جامعة البحرين

كلية الحقوق

قسم القانون العام

المنـازعة الضريبية وطرق إنهائها في التشـريع البحريني والمقارن

أطروحة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إعـــــداد الطـالبة:

نـور عبدالعزيز يعقوب العسمي

20165343

إشـــــراف:

الأستاذ الدكتور محمد أحمد عبدالنعيم

أستاذ القانون العام

(المشرف الرئيسي)

الدكتور عبد الجبار أحمد الطيب

أستاذ المالية العامة والاقتصاد المساعد

(المشرف المشارك)

مملكة البحرين

1454هـ ، 2024م

ملخص الدراسة

إن موضوع المنازعات الضريبية لم يتم تناوله من قبل الباحثين في مملكة البحرين، وبالتالي لم نجد بحوثاً معمقةً تتناول موضوع المنازعة الضريبية بشكل مفصل والإشكالات التي ممكن أن تثار بشأنها. فموضوع المنازعة الضريبية له أهمية بالغة خصوصاً مع تزايد تدخل الدولة من حين إلى آخر في رفع نسبة الضرائب ونطاق الخاضعين لها كنتيجة حتمية للأوضاع الاقتصادية والمالية الراهنة، وبطبيعة الحال فالإنسان بالفطرة مجبول على حب المال و يسعى دائماً لحمايته من أي مساس به، ومن هنا يأتي دور الضمانات القانونية التي تكفل له هذه الحماية، وتضمن له عدم المساس بمركزه المالي من غير وجه حق.

وتثور المنازعة الضريبية إما عند قيام الإدارة الضريبية بتحديد الضريبة، أو عند قيامها بتحصيلها، و المكلف في نزاعه غالباً يكون له طريقان، أولهما طريق إداري يكون على شكل تظلم أو اعتراض أمام الإدارة الضريبية واختلفت الدول في مدى وجوب هذا الطريق كشرط لرفع الدعوى القضائية ، وثانيهما طريق قضائي يتمثل في الطعن أمام القضاء المختص وذلك على حسب مسلك الدولة في نظامها القضائي. وبالتالي فإن وجود هذه الطرق لاشك أنها تعد ضمانة قانونية لحماية حقوق المكلف من تعسف الإدارة كونه الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية التي تعد علاقة بين طرفين غير متكافئين. ولاشك أن المكلف بحاجة إلى وجود نصوص قانونية متكاملة و واضحة تبين له الإجراءات الواجب اتباعها في حال إهدار الإدارة الضريبية حقه ومعرفة الجهة القضائية المختصة بنظر دعواه حتى يتحقق الاستقرار القانوني والمالي لكل من الطرفين وهذا منبع من ذاتية النزاع الضريبي كونه يتطلب السرعة في الإجراءات والفصل حتى لا تتأثر المراكز المالية ويتحقق الاستقرار .

وبالتالي، فنحن في هذه الأطروحة نسلط الضوء على المنازعات الضريبية بدءاً من الأسباب المؤدية لحدوثها حتى تسويتها، مع عرض النصوص القانونية المنظمة لذلك، ومدى كفايتها في إنشاء نظام ضريبي متكامل وذلك من خلال فصلين نتناول في أولهما ماهية المنازعات الضريبية ونطاقها ومدى أخذ المشرع البحريني والتشريعات المقارنة بالمفهوم الضيق أو الواسع للمنازعة الضريبية، و أنواع وأسباب حدوث المنازعات الضريبية والخصوصية التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات الإدارية .

ونتناول في الفصل الثاني: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في ضوء تحليل أحكام القضاء، والنصوص القانونية المنظمة لذلك ومدى وضوحها وكفايتها في خلق نظام ضريبي مستقر ومتكامل في كل من التشريع البحريني والمقارن .

بِسْمِ اللَّـهِ الرَّحْمَـٰنِ الرَّحِيمِ

قال الله سبحانه وتعالى في كتابه الحكيم

﴿وَأَطِيعُوا اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَلَا تَنَازَعُوا فَتَفْشَلُوا وَتَذْهَبَ رِيحُكُمْ وَاصْبِرُوا إِنَّ اللَّهَ مَعَ الصَّابِرِينَ ﴾.

