له المشرع الخيار بين الإسقاط الكلي أو الجزئي وبالتالي فلا وجود لقواعد قانونية يمكن مطابقتها مسلك الوزير عليها، ورقابة القضاء الإداري هنا بعيدة تماماً عن تقدير مدي توافق سلوك الإدارة مع القانون فقرار الإدارة بالإسقاط الجزئي للضريبة لا يحمل في طياته أي مخالفة لقواعد قانونية يمكن مطابقتها قرار الجهة الإدارية عليها، وبالتالي فهو بعيد عن مخالفة نص القانون ولا يستطيع صاحب الشأن الطعن علي ذلك القرار بدعوي الخطأ في تطبيق القانون أو مخالفة، علي عكس القرار الصادر برفض لإسقاط - في نظرنا - حيث يمكن الطعن علي ذلك الأخير أستناداً إلي مخالفته لنص القانون وذلك بإثبات صاحب الشأن أنه قد توافرت في حقه حالة من الحالات التي أوردها المشرع بنص م ١١٤ ومع ذلك رفضت الإدارة طلب الإسقاط المقدم منه .

إذ أنه في تلك الحالة هناك نص قانوني يمكن الاستناد إليه للأدعاء بمخالفة الإدارة له أما في حالة القرب الإسقاط الجزئي للضريبة فلا توجد قاعدة قانونية يمكن الزعم بمخالفة ذلك القرار لها .

إلا أن لا يعني أن ذلك القرار بطل بمنأى عن رقابة القضاء فالإدارة في حالة تمنعها بسلطة تقديرية في تصرفاتها يجب أن تخضع

لمبدأ المشروعية في جميع ما يصدر عنها من تصرفات أو إجراءات، فإذا ما تجاهلته أو خرجت علي أحكامه كانت هذه التصرفات أو تلك الإجراءات قابلة للإبطال لخرقها لمبدأ المشروعية .

فالسطة التقديرية لا تمارس إلا في نطاق مبدأ المشروعية وهو ذات المبدأ الذي يحكم السطة المقيدة سواء في ركن الاختصاص أو السبب أو الغاية إلا أنه في هذا الركن الأخير يمكن التفرقة بين السطة المقيدة أو السطة التقديرية في تميز تلك الأجرة عن الأولي وذلك سواء في ركن الاختصاص أو ركن السبب أو ركن الغاية .

ونتاول الأمر تفصيلاً بالآتي :

أ. ركن الاختصاص :

فسواء أكانت للإدارة سطة تقديرية أو سطة مقيدة في إصدار القرار فينبغي عليها مراعاة قواعد الاختصاص وإلا غدا قرارها مشوباً بعيب عدم الاختصاص .

ووفقاً لما جاء بنص م ١١٤ أعطي المشرع حق إصدار قرار الإسقاط أو رفضه للوزير، وقد حددت المادة الأولي من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المقصود بالوزير بأنه وزير المالية وبالتالي فإنه لا يجوز لغير وزير المالية رفض طلب الإسقاط كما لا يجوز لغيره إصدار قرار الإسقاط سواء أكان كلياً أو جزئياً، كما لا يجوز له تفويض غيره في ذلك، إذ أن نص م ١١٤ لم يجز ذلك .

ومن ثم فإنه يحق لصاحب الشأن الطعن بعيب عدم الاختصاص علي القرار الصادر من رئيس مصلحة الضرائب مثلاً برفض طلب إسقاط الضريبة لكونه صادراً من غير مختص وهو وزير المالية .

كما يدخل في قواعد الاختصاص أيضا وجوب اتباع الإدارة الشكليت والإجراءات التي حددها المشرع وقد أورد المشرع إجراء مهما في نص المادة ١١٤ وهو أن يكون قرار الوزير بناء علي عرض رئيس المصلحة .

وكلمة ..... بناء علي .. تعني أن يكون قرار الوزير قائما علي ذلك العرض فينبغي تطابق القرار مع ما جاء بعرض رئيس المصلحة فإذا ما انتهى عرض رئيس المصلحة إلي إسقاط دين الضريبة فلا يجوز لوزير المالية إصدار قراره برفض طلب الإسقاط وذلك لأختلاف مضمون القرار عما جاء بمضمون العرض .

وقد استلزم المشرع أن يصدر القرار بناء علي العرض فلا يجوز لوزير المالية مخالفة ما جاء بعرض رئيس المصلحة إلا أنه يجوز له ذلك في قراره بإسقاط كل أو جزء الضريبة دون القرار الصادر برفض إسقاط الضريبة إذ أن ذلك القرار الأخير يتصادم تماما مع ما جاء بعرض رئيس المصلحة بقبول الإسقاط، أما قرار وزير المالية بإسقاط الضريبة جزئياً فإنه وأن كان يتعارض مثلاً مع ما جاء بعرض رئيس المصلحة بالإسقاط الكلي إلا أنه لا يصل إلي حد التعارض الكلي فهناك توافق بين قرار وزير المالية وبين ما جاء بعرض رئيس المصلحة بشأن إسقاط الضريبة المستحقة علي الممول، إلا أن التعارض حدث في مدي الإسقاط وهل هو كلي أو جزئي فهناك أختلاف في جزئية في التوافق وليس في الأمر برمته.

هذا فضلاً علي أن المشرع منح للوزير - كما سبق القول - سلطة تقديرية في تحديد مدي ذلك الإسقاط وهل هو إسقاط كلي أم جزئي وكذلك في تحديد أستمرايته هل هو إسقاط نهائي أو مؤقت .

فهذان الأمران - تحديد مدة الإسقاط وتحديده مداه - يخضعان للسلطة التقديرية لوزير المالية دون رقيب عليه سوي في ركن الغاية كما سنتناول ذلك تفصيلاً في ذلك الركن

### ركن السبب :

فالمشرع وقد حرص في نطاق السلطة المقيدة للإدارة علي تحديد السبب الذي يقوم عليه القرار في نص القانون ذاته فإنه لم يترك الأمر للإدارة في نطاق سلطتها التقديرية أن تتخذ قراراتها دون أسباب سائغة بل ألزم المشرع في كل قرار تصدره الجهة الإدارية أن تتوافر فيه الحالة الواقعية والقانونية .

فكل قرار لا بد له من سبب، هذا السبب قد يحدده المشرع في نص القانون ذاته وحينئذ تكون سلطة الإدارة مقيدة بذلك السبب، وقد لا ينص علي ذلك السبب ويكون لجهة الإدارة تقدير اختيار البب الذي تراه إلا أن ذلك لا يعني سوي أن المشرع ترك للإدارة حرية اختيار السبب دون أن يعني ذلك أن المشرع ترك للإدارة حرية إصدار القرار دون سبب .

فالققرار الإداري في جميع الحالات ينبغي أن يقوم علي أسباب قد يحددها المشرع سلفاً وحينئذ تكون بصدد سلطة مقيدة، وقد يترك للإدارة حرية اختيار السبب وتلك هي السلطة التقديرية للإدارة .

فالققرار الصادر بالإسقاط أو برفضه حدد له المشرع سببه في نص م ١١٤ فلا يجوز للإدارة أن تحيد عن ذلك السبب .

فكل رفض أو قبول للإسقاط لا يخرج عن حالة من الثلاث حالات التي حددها المشرع في نص م ١١٤ فسلطة الإدارة هنا سلطة مقيدة فليس له إصدار القرار بالرفض أو بالقبول إلا بناء على السبب الذي أورده المشرع بنص م ١١٤

فإذا ما خالفت الإدارة ذلك وأصدرت - ممثلة في الوزير - قرارها لسبب آخر غير ذلك السبب الوارد في نص م ١١٤ غدار قرارها مخالفاً لنص القانون .

فالإدارة لا تملك حرية اختلاق سبب آخر غير ذلك الوارد بنص القانون، كما أنها لا تملك مخالفة ذلك السبب فرفضها لطلب الإسقاط ينبغي أن يستند إلي تخلف أي من الحالات المشار إليها بنص م ١١٤ وكذلك قرارها بقبول الإسقاط .

هذا وأن كان لا يتصور من صاحب الشأن الطعن على القرار الصادر بالإسقاط الكلي فإنه من المتصور أن يطعن على القرار الصادر برفض الإسقاط إذا جاء خالياً من أسباب أو تضمن أسباب بعيدة عن تلك الواردة بنص م ١١٤

ويقع على الطاعن إثبات توافر أي من تلك الحالات، فلكي يثبت مخالفة المطعون عليه - وهو القرار الصادر برفض الإسقاط - للقانون فينبغي عليه إثبات مخالفته لنص القانون وهو ما يتحقق في إثباته توافر أي من الحالات التي حددها المشرع في نص م ١١٤ على حالته .

فالأصل في القرار المطعون عليه صحته وعلى كل من يدعي عكسه إثبات ذلك، وهو ما لا يتحقق إلا بإثبات توافر أي من الحالات التي أوردها المشرع في نص م ١١٤ على حالة الطاعن .

هذا شأن القرار الصادر برفض أ قبول الإسقاط أما القرار الصادر بالإسقاط الجدزئي فإن المشرع لم يحدد بنص القانون السبب الذي ينبغي أن يقوم عليه هذا القرار وترك للإدارة حرية ذلك إلا أن تلك الحرية منوطة بتوافر السبب .

فالقرار الصادر بإسقاط جزء من الريبة دون إسقاطها كلياً ينبغي أن يقوم علي أسباب سائغة ترك المشرع للإدارة حرية اختيارها دون تدخل منه إلا أن تكون أسباب سائغة .

فالمشرع وأن لم يلزم جهة الإدرة بأسباب معينة إلا أن القضاء يراقب تلك الأسباب التي أستتدت إليها الإدارة، ولكي تتم له هذه الرقابة لابد من إيراد تلك الأسباب بالقرار أو تقديمها للقضاء أثناء سير الدعوى، فخلو القرار من الأسباب التي قام عليها يعني عدم سلامة تلك الأسباب.

والإدارة هي الملزمة بإثبات سلامة القرار في حالة خلوه من الأسباب فقريئة صحة القرار الإداري مقررة في حال وجود أسباب قانونية نص عليها المشرع، وهو ما يتحق مع السلطة المقيدة للإدارة أو في حال أستناد القرار الإداري إلي أسباب واردة بمضمون أو أفصحت عنها الإدارة في حال خلو النص التشريعي من تحديد تلك الأسباب .

أما في حالة خلو القرار الإداري من أسبابه سواء قانونية أو واقعية فإنه علي الإدارة إثبات صحة ذلك القرار فمع خلو القرار من أسباب لا يمكن للقضاء رقابة مشروعية ذلك القرار .