سورة الأنفال – الآية 46

الإهـــداء

أهدي هذا البحث إلـــى:

- **عائلتي التي كانت دائما عونًا وسندًا لي في كل ماقدمته لي من دعم وتشجيع ومؤازرة وعون بعد عون الله عز وجل.**
- **وإلى أصدقائي، الذين لولاهم لما خططت شيئًا.**
- **وإلى وطني العزيز، الذي أعتبره مصدر فخر و إلهام، أهديه هذه الرسالة بكل حب و امتنان.**

إلى كل هؤلاء، أهديهم هذا العمل ، سائلة الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

الباحثة

الشـكر والتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل و مشرفي الأستاذ الدكتور/ محمد أحمد عبدالنعيم لقبوله الإشراف على هذه الرسالة، و لجهوده وتوجيهاته المستمرة التي بذلها حتى سهّل علي مهمتي في إكمال هذا البحث...

و أتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذي القدير ومشرفي الدكتور/ عبدالجبار أحمد الطيب الذي أكرمني بغزارة علمه وساعدني في تجاوز التحديات و على كل ما قدمه لي من توجيه و إرشاد

كما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى السادة أعضاء الهيئة التدريسية بكلية الحقوق بجامعة البحرين على دعمهم وتعاونهم الدائم ، وأقدم امتناني للمكتبة القانونية بالجامعة لما كان لها من دور كبير في إنجاز هذه الأطروحة حيث كانت مصدراً في تعزيز المعرفة

جزاكم الله جميعا عني كل خير وسدد على طريق الحق خطاكم..

الفهرس

المـوضوع	رقم الصفحة
ملخص الدراسة	أ
الآية القرآنية	ت
الإهداء	ث
الشكر والتقدير	ج
الفهرس	6
المقدمة	8
الفصل الأول: ماهية المنازعة الضريبية	17
المبحث الأول: مضمون المنازعة الضريبية وخصائصها	22
المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة لها	24
المطلب الثاني: خصائص المنازعة الضريبية	64
المبحث الثاني: أسباب المنازعة الضريبية وأنواعها	101

المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية	102
المطلب الثاني: أنواع المنازعة الضريبية	127
الفصل الثاني: حل المنازعة الضريبية	148
المبحث الأول: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية	153
المطلب الأول: التظلم كآلية للتسوية الإدارية	158
المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للتظلم الضريبي	185
المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء	203
المطلب الأول: الدعوى الضريبية كآلية لحسم النزاع الضريبي	205
المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للدعوى الضريبية	239
الخاتمة	285
النتائج	285
التوصيات	287
قائمة المراجع والمصادر	289

المقدمة

أولاً: موضوع الدراسة:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل التي تربط الدولة بالأفراد وتظهر من خلالها سيادتها، وتحدث أثراً كبيراً على كل منهما. فهذه الضريبة عبارة عن مبلغ من النقود تفرضه الدولة أو الهيئات العامة المحلية على الفرد ليقوم بدفعها بصفة نهائية وليس مقابل الانتفاع بخدمة معينة ، بل لتمكينها من تحقيق منافع عامة. وهذه الضريبة اليوم أًصبحت من أهم العوامل التي تساهم في تحريك عجلة تنمية الاقتصادات الوطنية، وتمويل المشاريع القومية، والنهضة بالمشاريع الحكومية. ومن هنا كانت القوانين الضريبية من أهم القوانين التي تؤثر على الأفراد نظراً لتنظيمها المباشر لمركزهم المالي.

والضريبة اليوم لم تعد مجرد أداة لتمويل الخزانة العامة ؛ بل هي الآن وسيلة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف محددة في شتى المجالات، فعلى سبيل المثال فإنه في المجال الاقتصادي تعد الضريبة أهم عامل لجذب وتشجيع الاستثمارات الأجنبية فنرى أن بعض الدول تقوم بالإعفاء عن الضريبة وذلك متى ما تم الاستثمار فيها لتشجيع انتقال رؤوس الأموال الأجنبية إليها، وفي المجال الصحي نلاحظ أن معظم الدول تفرض الضريبة الانتقائية على السلع الضارة بالصحة مما يساهم في تحسين الوضع الصحي للبلاد وهذا مايجعلنا نتأكد من دور الضريبة الهام في تحقيق أهداف الدولة والارتقاء بها أكثر من كونها مجرد مصدر ممول للخزينة العامة.

وعلى ضوء ذلك ونظراً لأهمية الضرائب ، شرعت مملكة البحرين شأنها شأن دول العالم الضرائب وأدخلتها في نظامها الاقتصادي، وسنت من أجل ذلك تشريعات تتصدرها الدساتير التي تحتل قمة الهرم القانوني وهذا ماجاء في صلب الدستور البحريني أن إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاؤها لايكون إلا بقانون، حيث نصت المادة 107 منه الفقرة أ على : (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لايكون إلا بقانون ، ولايعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة بالقانون. ولايجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون).

ومن ثم فإن القوانين والتشريعات في الدول ومنها مملكة البحرين اهتمت بمسألة تنظيم القواعد الموضوعية للضرائب، إضافة للإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبة التي تحدث بين الإدارة الضريبية كسلطة ضريبية وبين المكلف كطرف ضعيف في العلاقة الضريبية وذلك بما يحمي حقوق المواطنين والمقيمين فيها، والمشرع البحريني أصدر عدة قوانين تنظم هذا الأمر نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: المرسوم بقانون رقم 48

لسنة 2018 بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، والقانون رقم 40 لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية، والمرسوم بقانون رقم 19 لسنة 2023 المتعلق بتعديل بعض أحكام المرسوم بقانون رقم 42 لسنة 1999 بإنشاء شركة نفط البحرين .

وفي هذا السياق ستعمل الباحثة على تحليل هذه النصوص وتبرز نقاط القوة من جانب ،وكذلك الثغرات القانونية الموجودة في هذه القوانين من جانب آخر ، و التي تؤدي إلى حدوث مشاكل أثناء تطبيقها خاصة فيما يتعلق بالقواعد الإجرائية المنصوص عليها ومدى كفايتها، خاصة في ظل التطور المستمر في الضريبة من ناحية ، والأوضاع الاقتصادية في البلاد من ناحية أخرى وزيادة نسب فرض الضريبة من حين إلى آخر وهو مايؤدي بالضرورة إلى حدوث مايعرف بالمنازعات الضريبية .

وبالتالي فإن مسألة فرض الضريبة و حدوث المنازعات الضريبية أمران متلازمان، فطالما هناك ضريبة تفرض فإن حدوث نزاع متعلق بها أمر وارد ، خاصة وإن الضريبة ليست إلا اقتطاع مالي يؤثر على المركز المالي للفرد، والإنسان بطبعه مجبول على حب المال ويسعى جاهداً لعدم تأثر أمواله ، ولايخفى عنا أن أساس هذا مذكور في قرآننا الكريم، فقد قال الله عز وجل في كتابه الكريم (وَتُحِبُّونَ الْمَالَ حُبًّا جَمًّا) [1]، وبالتالي فإن الإنسان دائماُ يسعى للحفاظ على ماله بأكبر قدر ممكن، هذا من جانب ، ومن جانب آخر فنحن في المنازعات الضريبية نجد أنفسنا أمام طرفين غير متكافئين وهما الدولة متمثلة في الإدارة الضريبية، والطرف الآخر الممول أو المكلف وهو الطرف الضعيف في العلاقة، وبالتالي يحتاج إلى حماية كافية له من خلال النصوص القانونية.

و المنازعات الضريبية تتعدد مفاهيمها، ولكن يمكن القول بصفة عامة أن المنازعة الضريبية هي عبارة عن خلاف بين الممول والإدارة الضريبية عند مباشرتها لنشاطها في ربط الضريبة وتحصيلها.