وبالتالي فإن عبء إثبات صحة ذلك القرار يلقي علي عاتق الإدارة فينبغي عليها أن تقدم أسباب لذلك القرار وأن تكون أسباباً سائغة

تخضع لرقابة القضاء فإن خلا القرار من أسبابه أو كان أسباباً غير سائغة حق لصاحب الشأن الطعن علي ذلك القرار أمام القضاء .

وسلطة القضاء تختلف في حال صدور قرار من السلطة المقيدة للإدارة فله رقابة المشروعية والملائمة أي أن له إلغاء القرار لمخالفته لنص قانوني في حال الرفض الإدارة طلب الإسقاط رغم توافر مبرراته ويزيد علي ذلك أن للقضاء الحق في الحكم بالإسقاط .

أما في حال السلطة التقديرية وهو ما يتحقق في إصدار الوزير للقرار بالإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة فإن سلطة القضاء تقف عند حد المشروعية دون جد الملائمة .

فللقاضي الإداري إلغاء قرار الإسقاط الجزئي دون أن يقضي بالإسقاط الكلي فهذا من سلطات جهة الإدارة فكل م يملكه القضاء هو الحكم بإلغاء قرار الإسقاط الجزئي وإعادة ملف الإسقاط إلي الجهة الإدارية لتصديق فيه القرار من جديد ، دون أن يتعدي ذلك إلي حد الملائمة ، فليس له الافتئات علي السلطة التقديرية التي منحها المشرع للجهة الإدارية أعمالاً لمبدأ الفصل بين السلطات .

فسلطة القضاء الإداري تتسع في حال الطعن علي القرار الصادر من وزير المالية برفض طلب الإسقاط لتشمل ليس فقط إلغاء القرار المطعون فيه ولكن القضاء بأحقية الطاعن في إسقاط دين الضريبة ، إلا أن تحديد مدي ذلك الإسقاط وعمما إذا كان كلياً أم جزئياً فهو من اختصاص الجهة الإدارية .

وبالتالي فإنه مع الحكم بأحقية الطاعن في إسقاط دين الضريبة إلا أن المحكمة ملزمة أيضا بإعادة الملف إلي الجهة الإدارية

لتقرر عما إذا كان يستحق إسقاطاً كلياً أو جزئياً والإدارة ملزمة في تلك الحالة بما قضت به المحكمة فليس لها أن تقرر من جديد رفض طلب الإسقاط بل هي ملزمة بقبوله دون سلطة أو تقدير منها ، ولكن يتبقى السلطة التي منحها لها المشرع وهي أن تقرر أما إسقاط دين الضريبة كلياً أو جزئياً ، وفي هذا القرار الأخير ينبغي أن تسرد له أسباباً سائغة أيضاً شفاذا ما أقيم علي غير أسباب أو علي أسباب غير سائغة حق لصاحب الشأن الطعن علي ذلك القرار أمام القضاء الإداري لانتفاء ركن السبب .

وللقاضي الإداري الحق في رقابة المشروعية فله إلغاء ذلك القرار دون أن بيت هو في طلب الإسقاط بل عليه في تلك الحالة إعادة مل الإسقاط إلي الجهة الإدارية لتصحيح فيه القرار المعيب .

وقد أورد المشرع في نص م ١١٤ الأسباب التي ينبغي أن يقوم عليها القرار الإداري الصادر من وزير المالية في شأن رفض أو إسقاط دين الضريبة وهي :

#### (١) وفاة الممول عن غير تركة ظاهرة :

حيث تناولت تلك الحالة وفاة الممول المستحق عليه الضريبة دون أن يترك لورثته تركة ظاهرة ، حيث لا يمكن التنفيذ علي ورثته بدين الضريبة نظراً لعدم وجود تركه .

أما في حال وجود تركه فالأصل أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون ، ودين الضريبة من الديون الممتازة التي يقدم علي غيره من الديون الأخرى فيما عدا دين المصاريف القضائية ، وبالتالي فإن دين الضريبة سيستوفي من التركة .

أما في حالة وفاة الممول دون أن يترك تركة ظاهرة فإنه لا يوجد مال يمكن التنفيذ عليه وبالتالي يتعين إسقاط دين الضريبة .

### ٢) عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه :

وتتحقق تلك الحالة حال حياة الممول وعدم وجود أية أموال سواء سائلة أو عقارية أو منقولة يمكن التنفيذ عليها لاقتضاء دين الضريبة ، ولا يشترط في تلك الحالة توقف الممول عن مزاولته نشاطه بل يمكن إسقاط دين الضريبة رغم استمرار نشاط الممول إذا لم يكن هناك مال له يمكن التنفيذ عليه ، فهناك من الأنشطة مالا تتطلب محلاً تجارياً أو منشأة لمزاولته النشاط .

فالبائع المتجول وعمال اليومية من الأنشطة التي تحاسب ضريبياً ولا يتطلب مزاولتها وجود مكان أو منشأة ومن ثم فإنه لا يمنع من إصدار قرار بإسقاط دين الضريبة لذلك البائع أو العامل استمراره في نشاطه ما دام لا توجد له أموال يمكن التنفيذ عليها .

### ٣) إنهاء الممول لنشاطه :

تختلف تلك الحالة عن الحالة السابقة في أنه في تلك الحالة ينهي الممول نشاطه فعلاً ، ومن ثم فلا وجه لتطبيق تلك الحالة علي من مازال يزاوّل نشاطه .

وقد اشترط المشرع لإسقاط الضريبة في ذلك الحالة شرطين أولهما : أن يكون الممول قد أنهى نشاطه ، ولم يحدد المشرع عما إذا كان المقصود بالإنهاء المؤقت أو النهائي .

ونري أن المقصود بنص الفقرة الثالثة هو الإنهاء النهائي عن النشاط وليس المؤقت رغم مخالفة ذلك لعموم النص إلا أنه من غير

المتصور أن يكون المقصود هو الإنهاء المؤقت إذ أن في ذلك الأخير تظل نية الممول إلى العودة للممارسة للنشاط قائمة .

فالحالة المادية للممول من شأنها أن تتغير بمزاولة الممول لنشاطه بينما الممول الذي توقف نهائياً عن نشاطه لا يتصور أي تعديلات في حالته المادية نظراً لتوقفه نهائياً عن النشاط .

وثاني شرط : ألا يتبقى للممول أن لورثته ما يغل إيراداً يزيد عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

ففي تلك الحالة هناك أموال للممول يمكن التنفيذ عليها فعلاً قد تتجاوز قيمتها الخمسة آلاف جنيهها إلا أن المشرع لم يأخذ ذلك في اعتباره - وحسنا فعل - بل أخذ في اعتباره الإيراد الذي تدره هذه الأموال فإذا لم يزد ذلك الإيراد عن خمسة آلاف جنيه كان لمصلحة الضرائب إسقاط دين الضريبة المستحق عليه مع وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .

حيث راعي المشرع أمرين :

أولهما : أن الممول قد توقف عن نشاطه فعلاً ومن ثم فلا يوجد دخل له بتوقفه عن نشاطه .

وثانيهما : أن المشرع لم يطلق الأمر بل حدد ذلك بألا يزيد الإيراد الناتج عن هذه الأموال عن خمسة آلاف جنيه، وبالتالي فإن الإيراد الزائد عن ذلك المبلغ يجوز التنفيذ عليه كما يجوز التنفيذ على المال الذي يدر ذلك الإيراد بشرط ألا يؤثر على كمية الإيراد وذلك بألا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

ويري الباحث أن مبلغ الخمسة آلاف جنيه التي حددها المشرع كحد أقصى مسموح له كإيراد حتى يتم إسقاط دين الضريبة مبلغ بخس لا يتناسب مع التكاليف الحقيقية وزيادة الأسعار، فهذا المبلغ يساوي شهرياً ما يقرب من ٤٢٠ جنيه وهو لا يساوي قيمة إيجار السكن ولا نفقات المأكل والملبس .

ومن ثم نري تعديل النص بزيادته إلي ألف جنيه شهرياً بما يعادل اثني عشر الف جنيه في السنة مع زيادة هذا المبلغ كل عام بواقع ٢٠ ٪ ليتناسب إلي حد ما مع زيادة الأسعار المتجددة عاماً بعد آخر .

(ج) ركن الغاية :

فجميع أعمال الإدارة يحكمها دائماً المصلحة العامة فأني عمل إداري أو قرار إداري ينبغي أن يكون مبتغاه دائماً هو الصالح العام سواء أكانت للإدارة سلطة تقديرية من عدمه في إتخاذ القرار فإن الغاية لا تخلف في أيهما ، فالغاية واحدة في جميع أعمال وقرارات جهة الإدارة فلا يجوز لها أن تحيد عن تلك الغاية وإلا غداً قرارها قابلاً للإبطال لكونه مشوباً بعيب إساءة استعمال السلطة أو الانحراف عنها .

وقد طبقت المحكمة الإدارية العليا هذا المعيار أكثر في الطعون في القرارات بالنقل والترقية وتقارير الكفاية حيث انتهت المحكمة إلي ( أن قرارات النقل التي تصدرها الجهة الإدارية لا معقب عليها من القضاء طالما خلت من عيب إساءة استعمال السلطة .

فمناطق النقل هو المصلحة العامة وما تتطلبه من حسن سير العمل وانتظامه ، وبهذه المثابة فإن مبررات ممارسة هذا الاختصاص تتوافر كلما دعت اعتبارات المصلحة العامة إلي وجوب التدخل لإجرائه .

وعلي ذلك فعيب الغاية أو ما يسمى بالانحراف بالسلطة يظهر أكثر حين تكون لجة الإدارة سلطة تقديرية في إصدار قراراتها، إذ أن القضاء لا يملك نصاً قانونياً يمكن مطابقة مسلك الإدارة عليه ومن ثم القضاء بصحة أو بطلان عمل الإدارة .

فلا ينبغي للقضاء الإداري سوي النظر إلي الغاية التي ابتغاها مصدر القرار من قراره، فإن كانت هي المصلحة العامة رفض الطعن فيها، أما أن انحرفت الإدارة بالغاية إلي أمور لا تمت بصلة للمصلحة العامة فيحقق للقضاء متي ثبت ذلك إلغاء القرار المطعون فه .

وعلي نحو ما أستقرت عليه أحكام المحكمة الإدارية العليا ) أن عيب إساءة استعمال السلطة أو الانحراف بها من العيوب القصدية في السلوك الإداري وهذا العيب يجب أن يشوب الغاية من إصدار القرار بأن تكون الإرادة قد تتكبت وجه المصلحة العامة التي يتغابها القرار، أو أن تكون قد أصدرت القرار بباعث لا يمت لتلك المصلحة، وعليه هذا الأساس فإن عيب إساءة استعمال السلطة يجب إقامة الدليل عليه لأنه لا يفترض، ويقع عبء إثباته علي من يدعيه .

ويدق الأمر في قرارات الإسقاط الصادرة من وزير المالية فإثبات انحراف الوزير بالسلطة في إصدار قرار الإسقاط الجزئي دون الكلي أمر يصعب عملاً وأن كان غير مستحيل، فقد تصدر جهة الإدارة قرارها بإسقاط الضريبة جزئياً متعلقة في رفضها لإسقاط الضريبة كلياً إلي مبررات لا تتفق مع المصلحة العامة كرفض لجنة الإسقاط إسقاط الضريبة كلياً بدعوى أن الممول متزوج بزوجتين مما يدل علي يساره ودم استحقاقه للإسقاط الكلي .

## البند الثاني: لجان الإسقاط الضريبي في ضريبة المبيعات

نص المشرع في القانون ١١ لسنة ٩١ في المادة ٥١ علي أنه يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل وذلك في الأحوال الآتية :

١. إذ توفي إذا قضي نهائياً بإفلاسه واقتلت التفليسة
٢. إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً
٣. إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدين المدين
٤. عن غير تركه

وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام علي سبب غير صحيح

وفقاً للنص السابق نتناول لجان الإسقاط الضريبي أولاً من حيث الاختصاص وأسباب الإسقاط وحالاته، ع الإحالة إلي ما سبق أن تناولناه في المبحث الخاص بالضريبة العامة علي الدخل فيما تكرر في ذات النص من أحكام .

أولاً : اختصاص لجان الإسقاط الضريبي في ضريبة المبيعات  
ثانياً : ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات رئيس المصلحة برفض إسقاط الديون

ثالثاً : جواز سحب قرار الإسقاط ومدى إمكانية الطعن عليه

أولاً : اختصاص لجان الإسقاط الضريبي في ضريبة المبيعات :

نص المشرع في م ٥١ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ علي اختصاص لجان

يصدر بتشكيلها قرار من وزير المالية بالإسقاط وتعتمد توصيات تلك اللجان بقرار من رئيس المصلحة وذلك بنصه ( يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل وذلك في الأحوال الآتية )

( ١ ) إذا قضي نهائياً بإفلاسه وأقفلت التفليسة

( ٢ ) إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً

( ٣ ) إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدي المدين

( ٤ ) إذا توفى عن غير تركة

وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة، ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام علي سبب غير صحيح

وقد حدد المشرع في صدر تلك المادة المبدأ العام من أنه يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل .....

ونتناول ذلك الاختصاص تفصيلاً علي النحو الآتي :

( ١ ) إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل

( ٢ ) لجان الإسقاط تصدر توصيات

أ. إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل

لم يقصر المشرع اختصاص لجان الإسقاط الضريبي في مصلحة الضرائب العامة علي المبيعات علي إسقاط دين الضريبة فقط، فقد أورد المشرع بنص المادة ٥١ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ لفظاً جامعاً وهو - الديون - فلم يحصر تلك الديون بدين الضريبة فقط - حيث أن هناك ديوناً متعددة قد تنشأ للمصلحة في ذمة المسجل، منها بخلاف الضريبة

الأصلية - الضريبة علي المبيعات - الضريبة الإضافية وهي تلك التي نص عليها المشرع في المادة الأولى من القانون بانها ضريبة إضافية بواقع ٢/١ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد .

ومن تلك الديون الأخرى التي قد تستحق في ذمة المسجل بخلاف ضريبة المبيعات الضريبة علي المدخلات، وهي الضريبة السابق تحميلها علي السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة . هذا وقد جعل المشرع الأمر جوازياً للمصلحة بنصه ( يجوز إسقاط الديون .....

ولم يفعل المرع هنا مثلما فعل في قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنصه علي أنه للإدارة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة .. بل أورد المشرع النص عاماً وأجاز للجهة الإدارية إسقاط الديون بدلاً من كلمة الضرائب .

ويري الباحث أن ذلك النص رغم خلوه من سلطة الإدارة في الإسقاط الجزئي فإنه لا يقيد يد الإدارة ي إمكانية الإسقاط الجزئي دون الكلي، فالمشرع قد منح الإدارة سلطة إسقاط كل الديون .

وحيث أن القاعدة أن من يملك الكل الجزء، ومن يملك

الأكثر يملك الأقل Qui peut te plys peut le moins

فإنه يجوز لمصلحة الضرائب أيضا إسقاط جزء من دين الضريبة دون إسقاطها كلياً وفقاً لما تراه هي من مبررات وأسباب .

ويري الباحث أن صياغة النص الواردة في المادة ٥١ تمنح السلطة الإدارية السلطة التقديرية في إصدار قرارها سواء في رفض الإسقاط أو

قبوله كلياً أو جزئياً وذلك علي عكس ما انتهى إليه الباحث في أنتفاء سلطة الإدارة التقديرية في رفض طلب الإسقاط بالنسبة للضريبة العامة علي الدخل، ذلك أن صياغة نص م ١١٤ الواردة في قانون الضريبة العامة علي الدخل تسمح بالنتيجة التي توصل إليها الباحث من أن السلطة التقديرية للجهة الإدارية في الضريبة العامة علي الدخل منتفية سواء في إصدار قرارها بقبول أو برفض الإسقاط ومتوافرة في قرارها بالإسقاط الكلي أو الجزئي فقط .

أما في الضريبة العامة علي المبيعات فقد جاء نص م ٥١ حاسماً لأي جدل حيث جاء في عبارة واضحة وصريحة وهي أنه ( يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل

وهو ما يخالف تماماً صياغة نص المادة ١١٤ في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي جاء بها ( أنه للوزير بناء علي عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة .

فعبارات النص الأخير تستطيع أن تحمل رأي الباحث سالف الذكر، أما نص المادة ٥١ فلا يقبل هذا التفسير أو التأويل .

وبالتالي فإنه يحق للجان الإسقاط التابعة لمصلحة الضرائب علي المبيعات رفض طلب الإسقاط حتى مع توافر حالة من الحالات الأربع المنصوص عليها في المادة ٥١ وذلك لصراحة النص والذي لا يحتمل التأويل، وسلطة مصلحة الضرائب علي المبيعات في رفض طلب الإسقاط هي سلطة تقديرية تقتصر رقابة القضاء عليها في المشروعية دون رقابة الملائمة .

## ب) لجان الإسقاط تصدر توصيات :

فما يصدر عن لجان الإسقاط الضريبي التابعة لمصلحة الضرائب علي المبيعات هي توصيات لا تنفذ إلا باعتمادها من رئيس المصلحة ، فهي قرارات معلقة علي شرط واقف وهو اعتماد رئيس المصلحة لها .

ورغم أن المشرع قرر في نص القانون ( وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ) دون أن ينص مثلاً علي أن لرئيس المصلحة أن يعتمد ( بما يعني وفقاً للنص الأول أن رئيس المصلحة لا يملك خياراً سوي اعتماد التوصية الصادرة من لجان الإسقاط وبما يعني في الثانية أن لرئيس المصلحة الحق في الاعتماد من عدمه ، إلا أن وصف المشرع بما تصدره تلك اللجان بالتوصية يعني أن لرئيس المصلحة رفضها أو قبولها كما أن له تعديلها ، هذا فضلاً علي أن قرار الإسقاط منسوب في النهاية إلي رئيس المصلحة وليس إلي لجنة الإسقاط التي وصف المشرع صراحة ما تتخذه من أنه مجرد توصية .

وبالتالي لا يحق لصاحب الشأن الطعن علي تلك التوصيات فطعنه في النهاية سيكون موجهاً إلي قرار رئيس المصلحة برفض إسقاط الديون المستحقة عليه .

ثانياً : ولاية القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات رئيس المصلحة برفض إسقاط الديون من الطبيعي ألا تكون القرارات الصادرة من مصلحة الضرائب علي المبيعات بإسقاط الديون المستحقة علي المسجل محل طعن من ذلك الأخير إذ أن القرار جاء في مصلحته بالأساس.

فالققرارات المتصور الطعن عليها هي الققرارات الصادرة برفض الإسقاط أو بإسقاط جزء فقط من الديون دون الدين بأكمله حيث تتبدي مصلحة المسجل في الطعن علي أي من هذين الققرارين .

وكما سبق أن تناولنا الأمر في ولاية القضاء الإداري في الطعن في ققرارات رفض الإسقاط في الضريبة العامة علي الدخل مقررين أن سلطة وولاية للقضاء الإداري تتحدد طبقاً لنوع السلطة الممنوحة للجهة الإدارية فتزيد الرقابة القضائية في حال السلطة المقيدة لتشمل رقابة المشروعية والملائمة ، وتقل في حالة السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة لتقتصر فقط علي رقابة المشروعية دون الملائمة .

وكما سبق القول فإن السلطة التي منحها المشرع للجهة الإدارية في إسقاط الديون المستحقة علي المسجل هي سلطة تقديرية حيث أجاز المشرع للمصلحة عدم إسقاط تلك الديون حتى مع توافر أي حالة من الحالات الأربع التي نص عليها المشرع في م ٥١ من القانون ١١ لسنة ٩١ ، فلم يجعل الأمر جبراً علي جهة الإدارة ، حيث جاء النص صريحاً وقاطعاً خلافاً لما جاء بنص م ١١٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بضرائب الدخل .

فرقابة القضاء علي الققرارات الصادرة عن رئيس مصلحة الضرائب علي المبيعات برفض الإسقاط كلياً أو جزئياً هي رقابة مشروعية فقط ، أي أن القاضي يتحقق من مطابقة سلوك جهة الإدارة وتحديد قرارها برفض الإسقاط للقانون ، وذلك بمطابقته بنص المادة ٥١ من القانون ١١ لسنة ٩١ الخاص بضريبة المبيعات وتتحقق تلك الرقابة في ركن الأختصاص والسبب والغاية .

ونتاولها تفصيلاً بالآتي :

(أ) ركن الاختصاص :

حيث حدد المشرع - وفقاً للمادة ٥١ - المختص بالإسقاط بنصه  
( وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير ) .

وقد أصدر ذلك الأخير قراره بالفعل رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٠٤ وقد  
حدد تشكيل اللجان بالآتي :

أ. لجنة إسقاط رئيسية بديوان عام المصلحة برئاسة رئيس قطاع  
الشؤون التنفيذية وعضوية كل من شاغلي الوظائف الآتية :

رئيس الإدارة المركزية للشؤون المالية والإدارية

رئيس الإدارة المركزية للقضايا والتظلمات

رئيس الإدارة المركزية للبحوث الضريبية

رئيس الإدارة المركزية للتفتيش

رئيس الإدارة المركزية للدين

مراقب حسابات الحكومة بالمصلحة

ب. لجنة فرعية بكل منطقة تنفيذية برئاسة مدير منطقة وعضوية كل  
من شاغلي الوظائف الآتية بالمنطقة .