وفي كل الأحوال فإن هذه المنازعات تتنوع أسبابها، فقد تكون أسبابا ترجع لعدم تضمين القواعد والإجراءات التي تحكم الضريبة في قانون واحد ، وبالتالي يكون هناك نوع من التناقض والتضارب بين النصوص التشريعية المنظمة ، حيث إن التشريعات الضريبية تكون في شكل قواعد متفرقة صادرة في تواريخ مختلفة يختص كل منها بضريبة واحدة أو ضرائب قليلة معينة بالذات ، فالسلطة التشريعية تتدخل باستمرار في تعديل الأوضاع الضريبية من حين لآخر وذلك لزيادة إيرادات الدولة فتكون قادرة على مواجهة التزاماتها وأزماتها وهذا الأمر

[1] سورة الفجر الآية (20)

دائماً مقرون بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فكلما تطورت هذه الأوضاع دفع ذلك المشرع لإجراء مثل هذه التعديلات.

ويؤدي هذا التعديل والتبديل المستمر في قوانين الضرائب إلى تعدد النصوص الضريبية وتعقيدها وصعوبة تطبيقها بل وإلى تناقضها خاصة إن لم تتم دراسة القوانين السابقة جيداً كما إنه يجعل الأمر صعباً بالنسبة للممول في الإلمام بكل هذه القوانين الضريبية وبالتالي حدوث صعوبات في الحصول على حقه وأحياناً ينتهي به المطاف ببخس حقه وذلك لعدم القدرة على المطالبة به سواء لفوات المواعيد أو عدم اللجوء للطريق الصحيح للتظلم أو التداعي.

ولذلك حرصت أغلب الدول على تنظيم مسألة فرض هذه الضرائب وطرق التظلم والطعن بها ، بل وأن بعض الدول قامت بإنشاء قانون خاص ومستقل فقط ليبين إجراءات التظلم والطعون من الضرائب ليسهل الأمر على المكلفين.

ولم تكن مملكة البحرين بمنأى عن الدول التي حاولت تنظيم إجراءات التظلم من الضريبة و بيان طرق الطعن بها، فقد سلكت مملكة البحرين في حل المنازعات الضريبية طريقين، الطريق الأول: حل النزاع ودياً وهو مايعرف بالطريق الإداري ويكون ذلك عن طريق عرض النزاع على لجنة خاصة تشكل لهذا الغرض بمقتضى القانون الذي يحدد اختصاصها ووسائل الطعن أمامها و قوة قرارها وذلك قبل اللجوء للقضاء ، فيكون التظلم هنا تظلم إداري مقدم من صاحب الشأن أمام الجهة الإدارية للنظر في طلبه وبناء عليه سيقوم المكلف برفع دعوى وذلك عند عدم الاستجابه لمطالبه أما إذا استجابت الإدارة لطلبه فإنه من المنطقي لن يقوم برفع دعوى قضائية ، واختلفت الدول في مدى إلزامية هذا الطريق أي التظلم الإداري المسبق ، فبعضها جعلته اختيارياً وبعضها جعلته إلزامياً، أما الطريق الآخر فهو الطريق القضائي وأحياناً القانون يتيح إمكانية اتخاذ هذا الطريق أي الطريق القضائي دون الحاجة للتظلم المسبق أمام الإدارة الضريبية، ولكن في الغالب يجعل المشرع التظلم المسبق أمام الجهة الإدارية تظلماً وجوبياً أي يكون شرطا لقبول الدعوى أمام القضاء فمتى ماتم رفع دعوى دون التظلم الإداري المسبق حكمت المحكمة بعدم قبول الدعوى شكلاً لعدم سابقية التظلم وفي هذه الحالة يجب مراعاة الإجراءات والمواعيد المنصوص عليها قانوناً.

ومنح الإدارة الضريبية هذه الفرصة أي فرصة إعطائها سلطة إعادة النظر في قرارها المتعلق بربط الضريبة يتيح لها فرصة مراجعة سلامة تصرفاتها على ضوء ماقدمه الممول من أسباب وعلى أساس مايتكشف عنه

الفحص ، فمتى ماتبين لها أن التظلم له مايبرره يمكن الاتفاق مع الممول على قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة الصحيح الواجب دفعه، ثم تعديل القرار تبعاً لذلك وهذا يؤدي إلى زيادة ثقة الممولين بالإدارة الضريبية من جهة ومن جهة أخرى فإنه لاشك يضع حدا لنهاية الكثير من المنازعات في مرحلتها الإدارية ، ومن ثم تقليل أعداد المنازعات الضريبية أمام المحاكم وبالتالي توفير الوقت والمصلحة للقضاء.