مدير عام الإدارة العامة للمرافعات

مدير عام الإدارة العامة للقضايا

مدير عام الإدارة العامة للتفتيش

مدير عام الإدارة العامة للشؤون المالية والإدارية

مدير عام الإدارة العامة لشئون الدين

مدير عام الإدارة العامة لمكافحة التهريب

وقد حدد القرار الوزاري اختصاص الجنتين تفصيلاً بالمادة الثانية من ذلك القرار بنصه ( تختص اللجان الفرعية المشار إليها ببحث حالات إسقاط الديون المستحقة للمصلحة وفقاً للمادة ٥١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ التي ترد إليها من المأموريات وتحديد مدى توافر الشروط المقررة قانوناً للإسقاط في شأنها وإبداء الرأي فيها، وترفع اللجان توصياتها إلى اللجنة الرئيسية لاتخاذ قرار بشأنها، ولا يتم تنفيذ هذه القرارات إلا بعد اعتمادها من رئيس المصلحة الذي له الحق في سحب قرار الإسقاط إذا تبين له أنه قام علي سب غير صحيح .

ولم يحدد المشرع بنص م ٥١ أي شخص أو لجاناً أخرى تختص بإصدار قرارات الإسقاط وبالتالي فإن القرار الصادر برفض الإسقاط من غير تلك اللجان يفتقد إلى ركن الاختصاص ويغدو مشوباً بعيب عدم الاختصاص لصدوره من غير اللجان التي حددها المشرع مما يجعل قرار الإسقاط في تلك الحالة جديراً بإلغائه .

فالقرار برفض طلب الإسقاط الصادر من رئيس المأموريات أو من رئيس شعبة الحجر أو التحصيل أو حتى من وزير المالية هو قرار يفتقد إلى أحد أركانه وهو ركن الأختصاص ويغدو مخالفاً لنص القانون وتحديد نص م ٥١ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ .

واللجنة المختصة بإصدار قرار الإسقاط هي اللجنة الرئيسية وليست اللجان الفرعية، فتلك الأخيرة لا تصدر سوى توصيات ترفعها إلى اللجنة الرئيسية لتصدر تلك الأجرة قرارها .

فاللجنة الفرعية وأن كانت هي التي تدرس حالات الإسقاط ومدى توافق الشروط المقررة قانوناً للإسقاط إلا أن رأيها في النهائية مجرد توصية لا تلزم اللجنة الرئيسية فلها أن تأخذ بها ولها أن تطرحها .  
والقرار الصادر من اللجنة الرئيسية في الإسقاط سواء برفضه أو بقبوله هو قرار معلق نفاذه علي شرط واقف وهو اعتماد رئيس المصلحة له .

حيث جاء نص المادة الثانية من قرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٠٤ واضحا وصريحا في أنه لا يتم تنفيذ القرارات الصادرة من اللجنة الرئيسية في حالات الإسقاط إلا بعد اعتمادها من رئيس المصلحة .  
فلا يجوز للمسجل الطعن في قرار الإسقاط الصادر من اللجنة الرئيسية برفض طلب الإسقاط إلا بعد اعتمادها من رئيس المصلحة حيث لا يبدأ ميعاد الطعن في ذلك القرار إلا بعد إخطار صاحب الشأن باعتماد رئيس المصلحة له .

فقرار الإسقاط الصادر من مصلحة الضرائب علي المبيعات يختلف في ذلك عن القرار الصادر من مصلحة الضرائب العامة .  
فالأول تصدره اللجنة الرئيسية للإسقاط ولا ينفذ إلا بعد اعتمادها من رئيس المصلحة ، أما الثاني فهو يصدر من وزير المالية وينفذ فوراً دون تعليق نفاذه علي أي إجراء آخر ، ونحيل إلي ما سبق أن تناولناه في ركن الأختصاص الخاصين بقرار الإسقاط الخاص بالضريبة العامة علي الدخل وذلك فيما يتعلق بالقواعد العامة التي تسري أيضا علي قرار الإسقاط المتعلق بالضريبة المبيعات .

## ب) ركن السبب

فالإضافة إلي ما ذكرناه في ركن السبب المتعلق بقرار الإسقاط الخاص بالضريبة العامة علي الدخل والذي نحيل إليه أيضا فقد أورد المشرع بنص المادة ٥١ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات أربعة أسباب يكفي توافر أحدهم لكي يتم إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل وهي :

- (١) إذ قضي نهائياً بإفلاس المسجل واقتلت التفليسة
- (٢) إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً
- (٣) إذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لذئ المدين
- (٤) إذا توفى عن غير تركة

فلا يلزم توافر الحالات الأربع مجتمعة بل يكفي توافر أحدها لكي تصدر اللجنة قرارها بإسقاط دين الضريبة، إلا أنه يجوز رغم توافر أي من تلك الحالات الأربع إلا يسقط دين الضريبة.

حيث حرص المشرع علي أن يضع في صدر المادة ٥١ كلمة " يجوز " وهي تعني أن للمصلحة الخيار بين إسقاطها لدين الضريبة أو رفضها ذلك الإسقاط بض النظر عن توافر أو عدم توافر أي من الحالات الأربع .

وسلطة الإدارة في ذلك أوسع وأكبر من سلطة الإدارة في مصلحة الضرائب العامة والتي انتهينا - وفقاً رأينا الشخصي - أن تلك السلطة غير موجودة في خيار المصلحة في إسقاط دين الضريبة من عدمه، وأنه متي توافر أي من الحالات التي حددها المشرع في ١١٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حق الممول فإنه ينبغي علي المصلحة إسقاط دين

الضريبة ، وأن السلطة التقديرية الوحيدة المقررة لها هي إسقاط كل أو جزء من دين الضريبة وقد ساعدنا علي الوصول إلي تلك النتيجة نص م ١١٤ ذاته والذي سمح لنا بهذا الاجتهاد .

اما نص م ٥١ من قانون الضريبة العامة علي المبيعات فقد جاء واضحا وصريحا لا يحتمل تأويل أو اجتهاد من منح السلطة الإدارية سلطة تقديرية وفقاً لما يترأى لها في إسقاط أو عدم إسقاط دين الضريبة ، إلا أن ذلك لا يعني إطلاق يد الإدارة في اتخاذها القرار دون إيداء أسباب بل ينبغي عليها أسوة بالقواعد العامة التي تحكم القرارات الإدارية أن تحدد الأسباب التي أقامت عليها قرارها لا سيما في القرار الصادر منها برفض طلب الإسقاط ويراقب القضاء تلك الأسباب فإن وجدها سائغة أيد ما أنتهت إليه الإدارة وإلا قضي بإلغاء قرارها .

وعبء إثبات عدم سلامة الأسباب التي بني عليها قرار المصلحة برفض الإسقاط يقع علي عاتق المدعي ، فالأصل في القرار الإداري هو سلامة أسبابه .

فالجته الإدارية وقد أصدرت قرارها وأقامته علي أسباب مكتوبة تكون قد اتبعت صحيح القانون وعلي من يدعي عكس تلك الأسباب أن يثبت ذلك.

فإدعاء الإدارة في رفضها لطلب الإسقاط وجود تركة للمتوفي أشارت إليها تفصيلاً أو وجود أموال له يمكن التنفيذ عليها حددتها وصفاً وعداً يلقي بععبء إثبات عكس ذلك علي عاتق المدعي .

أما إذا جاءت أسباب الجهة الإدارية غير مقرونة بوصف أو تحديد بل جاءت عامة فانها لا تصلح لأن تكون أسباب يقوم عليها القرار ،

ويغدو القرار الصادر منها برفض الإسقاط وكأنه صادر دون أسباب، وبالتالي يحق لصاحب الشأن الطعن عليه وطلب إلغائه .

ويمكن للمدعي الطاعن علي قرار رفض إسقاط دين الضريبة إثبات توافر حالة من الحالات الأربع التي حددتها م ٥١ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ لاثبات عدم سلامة القرار المطعون فيه .

فليس معني أن المشرع جعل لجهة الإدارة الحق في الإسقاط من عدمه إطلاق حريتها في هذا الشأن بدون ضوابط بل أن حريتها مقيدة بما أوجب المشرع توافره في أي قرار إداري من وجود أسباب سائغة يقوم عليها القرار، إلا أنه لما كان المشرع قد منح الجهة الإدارة السلطة التقديرية في قبول أو رفض الإسقاط فإن سلطتها هذه تمكناها من الأستناد إلي أسباب أخرى غير تلك الواردة في نص المادة ٥١ - في رفضها طلب الإسقاط .

فلا يكفي أن تتوافر في المسجل حالة من الحالات الأربع المنصوص عليها في المادة ٥١ من القانون لكي لا تصدر المصلحة قرارها برفض إسقاط دين الضريبة، عكس ذلك في الضريبة العامة علي الدخل - بل يجوز للمصلحة أن تقرر رفض الإسقاط بناء علي أي سبب خارج عن انتفاء أي من تلك الأسباب الأربعة .

فتلك الأسباب الأخيرة قررها المشرع في حال إصدار قرار الإسقاط، أما القرار برفض الإسقاط فيجوز للمصلحة تلمس أي من الأسباب الخارجة عن تلك الأسباب الأربعة لإصداره، ولا يمنع ذلك من رقابة القضاء لتلك الأسباب أيضا .

فسلطة الإدارة هنا تختلف عن سلطتها في الضريبة العامة علي الدخل في أنه في تلك الأخيرة ليس لمصلحة أن ترفض الإسقاط لسبب خارج عن الأسباب التي أشار إليها المشرع في المادة ١١٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذ لا وجود للسلطة التقديرية للمصلحة .

أما في ضريبة المبيعات فقد منح المشرع المصلحة سلطة تقديرية واسعة في رفض أو قبول الإسقاط وبالتالي يمكن للمصلحة تامة أسباب أخرى غير تلك الواردة في المادة ٥١ لرفض طلب الإسقاط .

### (ج) ركن الغاية :

وهذا الركن لا يختلف كثيراً عما تناولناه من قبل يصدد قرار الإسقاط المتعلق بالضريبة العامة علي الدخل إلا أن أهميته تظهر وتعظم كلما كانت السلطة التقديرية للإدارة أكبر، وهي بالفعل كذلك وفقاً لما قرره المشرع بنص م ٥١ من قانون الضريبة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والذي جعل لمصلحة الضرائب علي المبيعات الحق في إسقاط أو عدم إسقاط دين الضريبة .

ففي الحالتين ينبغي أن تكون الغاية من القرار دائماً هي المصلحة العامة، فإنه ثبت انتفاء تلك المصلحة العامة في قرار مصلحة المبيعات برفض إسقاط دين الضريبة فإن القرار بذلك يكون مشوباً بعيب الانحراف بالسلطة .

ويقع عبء إثبات ذلك علي عاتق من يدعيه فإذا ثبت صحة إدعائه فللقضاء الإداري حق إلغاء ذلك القرار .

### ثالثاً : جواز سحب قرار الإسقاط ومدى إمكانية الطعن عليه

بعد أن نص المشرع في م ٥١ من القانون ١١ لسنة ٩١ علي السلطة التي منحها للجهة الإدارية يجوز إسقاطها لدين الضريبة المستحقة علي المسجل وفقاً للشروط التي حددها بنص تلك المادة فقد أردف في ختام تلك المادة بأنه يجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام علي سبب غير صحيح وكما يجوز للمسجل الطعن علي القرار الصادر بفرض إسقاط دين الضريبة المستحقة عليه فإنه يحق له أيضا الطعن علي القرار الصادر بسحب قرار الإسقاط السابق صدوره له، وذلك إذا خالف مصدر هذا القرار أحكام القانون سواء من حيث الأختصاص او من حيث مخالفة القانون .

#### أ - من حيث الأختصاص :

لما كان المشرع قد أجاز سحب قرار الإسقاط فإنه من الطبيعي أن يكون ذلك الاختصاص لجهة الأختصاص وهي الجهة التي لها الحق أساساً في إسقاط دين الضريبة، وهي التي حددها المشرع في المادة ٥١ من القانون ١١ لسنة ٩١ بوصفه لها باللجان، وقد حددها القرار الوزاري رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٠٤ بانها اللجنة الرئيسية بديوان عام المصلحة، فهي التي لها حق سحب قرار الإسقاط باعتبارها اللجنة التي لها الحق في إصدار قرار الإسقاط ذاته .

ومن ثم فلا يجوز سحب قرار الإسقاط إلا من اللجنة التي أصدرته فحتى الوزير أو رئيس المصلحة ليس له حق سحب قرار الإسقاط باعتبار أن أي منهما ليس من سلطته واختصاصه إصدار قرار الإسقاط ذاته .

ولم يرد بنص القانون القيد الذي أورده المشرع علي نفاذه قرار الإسقاط وهو اعتماد رئيس المصلحة له ، حيث جاء النص خالياً من ذلك القيد .

ومن ثم فإنه - ومع خلو النص من ذلك القيد ، فإن قرار سحب قرار الإسقاط بنفذ بمجرد صدوره دون حاجة إلي اعتماد رئيس المصلحة له بحيث يمكن لمن أضير من قرار السحب الطعن عليه بمجرد صدوره ، كما يبدأ ميعاد الطعن بالنسبة له من تاريخ إعلانه بقرار السحب .

وميعاد الطعن علي ذلك القرار هو الميعاد الذي قرره المشرع في م ٢٤ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ وهو ستون يوماً من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه في الجريدة الرسمية أو في النشرات التي تصدرها المصالح العامة أو إعلان صاحب الشأن .

**ب) من حيث مخالفة القانون :**

إذ أن المشرع لم يجعل لجهة الإدارية سحب قرار الإسقاط إلا إذا ثبت ان القرار قام علي سبب غير صحيح فإذا ثبت للجنة أن السبب الذي أقامت عليه قرارها بإسقاط دين الضريبة وهو أحد أربعة أسباب أوردها المشرع بنص م ٥١ - غير صحيح ، كان لها أن تسحب قرار الإسقاط الصادر منها وذلك لعدم سلامة السبب الذي قام عليه .

وينبغي علي اللجنة أن تثبت عدم صحة السبب الذي أقامت عليه قرارها بالإسقاط لتكون عدم صحة ذلك القرار هي السند لسحبها قرار الإسقاط .

ويخضع سلوك الإدارة هنا لرقابة القضاء الإداري في حال طعن المسجل علي سحب قرار الإسقاط .

ولا تبدأ مواعيد الطعن علي ذلك القرار بسحب قرار الإسقاط إلا من تاريخ إعلان صاحب الشأن به أو من تاريخ علمه به علماً يقيناً، ويتحقق ذلك في حال قيام المصلحة بالحجز علي أمواله وفاء للديون الذي سبق وأن اصدرت المصلحة قرارها بإسقاطها .

### لجان التصالح الضريبي في الضريبة العامة علي الدخل

مرت أحكام التصالح الضريبي في الضريبة العامة علي الدخل بتطورات عديدة حيث تعلقت تلك التطورات بتلاحق التشريعات الضريبية، وقد كان أول تشريع يتعلق بالتصالح في المنازعات الضريبية هو القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ والذي جعل للمول الحق في طلب إعادة النظر في الخصومة القضائية القائمة بينه وبين مصلحة الضرائب، وتختص بدراسة ذلك الطلب لجنة إدارية تشكل برئاسة مدير عام مصلحة الضرائب .

ثم صدر بعد ذلك القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٨ والذي مد العمل بالقانون الاول، ثم صدر بعد ذلك القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢ والقانون ٧٤ لسنة ١٩٦٩ والذي مد العمل بالقانون ١٤ لسنة ١٩٦٢، والقانون ٨٦ لسنة ١٩٧٣ والذي ظل معمولاً به حتى صدر القانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ وقد وسع من التصالح أمام كافة جهات التقاضي بجميع درجاتها .

حيث صدر بعد ذلك القانونين ١٦١ لسنة ٢٠٠٠ و ٧٦ لسنة ٢٠٠٣ بتعديل بعض أحكام القانون ١٥٩ لسنة ٩٧ .

وظلت أحكام هذا القانون سارية حتى صدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقد حاول المشرع الشريية فيه الأجهزة علي الكم الهائل من المنازعات الضريبية المداولة أمام المحاكم وذلك أما لدعم الثقة المفقودة بين جهة الإدارة وبين الممول وذلك جاوز المصلحة عن الضريبة المستحقة لها قبل الممول إذا لم تبلغ حدا معين وباقتضاء نسبة من تلك الضريبة إذا

تجاوزت ذلك الحد .

وأما لرغبة في جلب حصيلة نقدية فورية حتى لو كانت قليلة بالمقارنة بالحصيلة المتبغاه بعد صدور حكم في المنازعة حيث أثر المشرع الحصيلة الفورية حتى لو كانت قليلة علي الحصيلة البعيدة حتى ولو كانت كثيرة .

لذلك فقد حرص المشرع في القانون الجديد للضريبة العامة علي الدخل أن بنص في مواد إصداره الأولي علي النص في المادة الخامسة من مواد الإصدار علي انقضاء الخصومة في جميع الدعاوي المقيدة أو المنظورة لدي جميع المحاكم علي اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ وذلك إذ لم يجاوز الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع مبلغ عشرة آلاف جنيه أما الوعاء الذي تجاوز ذلك المبلغ فقد أجاز للمشرع - وفقاً لنص المادة السادسة من القانون سالف الذكر - للمول طلب إنهاء المنازعة خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة علي الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها وفقاً للشرائح الآتية :

- ١- ١٠ ٪ من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة علي الوعاء المتنازع عليه إذا لم تجاوز قيمته مائة الف جنيه
- ٢- ٢٥ ٪ من قيمة الضريبة والمبالغ المستحقة علي الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلي ما تجاوز قيمته مائة الف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١) بالنسبة إلي ما تجاوز مائة الف جنيه من هذا الوعاء .
- ٣- ٤٠ ٪ من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة علي الوعاء المتنازع

عليه وذلك بالنسبة إلي ما تجاوز قيمته خمسمائة ألف جنيه من الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما في البندين (١)، (٢) بالنسبة إلي ما لا يجاوز خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء .

ويترتب علي وفاء الممول بالنسبة المقررة وفقاً للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة علي المبالغ المتنازع عليها ، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم الممول إلي المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء . وفي جميع الأحوال لا يترتب علي القضاء الخصومة حق الممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها .

كما إصدار المشرع القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ الخاص بضريبة الدمغة وقد أحتوي علي نص المادتين الثالثة والرابعة وقد جاءتا متشابهتين تماماً لنص المادتين الخامسة والسادسة من قانون الضريبة العامة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ونظراً لاقتصاد النصوص السابقة سواء في قانون الضريبة العامة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو قانون الضريبة الدمغة رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ علي الدعاوي المقامة قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤ دون تلك الدعاوي المقامة بعد ذلك التاريخ فقد أصدر وزير المالية قراره رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن إنهاء بعض المنازعات الضريبية القضائية القائمة بين مصلحة الضرائب المصرية والممولين ، وقد نص في مادته الأولى بعد تعديله بالملحق الوزاري رقم ١ لسنة ٢٠١٠ ( يجوز لكل ممول تقوم بينه وبين مصلحة الضرائب المصرية منازعة ضريبية قضائية لم يصدر بشأنها حكم بات في أي من الموضوعات المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القرار ويرغب في إنهاء هذه المنازعة أن يتقدم هو أو من يمثله قانوناً إلي

المصلحة بطلب للنظر في إنهاؤها، ويجب أن يتضمن الطلب الأسباب التي يقوم عليها وأن ترفق به المستندات المؤيدة له .

وعلى المصلحة دراسة ما ورد في طلب الممول في ضوء النصوص القانونية الحاكمة لموضوع النزاع وما أستقر عليه الفقه والقضاء في شأنه فإذا انتهى رأي المصلحة إلي أحقيته قانوناً فيها يطالب به أعدت مذكرة في الموضوع تعرض علي رئيس المصلحة للنظر في اعتمادها ويوقع عليها أو من يمثله قانوناً بما يفيد قبوله ما انتهت إليه، ويتم إخطار هيئة قضايا الدولة بها لعرضها علي المحكمة التي تتولي عرض النزاع .

كما نص في المادة الثانية علي أنه :

( أولاً : تسري حكم المادة الأولى من هذا القرار علي كافة المنازعات الضريبية المتعلقة بكافة الموضوعات التي لم يصدر بشأنها حكم بات سواء المتعلقة بضريبة الدخل عن السنوات السابقة لتاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو لضريبة الدمغة عن السنوات السابقة لتاريخ العمل بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

ثانياً: أية موضوعات تتعلق بمنازعات ضريبية قضائية أخرى يوافق عليها وزير المالية علي إضافتها بناء علي عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية .

ونص في المادة الثالثة علي أن ( يصدر رئيس مصلحة الضرائب المصرية قرار يحدد فيه الإجراءات والقواعد اللازمة لتلقي الطلبات المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القرار وما تضمنته من بيانات ودراساتها وإبداء الرأي فيها ) .