وكون مملكة البحرين أخذت بكلا الطريقين يعد أمرا في غاية الأهمية بدلاً من جعل الإدارة هي الخصم والحكم بنفس الوقت مما يكون إهدارا لمصلحة الممول وضعف الثقة باللجنة ومما يدفعه ذلك للتهرب الضريبي ، كما أن إتاحة الطريق القضائي يعد ضمانة هامة للممولين، فهو يحقق رقابة القضاء على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها. ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد مايشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ ، ونتيجة لذلك نصت التشريعات الضريبية على اختصاص القضاء ورقابته.

ومهمة القاضي في المنازعة الضريبية هي الكشف عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقواعد واللوائح أو لم تربط وفقا لها، فإذا ثبت عدم شرعية أو صحة ربط الضريبة فإنه يحكم برفضها كلياً أو جزئياً وتكون المحكمة المختصة بنظر هذه المنازعات هي التي حددها المشرع الضريبي ، وفي حالة عدم النص على المحكمة المختصة فإن القضاء الإداري يكون هو المختص لان المنازعة في ربط الضريبة لاتعدو أن تكون منازعة إدارية .

إن اختيار هذا الموضوع أي موضوع المنازعة الضريبية في الأساس يعود إلى كونه من المواضيع الحديثة والمهمة والتي لم نجد دراسة في مملكة البحرين تجسدها في شكل بحث معمق ،وبالتالي فإن دراسة هذا الموضوع من قبلنا أمر مهم ، خاصة وأن حل موضوع المنازعة الضريبية مؤخراً أصبح له أهمية كبيرة على الصعيد العملي؛ نظراً للانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات أمام القضاء، وذلك نتيجة التدخل المستمر من قبل الدولة في فرض وتحصيل الضرائب، فطالما كانت هناك ضرائب تفرض على الأفراد المكلفين فإن حدوث هذه المنازعات أمر لابد منه وهذا يجعل دراستنا ذات فائدة علمياً و عملياً .

ثانياً: نطاق الدراسة:

يغطي هذا البحث مضمون المنازعة الضريبية من حيث مفهومها وأطرافها والخصوصية التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات الإدارية وأسباب حدوثها ، ومن ثم فإنه يبين وسائل تسوية وحل المنازعات الضريبية

والنصوص القانونية المنظمة لذلك ومدى كفايتها وتقديم مقترحاتنا للارتقاء بالنصوص الضريبية التي تجعل النظام الضريبي والقانوني في مملكة البحرين أكثر تطوراً.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في أن موضوع المنازعات الضريبية لم يلق الأهمية الكافية من قبل الباحثين في مملكة البحرين وبالتالي لم نجد بحوثاً معمقة تتناول موضوع المنازعة الضريبية والإشكالات التي قد تثار بهذا الصدد ، وبالتالي تناول هذا الموضوع من شأنه أن يعزز تحديد الإطار الدقيق لسير إجراءات الدعوى الضريبية خاصة في ظل ما يشهده العالم من اهتمام كبير بالمسائل المالية والاقتصادية في السنوات الأخيرة ، وبالأخص ما يتعلق بفرض الضرائب.

كما تستمد هذه الدراسة أهميتها في أن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يعتبر الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية، وليس له إلا اللجوء للطرق المنصوص عليها قانوناً لحل المنازعات الضريبية، ومن هنا تظهر أهمية الدراسة من الناحية العملية بأنها تساعد المكلفين في الإلمام بإجراءات التظلم والطعون والجهة المختصة وإلا حكم بعدم قبول التظلم أو الطعن، وبالتالي تتمثل أهمية الدراسة في النقاط الآتية :

1- بيان الإطار الدقيق للمنازعة الضريبية لتعزيز فهمها ونطاقها.
2- تعريف المكلف بحقوقه في مواجهة الإدارة وذلك بعرض الطرق القانونية الممنوحة له في حال إساءة استعمال الإدارة لهذه السلطات.
3- معرفة إجراءات ومواعيد التظلم والطعن الضريبي وذلك لأن عدم الإلمام بهذه الإجراءات والمواعيد يترتب عليه سقوط الحق في الطعن والحكم بعدم قبول الدعوى.