وقد نشر ذلك القرار الوزاري في ٢٠١٠/١٢/١ بجريدة الوقائع

المصرية

وتتناول في موضوعنا هذا تقسيمه إلى الآتي :

بند أول : طبيعة قرارات لجان التصالح

بند ثان : والطبيعة القانونية للجان إنهاء المنازعات

بند ثالث : اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون في قرارات

لجان التصالح وإنهاء المنازعات .

بند رابع : حدود ومدي سلطة القضاء الإداري في نظر الطعن

علي قرارات لجان إنهاء النزاع .

### **البند الأول: طبيعة قرارات لجان التصالح**

أصدر وزير المالية قراره رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ ولم يصفه بالقرار

الخاص بالتصالح في المنازعات الضريبية حيث حرص علي تسميته

بالقرار الخاص بإنهاء بعض المنازعات الضريبية خلافاً لسائر القوانين

السابقة علي ذلك القرار الوزاري .

كما وصف اللجان المختصة بتلقي الطلبات المنصوص عليها في

قرار وزير المالية بلجان إنهاء المنازعات وليس لجان التصالح .

كما حرص في المادة الأولى منه أن يصف الطلب المقدم من

الممول بأنه طلب بالنظر في إنهاء المنازعة وذلك علي عكس ما جاء

بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ والذي حصص المشرع علي وصفه بالقانون

الصادر في شأن التصالح في المنازعات القائمة أمام المحاكم بين مصلحة

الضرائب والممولين .

كما حرص المشرع علي تكرار ذلك الوصف في المادة الأولى

من ذلك القانون بنصه علي أنه يجوز التصالح في المنازعات القائمة بين

مصلحة الضرائب وبين الممولين، ثم عاد المشرع وذكر لفظ التصالح في المادة الثالثة بنصه ( تتولي النظر في التصالح المشار إليه لجان تشكل بقرار من وزير المالية، وفي المادة الخامسة ( إذا أسفرت إجراءات التصالح) .....

وفي المادة ٦ ( إذا انتهت مدة وقف الدعوى دون أن تسفر إجراءات التصالح عن اتفاق .....

وفي المادة السابعة ( يصدر وزير المالية قرار بالإجراءات التي تتبع أمام لجان التصالح في المنازعات ) ...

وبالتالي فإن ما ورد بالقرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ وملحقه رقم ١ لسنة ٢٠١٠ من استبدال وصف إنهاء المنازعة بالتصالح مقصوداً في ذاته حيث حرص مصدره علي عدم الإشارة نهائياً إلي كلمة تصالح مستبدلاً بها وصف إنهاء المنازعة .

وتختلف تلك العبارة الأخيرة عن التصالح فالقرار بإنهاء المنازعة يتم بقرار فردي أما قرار التصالح فلا يصدر إلا باتفاق الطرفين معاً .

ففي المادة الخامسة من قانون التصالح رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ نص المشرع علي أنه إذا أسفرت إجراءات التصالح عن اتفاق بين اللجنة والممول يثبت ذلك في محضر يوقعه الطرفان ويكون لهذا المحضر بعد اعتماده من وزير المالية أو من ينيبه قوة السند التنفيذي وتخطر به المحكمة لاعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون

أما في القرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ والقرار رقم ١ لسنة ٢٠١٠ الملحق به وفي المادة الأولى وبعد أو أوجب علي الممول الراغب في إنهاء المنازعة القائمة بينه وبين مصلحة الضرائب التقدم بطلب لذلك فقد

أوجب عليه أن يتضمن طلبه هذا الأسباب التي يقوم عليها وأن ترفق المستندات المؤيدة له، وهو ما لم يتطلبه في القانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ - وأوجب علي المصلحة دراسة ما ورد بطلب الممول في ضوء النصوص القانونية الحاكمة لموضوع النزاع وما أسقر عليه الفقه والقضاء والأفتاء في شأنه، فإذا انتهى رأي المصلحة إلي أحقية الممول قانوناً فيما يطالب به أعدت مذكرة في الموضوع تعرض علي رئيس المصلحة للنظر في اعتمادها ويوقع عليها الممول بما يفيد قبوله لما انتهت إليه ز

فقرار إنهاء المنازعة لا يسبقه تفاوض بين طرفي النزاع كما هو الشأن في قرار التصالح .

فالممول يقدم طلبه لإنهاء المنازعة مشفوعاً بأسبابه ومستنداته، وتقوم اللجنة ببحث مطلبه ومستنداته وتصدر قرارها أما بعدم أحقيته أو بأحقية قانوناً فيما يطالب به، إلا أن هذا الرأي معلق علي أمرين أولهما توقيع الممول بما يفيد قبوله لذلك الرأي .

وثانيهما : اعتماد رئيس المصلحة لذلك الرأي، وبالتالي فإنه حتى مع انتهاء المصلحة - ممثلة في لجنة إنهاء المنازعة - إلي أحقية الممول في طلبه، بل حتى مع موافقة الممول علي ذلك فإن ذلك الرأي قد لا ينفذ وذلك إذا رفض رئيس المصلحة اعتماده.

فالنتيجة لا تختلف كثيراً عن القرار الصادر من لجان التصالح قبل العمل بالقرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ إلا في الشكل دون المضمون .

فالقرار بإنهاء المنازعة والقرار الصادر بالتصالح كلاهما لا ينفذ إلا بموافقة الممول عليه وباعتماد رئيس المصلحة له وفقاً للقرار ٣٦٣

لسنة ٢٠٠٩ وباعتماد وزير المالية أو من ينبه وفقاً للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ إلا أن المختلف بينهما أن القرار المقدم من الممول لإنهاء النزاع عملاً بنص القرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ ينبغي أن يكون سبباً ومرفقاً به المستندات المؤيدة له وهو ما لا يلزم في طلب التصالح المقدم من الممول عملاً بنص القانون ١٥٩ لسنة ٩٧ .

والاختلاف الثاني أن المصلحة لا تتوصل - وفقاً للقرار ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ إلي اتفاق ولكن إلي رأي تتفرد به هي - إلا أنه ينبغي أن يلاقي هذا الرأي قبولاً لدي الطرف الآخر وإلا فإنه يغدو بلا أثر قانوني .

أما في القانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ فإنه لا وجود لرأي المصلحة ، فالأمر لا يخرج عن كونه مجرد اتفاق يثبت بين الطرفين بعد تفاوض وتجاوز بينهما ، فإذا ما انتهينا إلي اتفاق تم صياغته في محضر رسمي يوقعه الطرفان معا إلا أنه لا ينفذ إلا بعد اعتماد وزير المالية أو من ينبه ، مثله في ذلك مثل قرار إنهاء المنازعة الصادر وفقاً للقرار ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ والذي لا ينفق برغم صدوره من المصلحة وتوقيع الممول بما يفيد قبوله إلا بعد اعتماد رئيس المصلحة له .

والقرار الصادر من لجنة التصالح أو لجنة إنهاء المنازعة لا يتصور إلا في أربع صور :

- (١) إصدار قرار بالتصالح أو إنهاء المنازعة وفقاً لما جاء بطلبات الممول .
- (٢) إصدار قرار برفض طلب الممول وهو ما يمكن ألا يتأتي في صريحة ، حيث أن المشرع لم يلزم مصلحة الضرائب في ال تقديم الممول بطلب إنهاء المنازعة بأية التزامات وفقاً لمادة الأولى إلا في حالة قبولها طلب الممول وانتهاء رأيها إلي أحقيته قانوناً ، حيث ألزمها المشرع في تلك

الحالة بإعداد مذكرة بذلك العرض علي رئيس المصلحة للنظر في اعتمادها بعد أخذ موافقة الممول بتوقيعه علي تلك المذكرة، أما في حالة انتهائها إلي عدم أحقية الممول في طلباته فلم يلزمها المشرع حتى بالرد عليه .

ومن ثم فإن رأي المصلحة بعدم أحقية الممول في طلبه قد لا يتعدى في صورة قرار صريح صادر منها - وهذا هو المتبع عملاً الآن.

وهنا يثور التساؤل عن الطبيعة القانونية لذلك الامتناع هل هو قرار ضمني بالرفض، ومتي ينشأ هذا القرار، ومتي تبدأ مواعيد الطعن فيه، وهو الأمر الذي يلزم معه الوقوف أولاً علي الطبيعة القانونية للجان إنهاء المنازعات أو لجان التصالح وهل هي لجان إدارية ذات اختصاص قضائي أو لجان إدارية .

### **البند الثاني: الطبيعة القانونية للجان إنهاء المنازعات**

أصدر وزير المالية قراره رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ الخاص بإنهاء المنازعات في الضرائب العامة ولم ينشئ لجاناً لتلقي طلبات إنهاء المنازعات من الممولين حيث أبقى بذلك علي لجان التصالح المنشئة في ظل أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧ مع تعديل اختصاصات تلك اللجان لتناسب مع ما قرره وزير المالية رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ .

حيث أصدر رئيس المصلحة قراره رقم ١٣٥ لسنة ٢٠١٠ في ٢٠١٠/٦/١ بتعديل اختصاص تلك اللجان وذلك بتقسيمها إلي دوائر

تختص كل دائرة بنطاق أقليمي معين يتحدد بناء علي اختصاص كل منطقة ضريبية .

ولم يتطرق القرار إلي أي تعديل في تشكيل تلك اللجان، حيث ظل تشطيل تلك اللجان تحكمه المادة الثالثة من القانون ١٥٩ لسنة ٩٧ والتي نصت علي أنه يتولي النظر في التصالح المشار إليه لجان تشكل بقار من وزير المالية برئاسة أحد العاملين التخصصين بمصلحة الضرائب بدرجة مدير عام علي الأقل وعضوية كل من :

١- أحد أعضاء مجلس الدولة بينه رئيس المجلس

٢- أحد الفنيين التخصصين العاملين بمصلحة الضرائب، واللجنة أن تستعين بمن تراه

فلجان التصالح وكذلك لجان إنهاء المنازعات - وفقاً لنص القانون - تنشأ بقرار من الجهة الإدارية وهو وزير المالية .

كما أن تشكيلاها يغلب عليه العنصر الإداري إذ انها تشكل من ثلاثة أعضاء لا يوجد من بينهم سوي عضو قضائي من مجلس الدولة، أما الرئيس والعضو الأخر فيهما من العاملين بمصلحة الضرائب - هذا عن المعيار الشكلي .

أما المعيار الموضوعي وهو المتعلق بطبيعة عمل تلك اللجنة فأنها لا تفصل في نزاع، فعل تلك اللجنة هو عمل تفاوضي مبني علي إرادة الطرفين المتنازعين معا، فهي وأن كانت تحسم النزاع القائم بين طرفيه إلا أن هذا الحسم يعود إلي إرادة الطرفين المتنازعين وليس بناء علي إرادة أي منهما المنفردة .

فباللجنة لا تصدر قرارا منفرداً بالفصل في النزاع ولكنها تسوغ ما اتفق عليه الطرفان من اتفاق وفقاً لاحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٩٧

وفي تطور لاحق وفقاً لأحكام القرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ تبدي لجنة إنهاء المنازعة رأيها في طلب الممول المقدم إليها لإنهاء المنازعة إلا أن رأيها هذا لا يعتد ولا ينفذ إلا بموافقة الطرفين معا - الممول ورئيس المصلحة .

ومن ثم فذلك لا يصبغ عليها وصف اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي ذلك لأنها لا تستطيع الفصل في النزاع بالإدارة المنفردة لها ، فهي في حقيقتها لجان إدارية بحتة لا يعصب وصف ما يصدر عنها من قرارات بأنها قرارات إدارية .

فالقرار الصادر من لجنة إنهاء المنازعات بأحقية الممول في طلبه أو عدم أحقيته هو القرار إداري وكذلك القرار السلبي بإمتناع مصلحة الضرائب عن إعداد مذكرة بالرأي القانوني في الطلب المقدم من الممول بغناء المنازعة هو قرار إداري .

### **البند الثالث: حدود ومدي اختصاص القضاء الإداري**

بنظر الطعون في قرارات لجان التصالح أو إنهاء النزاع

من الطبيعي أزاء توافر صفة القرار الإداري في القرارات الصادرة من لجان التصالح أو لجان إنهاء المنازعات أن يكون القضاء المختص بنظر الطعون في تلك القرارات هو القضاء الإداري عملاً بنص م ١٠ الفقرة ٥ ، ٦ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ والتي نصت علي اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية :

أولاً : .....

ثانياً : .....

ثالثاً : .....

رابعاً : .....

خامساً : الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية

سادساً : الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة .

فالقرار الصادر من لجان إنهاء المنازعات برفض طلب الممول وذلك في حالة ما إذا كان هذا الرفض صريحاً من اللجنة - ويتحقق ذلك بأن تصدر اللجنة قرارها برفض الطلب المقدم من الممول - فذلك القرار يمكن للمول الطعن عليه أمام محكمة القضاء الإداري .

أما أمتناع المصلحة عن الرد علي طلب الممول فإنه علي الرغم من أن القرار الوزاري المذكور ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ قد أوجب علي المصلحة دراسة ما ورد بطلب الممول في ضوء النصوص القانونية الحاكمة لموضوع النزاع وما أستقر عليه الفقه والقضاء والأفتاء في شأنه إلا أن القرار المذكور لم يلزم المصلحة بأي التزام في حال انتهائياً إلي عدم أحقية الممول قانوناً في طلبه حيث قصر القرار التزام المصلحة - في حالة انتهائها إلي أحقية الممول قانوناً في طلبه - بأن تعد مذكرة في الموضوع تعرض علي رئيس المصلحة للنظر في اعتمادها .

ولم يحدد المشرع أجلاً معيناً لذلك الأعداد وبالتالي فإنه - ومع خلو نص القرار الوزاري من ذلك التحديد - أن يمكن الوقوف علي

حقيقة المقصود من تراخي المصلحة في إعدادها للمذكرة في الموضوع التي أوجب عليها المشرع إعدادها، لا سيما وأن إعدادها لتلك المذكرة رهين بكون رأيها قد جاء لصالح الممول في أحقيته قانوناً في مطلبه، حيث يلزمها القرار الوزاري بعمل تلك المذكرة سوي في حالة أنتهاء رأي اللجنة إلي أحقية الممول قانوناً في طلب التصالح .

فإمتناع المصلحة عن إعداد تلك المذكرة لا يمكن معه الوقوف علي أن ذلك يعد رفضاً منها لطلب الممول، لا سيما وأن المشرع لم يجعل ذلك القبول مرهون بمدة زمنية معينة بل أطلق الأمر لمصلحة الضرائب .

ومن ثم فإنه لا يمكن اعتبار تراخي مصلحة الضرائب في إعداد تلك المذكرة بمثابة قرار ضمني برفض طلب الممول ما لم يقترن بذلك الامتناع سلوك معاصر لذلك التراخي يؤكد ذلك الرفض، كقيام لجنة إنهاء المنازعات مثلاً بإرجاع الملف الضريبي إلي المحكمة بعد أن قامت بسحبه من المحكمة قبل ذلك أثبت في طلب الممول أما مجرد عدم قيام المصلحة بالرد علي طلب الممول فإنه لا يمكن اعتبار ذلك قراراً ضمناً من المصلحة برفض طلب الممول .

و يمكن للممول التدليل علي وجود ذلك القرار الضمني برفض طلبه إنهاء المنازعة بتقديم طلب إلي لجنة إنهاء المنازعة والتي سبق وأن قدم لها طلب إنهاء المنازعة بطلب فيه موافاته عما إذا كانت اللجنة قد رفضت طلبه من عدمه وضرورة إخطاره بذلك، فإذا مضى علي تقديم ذلك الطلب ستون يوماً دون الرد عليه فإن ذلك يعتبر قراراً ضمناً برفض طلبه إنهاء المنازعة ويحق له الطعن علي ذلك القرار الضمني بدءاً من تاريخ انتهاء مدة الستين يوماً التالية علي تقديم طلبه الأخير .

وتختص محكمة القضاء الإداري بنظر الطعن علي القرار الريح الصادر من لجنة إنهاء المنازعات برفض طلب الممول بإنهاء المنازعة وذلك بغض النظر عن المحكمة المعروضة عليها تلك المنازعة فواء أكانت تلك المنازعة المقدم بشأنها طلب التصالح او طلب إنهاء النزاع معروضة علي القضاء العادي أو الإداري فإن موضوع الطعن علي القرار الصادر من لجنة إنهاء النزاع برفض طلب الممول هو ما يدخل في اختصاص مجلس الدولة عملاً بنص الفقرتين ٥ ، ٦ من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ ، واختصاص القضاء الإداري مقرر بنص م ١٣ من ذلك القانون .

ويخضع أيضا الاختصاص القضاء الإداري الطعن المبدي علي قرار لجنة إنهاء المنازعات بغناء المنازعة وكذلك الطعن المبدي طعنا علي قرار لجنة التصالح في المنازعة وذلك علي الرغم من توقيع الممول علي ذلك القرار .

ويتحقق ذلك في حالة إنعدام القرار ذاته كأن يصدر من لجنة غير تلك التي نص عليها القرار الوزاري رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ أو يحتوي القرار علي مخالفة جسيمة للقانون ، كأن يحتوي القرار علي إعطاء الممول من سداد غرامة التأخير أو أن يطبق عليه سعر ضريبة أقل من ذلك السعر المحدد بنص القانون أو أن تسوب إرادة الممول أو الجهة الإدارية عيب جسيم يؤثر في الإدارة تأثيراً جوهرياً .

فلكل من شابت إرداته هذا العيب سواء أكان الممول أم الجهة الإدارية الحق في الطعن علي قرار إنهاء المنازعة .

فالقرار في الحالات السابقة يستحيل إلي مرتبة القرار المعدوم الذي لا يجوز أي حصته ولا يترتب أية آثار قانونية .

ومن ثم يكون للمضرور منه حق الطعن علي ذلك القرار أمام القضاء الإداري حتى لو كان المشرع قد أناط الفصل في الطعن علي ذلك القرار إلي جهة القضاء العادي .

فالقرار المعدوم لا يترتب أية آثار قانونية ولا يؤثر في المراكز القانونية للمخاطبين باحكامه بل يعد مجرد واقعة مادية يحق للأفراد الطعن عليها .

واختصاص مجلس الدولة بنظر تلك الطعون ليس قاصراً فقط علي القرارات التي يختص قانوناً بالفصل فيها بل يتعداها إلي تلك التي تخرج عن اختصاصه فيزيل أثرها باعتبارها مجرد واقعة مادية في سبيل ذوي الشأن لمراكزهم القانونية .

وعلي نحو ما انتهت إليه المحكمة الإدارية العليا في أحد احكامها ( دون أن ينطوي ذلك علي المساس باختصاص الجهة القضائية الأخرى التي أولاهها المشرع استثناء من أحكام قانون مجلس الدولة سلطة الفصل في المنازعات التي تتحصل ببعض القرارات الإدارية لأن هذا الاختصاص يد حده في القرارات التي تتسم بالبطلان ولا تتحدر إلي الإنعدام .

أما إمتناع لجنة إنهاء المنازعات عن إصدار قرارها سواء بالرفض أو بالقبول في طلب الممول فإن هذا الإمتناع لا يشكل قراراً ضمناً بالرفض إلا إذا صاحبتة قرائن أخرى تدل علي موقف مصلحة الضرائب برفض طلب الممول بإنهاء النزاع .

ذلك أن القرار الوزاري - كما سبق ذكره - لم يضع مهلة زمنية علي عاتق اللجنة بحيث يلزمها بإصدار قرارها في تلك المدة حيث

كان يمكن استتباط القرار السلبي بالرفض من مرور تلك المدة الزمنية دون إصدار اللجنة قرارها .

أما وأن القرار الوزاري لم يحدد أي مدة فإنه يستحيل الوقوف علي حقيقة إرادة اللجنة إلا من خلال قرائن أخرى، كقيام اللجنة، كما سبق ذكره - يرد الملف الضريبي إلي المحكمة، إذا أن هذا الإجراء يكشف عن إرادة اللجنة في رفض طلب الممول فمع إمتناع اللجنة عن إصدار قرارها في طلب الممول وقيامها برد الملف الضريبي الذي كان موجوداً بالمحكمة نظر منازعته إلي المحكمة مرة أخرى يكشف عن نية اللجنة وحقيقة قرارها، وهو ما يمكن معه للمول الطعن في ذلك القرار السلبي بالرفض امام محكمة القضاء الإداري .

### **البند الرابع: مدي سلطة القضاء الإداري في نظر الطعن علي قرارات لجان إنهاء النزاع:**

تتحدد سلطة القضائي الإداري في الطعن المقام علي قرار لجنة التصالح أو لجنة إنهاء النزاع وفقاً لموضوع القرار المطعون عليه والذي قد يصدر بالموافقة علي التصالح ومن ثم تخفيض صايف الربح المتنازع عليه طبقاً لاتفاق الطرفين من الجهة الإدارية والممول .