رابعاً: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل عام إلى إلقاء الضوء على المنازعة الضريبية من حيث مضمونها وأطرافها وأسباب حدوثها والخصوصية التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات الضريبية، وطرق تسويتها المنصوص عليها في القوانين ذات الصلة ومدى تنظيمها لهذه المنازعات، وبشكل خاص تتمثل الأهداف المرجو تحقيقها فيما يلي:

1. التعرف على مضمون المنازعة الضريبية وخصوصيتها.
2. تمييز المنازعة الضريبة عن غيرها من الأوجه المشابهة لها والمعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها.
3. بيان طبيعة وخصائص المنازعة الضريبية التي تنفرد بها عن غيرها من المنازعات الإدارية.
4. التعرف على أسباب حدوث المنازعات الضريبية وأنواعها.
5. التعمق في طرق الفصل في المنازعات الضريبية المنصوص عليها قانوناً.
6. معرفة الجهة الإدارية المختصة بنظر التظلمات والاعتراض الضريبية وطبيعتها القانونية والتطرق للقضاء المختص بتسوية الطعون الضريبية
7. بيان سلطة المحكمة أثناء نظر الدعوى والحكم الصادر عنها ومدى جواز الاستئناف في الحكم الصادر.
8. بيان مضمون الإثبات في المنازعة الضريبية ووسائل إثباتها.

خامساً: إشكالية الدراسة:

تحوز المنازعات الضريبية بأهمية بالغة لما يترتب عليها من عدم استقرار الوضع المالي للمكلف من جانب، وخزينة الدولة من جانب آخر كون التحصيل الضريبي يعد من أهم إيراداتها فإننا نطرح إشكالية البحث من خلال التساؤل الآتي:

مامدى تنظيم المشرع البحريني لمسألة إنهاء المنازعات الضريبية ؟ وماهي الآليات التي اتبعها؟ وما مدى كفاية هذا التنظيم في ضوء التشريعات المقارنة؟

سادساً: تساؤلات الدراسة:

يمكن عرض أبرز تساؤلات الدراسة فيما يلي:

1. ما المقصود بالمنازعة الضريبية وذاتيتها؟
2. ما هو المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبة من عدمها، فهل كل نزاع يثار بين الإدارة الضريبية والمكلف يعد نزاعا ضريبيا؟
3. ما الأسباب الرئيسة لحدوث المنازعات الضريبة؟ وما أنواعها؟
4. ماهو التنظيم القانوني للمرحلة الإدارية والقضائية لنظر المنازعة الضريبية؟
5. من هي الجهة الإدارية المختصة بنظر التظلمات والاعتراضات الضريبية؟ وماطبيعتها القانونية؟

6. ما الأثر المترتب على صدور الجهة الإدارية لقرارها في التظلم والاعتراض؟
7. ما الجهة القضائية المختصة في نظر المنازعة الضريبية ، وماسلطتها أثناء نظر الدعوى؟
8. ما هو القانون الواجب تطبيقه في المنازعات الضريبية ؟
9. ما هي الآثار المترتبة على صدور الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية ؟
10. مامدى جواز الاستئناف في المنازعة الضريبية؟
11. ماهو مضمون ووسائل الإثبات في المنازعة الضريبية؟ وعلى من يقع عبء الإثبات ؟

سابعاً: صعوبات الدراسة:

تكمن تحديات الدراسة في دقة الموضوع وانعكاساته على موارد الدولة والأوضاع المالية للمكلف، هذا من جانب ، ومن جانب آخر تبرز هذه الصعوبة في أن موضوع المنازعات الضريبية لم يلق الأهمية الكافية من قبل الباحثين في مملكة البحرين، وبالتالي لم نجد أبحاثًا معمقة تتناول موضوع المنازعات الضريبية والإشكالات التي قد تثار بهذا الصدد الأمر الذي كان يتطلب البحث المعمق في هذا الموضوع.