وقد يصدر القرار برفض طلب التصالح في حالة عدم التوصل إلي اتفاق بين طرفي الخصومة، حيث تتسع وتضيق سلطة القاضي الإداري طبقاً لما منحه المشرع للجهة الإدارية من سلطة تقديرية في إصدار قرارها، فكلما اتسعت تلك السلطة ضاقت سلطة القاضي الإداري في مراقبة مشروعية سلوك الإدارة، وعلي العكس كلما قلت السلطة التقديرية زادت سلطة القاضي الإداري في تلك الرقابة. كما أن الرقابة في الحالة الثانية أسهل من الأولى إذ انها في حال ضيق السلطة التقديرية

للإدارة سيكون أمام القاضي الإداري نصوص قانونية يمكن مراجعة سلوك الإدارة عليها فإن اتفقت معها كان للقرار الإداري المشروعية وأن اختلفت انتفت عن القرار الإداري وصف المشروعية وتختلف سلطة الجهة الإدارية في القرار الصادر بقبول التصالح وتخفيض صافي الربح المتنازع عليه عن القرار الصادر برفض التصالح وبالتالي تتباين سلطة القاضي الإداري بالنسبة لكل منهما وذلك علي النحو الآتي :

أولاً : قرار لجنة التصالح بقبول التصالح وتخفيض صافي الربح :

فالقرار الصادر من لجنة التصالح بقبول التصالح وتخفيض صافي الربح المتنازع عليه هو قرار ناتج عن مرحلة تفاوضيه بين الممول وبين مصلحة الضرائب ممثلة في لجنة التصالح .

وبالتالي فهو نتاج إرادة طرفي النزاع فلا تستقل به إدارة منفردة حيث لا يمكن أن يولد ذلك القرار إلا بتوافق الأرادتين معاً

ومن ثم فإنه يعصب تصور وجود طعن علي ذلك القرار إذ أنه لا يصدر إلا بتوقيع طرفي النزاع معاً ، حتى القرار الصادر من لجنة إنهاء المنازعة وأن كانت لا تسبقه مرحلة تفاوضيه كما هو الشأن في قرار لجنة التصالح ، إذ أن القرار الأول يصدر بالإرادة المنفردة للجنة إنهاء المنازعة وذلك بعد أن يقدم للمول طلبه المذكور به أسبابه والمؤيد بالمستندات ، حيث تقوم اللجنة بعد ذلك يبحث ذلك الطلب وإصدار قرارها ، إلا أن هذا القرار ليس له أي أثر قانوني ، إلا بتوقيع الممول عليه.

ومن ثم فلا يتصور من ذلك الممول الطعن علي ذلك القرار بعد توقيعه علشها بما يفيد القبول.

ولكن مع ذلك فإنه يمكن في حالات قليلة الطعن علي ذلك القرار أما لمخالفته لنص القانون والطعن فيه<sup>٣</sup>جائز في تلك الحالة لطري في النزاع وأما لكونه قد صدر بناء علي غش أو تدليس أو لصدوره بناء علي غلط جوهرى وقع فيه الخصم الآخر .

فالققرار الصادر من لجنة التصالح بموافقة الطرفين - علي عدم استفادة الممول من الشريحة المعفاة وقدرها ٥٠٠٠ جنيه أو تخفيض تلك الشريحة إلي مبلغ أقل هو قرار مخالف لنص المادة ٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتى لول وافق عليه الطرفين معاً ، فلا يجوز الاتفاق أساساً علي مخالفة القانون حتى لو قابل ذلك استفادة الممول في نواحي أخرى بتخفيض صايف ربحه أو بزيادة مصروفاته .

وكذلك الققرار الصادر بزيادة سعر الضريبة عما حدده القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي حدد سعر الضريبة من ١٠ ٪ إلي ٢٠ ٪ فإذا اتفق الطرفان علي تحديد سعر الضريبة بنسبة ٣٠ ٪ فهذا الاتفاق مخالف للقانون سالف الذكر في مادته الثامنة حتى لو أدي هذا الاتفاق في النهاية إلي تخفيض صايف الربح المتنازع عليه ، وهو أمر واقعي فقد يتفق الطرفان علي زيادة سعر الضريبة وفي ذات الوقت يتفقون علي اعتماد بنود أخرى من شأنها أو تقلل من صايف الربح .

فالاتفاق هنا ورد علي أمر مخالف للقانون ولا يجوز الاستناد إلي موافقة الطرف الآخر علي تلك المخالفة لاصباغ المشروعية علي الققرار إذا يحق للمول بالرغم من موافقته علي ذلك القرار أن يطعن فيه بمخالفته لنص القانون ، كما يحق لمصلحة الضرائب الطعن عليه أيضا لذات السبب ونري أنه لا يجوز أعمال نص م ٣٤ من القانون المرافعات في هذا الصدد وهو إبطال الجزء المخالف للقانون مع سريان باقي البنود غير

إذ أن من شأن ذلك فتح باب التحايل علي القانون إذ أن مصلحة الضرائب ما واقفت علي باقي البنود الأخرى إلا لموافقة الممول علي البند المخالف للقانون.

فموافقته علي باقي البنود أساسه البند المخالف للقانون وبالتالي في حال إبطال هذا البند فإن سائر البنود الأخرى تلغي هي الأخرى إذ انها قائمة علي أساس باطل، ولا يحق للمول التمسك ببطلان البند المخالف للقانون دون البنود الأخرى .

فالقرار يوصم كله بمخالفة القانون، وإلا فما أسهل أن يتوافق الممول علي بنود في صالحه وأخرى في غير صالحه ويطعن علي تلك الأخيرة فقط يدعوى مخالفة القانون، وهي ما صدرت من مصلحة الضرائب إر أتكناً علي الأسباب الأخرى .

فسلطة القاضي الإداري تتحدد في حال الطعن ببطلان قرار لجنة التصالح لمخالفته نص القانون في النظر عما إذا كانت باقي بنود التصالح المتفقة مع صحيح القانون أساسها بند التصالح المخالف للقانون من عدمه، فإن كانت كذلك قضي بطلان قرار لجنة التصالح بأكمله وأن لم تكن فللقضاء أن يقضي ببطلان قرار لجنة التصالح في الجزء المخالف لنص القانون دون التعرض لباقي البنود الأخرى .

وقد يصدر قرار لجنة التصالح بناء علي غش أو تدليس يدعيه الممول كأن يدعي أنه وافق علي تحديد صايف أرباح المنشأة ككل بمبلغ كذا، وأن اللجنة التصالح أعتبرت ذلك المبلغ صايف ربحه هو وليس صايف ربح المنشأة .

فقد يقوم الشريك المتضامن بالموافقة علي التصالح مع لجنة التصالح وذلك بتحديد مبلغ مثلاً ١٠٠٠٠٠٠٠ " مليون جنيه " كصافي أرباح شركته ثم يفاجأ بعد ذلك بأن اللجنة لم تعد بصفته كشريك متضامن يحق له التوقيع عن الشركة معتبرة في ذات الوقت أن مبلغ المليون جنيه هو صافي ربحه كشريك، فهنا يحق للمول الطعن علي ذلك القرار الصادر بالتصالح طالباً إلغائه كذلك قد يصدر قرار لجنة التصالح بناء علي غلط جوهرى يقع فيه الممول كأن يكن للممول شركتان أو منشأتان لكل منها ملف ضريبي ولكل منها دعوى قضائية فيتصالح في أحدهما ظناً منه أنها الأخرى، وقد يكون معذوراً في ذلك الغلط الذي وقع فيه أما لوحدت السنوات أو النشاط أو الجلسة المحددة لهذا التصالح.

فكل تلك الأمور قد توقعه بالفعل في غلط جوهرى يجعله يقر بالموافقة علي تحقيق صافي ربحه دون أن ينبه إلي أن يوقع علي منازعة أخرى، فلا شك أن يحق له متي ثبت وقوع هذا الغلط أن يطعن في القرار الصادر بالتصالح طالباً إلغائه

وفي الحالات السابقة نري أنه ليست للمحكمة سلطة القضاء الكامل فهي وأن كانت تراقب مشروعية القرار إلا أن سلكتها تقف عند حد إلغاء القرار المطعون فيه، أما مضمون القرار ذاته فهو يخضع لتوافق إرادة طرفي النزاع ولا يجوز للمحكمة أن تحل محلهم معاً .

## ثانياً : رفض طلب التصالح :

قد ينتهي طلب التصالح أو طلب إنهاء المنازعة المقدم من الممول أما إلى قبوله وتعديل صافي الوعاء المتنازع عليه وفقاً لما ينتهي إليه إرادة الطرفين، وأما في رفضه شكلاً، ومن ثم لا يتطرق أي من طرفي النزاع إلى الموضوع .

وأما إلى قبوله شكلاً وفي الموضوع يتم رفضه وذلك لعدم توصل طرفي النزاع إلى أي اتفاق فصي حالة عدم قبول طلب إنهاء المنازعة أو التصالح شكلاً كأن يقدم الطلب من غير ذي صفة أو يقدم بصدد دعوى منظورة أمام محكمة النقض بالمخالفة للقرار رقم ٣٦٣ لسنة ٢٠٠٩ الخاص بالتصالح والذي قصر التصالح على الدعوى المقامة أمام المحاكم الابتدائية والاستئنافية دون الدعاوي المنظورة أمام محكمة النقض .

ففي أي من تلك الحالات تصدر لجنة التصالح أو لجنة إنهاء المنازعات قرارها بعدم قبول الطلب شكلاً دون أن تتطرق غلي الموضوع الوارد به التصالح الذي أساسه التوافق بين الإرداتين .

فإذا ما طعن علي ذلك القرار أمام القضاء الإداري فإن القاضي سيراقب مدي توافق قرار اللجنة مع القانون فإذا وجده مطابقاً قضي الطعن، أما إذا وجده مخالفاً لنص القانون أو القرارات الوزارية قضي بإلغائه وإعادة الملف إلى لجنة التصالح دون أن يتولي هو - أي القاضي - البت في الشق الموضوعي في طلب التصالح إذ أن ذلك الشق أساسه توافق إرادة طرفي النزاع علي اتفاق معين، فهذا ليس من سلطة القاضي الإداري، إذا أن سلطته محصورة في التحقق من مطابقة قرار لجنة التصالح في عدم قبول طلب التصالح شكلاً لحكم لقانون .

أما في حال قرار لجنة التصالح قبول الطلب شكلاً ورفضه موضوعاً نظراً لعدم التوصل إلي اتفاق بين طرفي النزاع فهنا تضيق سلطة القاضي الإداري في رقابة مشروعية سلوك لجنة التصالح إذا ما يصدر عنها أساسه عدم التوصل إلي اتفاق مع الممول - وهذا حقها .

وبالتالي فإن رفض الطلب موضوعاً مقام في أساسه علي متن سليم وهو عدم اتفاق طرفي النزاع، وهو ما لم يمكن معه النعي علي مسلك لجنة التصالح بأي عيب إلا إذا أثبت الممول أن أساس الرفض ليس الصالح العام ولكن لاغراض شخصية، حيث يمكن للمول في تلك الحالة النعي علي ذلك القرار بعيب الانحراف بالسلطة إلا أن عبء الاثبات يلقي علي عاتق الممول في إثبات ذلك ال