ثامناً: منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج التحليلي من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة وكذلك الأحكام القضائية الصادرة في المنازعات الضريبية ، فضلاً عن ذلك فإنه تم استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال التعرض لأهم المفاهيم ذات الصلة، وأيضاً استخدم الباحث المنهج المقارن بين التشريع البحريني وبعض التشريعات الأخرى كالمصري والجزائري لامتلاكهما تشريعات تتضمن آليات فعالة لتسوية المنازعات الضريبية وحماية حقوق الممولين بالرغم من التحديات في التنفيذ، فضلاً عما تتطلبه الدراسة من الاستعانة ببعض الأنظمة الأخرى ، حيث إن الدراسة لن تحقق جدواها دون المقارنه مع الأنظمة الضريبية الأخرى بصدد تسوية المنازعات الضريبية وذلك للوصول لأفضل النتائج والتوصيات.

تاسعاً: الدراسات السابقة:

1- سارة علي حسين، طرق تقدير وعاء الضريبة والطعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق، 2021م.

قدمت هذه الدراسة تحليلاً شاملاً للمنازعات التي تثار في مرحلة تقدير وعاء الضريبة، والقوانين المنظمة لذلك مستعرضة لنا طرق الطعن التي أتاحها القانون في حال حدوث النزاع ، إضافة إلى بيان الإجراءات الواجب اتباعها.

2- صولي حميدة، التظلم الإداري، كآلية لتسوية المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير بسكرة، 2020م.

تناولت هذه الدراسة الطريق الإداري لحل المنازعة الضريبية والمتمثل في التظلم أمام الجهة الإدارية المختصة ومدى أهمية مرور النزاع بهذه المرحلة ، كما وضحت الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف في مواجهة إدارة الضرائب ، إضافة إلى تحديد تشكيل اللجان الضريبية واختصاصها.

3- محمد رضا حسين السيلاوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، 2015م.

تناولت هذه الدراسة المنازعة الضريبية بشكل معمق في مراحلها المختلفة بدءاً من فرضها حتى تحصيلها، وتناولت الإجراءات المتبعة عند حدوث نزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف، كما تناولت طرق التسوية الإدارية والقضائية في التشريع العراقي والتشريعات المقارنة.

4- محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012م.

تناولت هذه الدراسة حال المنازعات الضريبية في اليمن والتشريعات المقارنة مع تزايد عدد هذه المنازعات الأونة الأخيرة نتيجة توسع أعمال القطاع الخاص في اليمن وتوجه الحكومة اليمنية لخصخصة الكثير من المشاريع العامة، إضافة إلى الإشكاليات المترتبة على طول إجراءات هذه المنازعات وأثرها على تحقيق العدالة .

إن ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة أنه سيتناول بالتفصيل مدى كفاية النظام التشريعي البحريني في حل المنازعات الضريبية ، مع التركيز على مسألة غياب قانون إجراءات ضريبية موحد.

عاشراً: خطة الدراسة:

<u>الفصل الأول: ماهية المنازعة الضريبية</u>

المبحث الأول: مضمون المنازعة الضريبية وخصائصها

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية و تمييزها عن المفاهيم المشابهة لها

المطلب الثاني: خصائص المنازعة الضريبية

المبحث الثاني: أسباب المنازعة الضريبية وأنواعها

المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية

المطلب الثاني: أنواع المنازعة الضريبية

<u>الفصل الثاني: طرق حل المنازعة الضريبية</u>

المبحث الأول: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

المطلب الأول: التظلم كآلية للتسوية الإدارية

المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للتظلم الضريبي

المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء

المطلب الأول: الدعوى الضريبية كآلية لحسم النزاع الضريبي

المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للدعوى الضريبية

<u>الخاتمة</u>

<u>النتائج</u>

<u>التوصيات</u>

<u>المراجع</u>

الفصل الأول: ماهــية المنازعة الضريبية

الفصل الأول

ماهية المنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

إن المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تكون أطرافها الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ، وذلك متى ماكانت المنازعة تتعلق بحصر دافعي الضريبة وتحصيلها منهم[2] .

وترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً، فالتزام الدولة بهذا المبدأ لاشك بأنه يعكس التزامها بالمشروعية في كافة الجوانب والتي يندرج ضمنها اللجوء للوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات التي تنشأ بمناسبة تطبيقها للقانون الضريبي[3].

فالمنازعة الضريبية تكتسي أهمية كبيرة على الصعيد العملي نظراً لتزايد هذا النوع من المنازعات، فالإدارات الضريبية تتدخل بحكم وظيفتها والسلطات الممنوحة لها قانوناً في تقييم الوعاء الضريبي و تحصيل الضرائب، [4]، ومن هنا نشأ مفهوم المنازعة الضريبية وحاجة المكلف (الطرف الأضعف) إلى حماية تكفل له عدم المساس بمركزه القانوني من غير وجه حق وذلك متى ماقامت الإدارة بإساءة استعمال السلطات الواسعة الممنوحة لها قانوناً، وهذا بالطبع لن يتوافر إلا بوجود قواعد وإجراءات قانونية توفر له هذه الحماية .

والمنازعة الضريبية عموماً تكون إما أثناء تقدير الإدارة للضريبة أو تحصيلها، وبالتالي نجد أن هذه المنازعة لها خصوصية تميزها عن بقية المنازعات و هي ضرورة تحقق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، حيث إن الإطالة في مدة هذا النزاع الحاصل بين الإدارة والمكلف من شأنه أن يؤدي لزعزعة الاستقرار الضريبي.

ومن هنا تأتي أهمية تفصيلنا لماهية المنازعة الضريبية من جهة ، وإدراك السبل التي تؤدي إلى إنهاء هذه المنازعة من جهة أخرى ، لمنع استبداد الجهة الإدارية وضمان حقوق المكلفين ، كما أن إدراك هذه السبل

---

[2] رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الاتفاقيات الدولية، دراسة نظرية تطبيقية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006م،ص22.

[3]محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2012، ص 3.

[4]محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق ، المكتبة الوطنية، الأردن،ط2، 2003، ص3.

يؤدي إلى منع التهرب الضريبي [5]، وذلك لأنه متى مارأى المكلف أنه تحت ظل نصوص قانونية حامية لأمواله ، فإنه لن يكون لديه سبب في الخشية من تعسف الإدارة، كما أنه يساعد في الحفاظ على أموال الخزينة العامة ، لذلك عادة توجب التشريعات وضع طريقين ، أحدهما إداري والآخر قضائي وهذا ماسنتعمق به في الفصل الثاني من هذه الأطروحة.

وبالتالي فإن المنازعة الضريبية هي في أساسها منازعة تتعلق بمباشرة الإدارة الضريبية لسلطتها الممنوحة لها بمقتضى القانون، فكلما التزمت هذه الإدارة بالمشروعية أثناء عملها زاد الامتثال الضريبي[6] ، حيث إن هذا الامتثال الضريبي يتحقق عندما توجد هذه السبل أمام المكلف، فإتاحة كل من الطريق الإداري والقضائي وحتى طرق التسوية الأخرى التي ليست محل دراستنا والتي تتمثل في الوساطة والتحكيم تعد ضمانة لحصول صاحب الحق على حقه وشعوره بالطمأنينة وعدم خشيته من زعزعة مركزه المالي، وبالتالي يقوم بأداء الضريبة وهو مطمئن في نفسه تجاه الإدارة الضريبية.[7] ، مما يساهم في تعزيز موارد الدولة المالية، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد مشكلة حقيقية تواجه دول العالم مهما بلغت الرقابة والشدة، فمن النادر التزام جميع الممولين بالتزاماتهم المالية من أنفسهم وذلك بسبب قصور الوعي بأهمية الامتثال الضريبي[8].

---

[5] يعرف التهرب الضريبي (tax evasion) بأنه ممارسة غير قانونية يتجنب من خلالها الشخص أو المؤسسة أو الشركة دفع الالتزامات الضريبية المترتبة عليها ، ويكون ذلك عبر الاحتيال والتلاعب، ويكون هذا التضرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون وذلك بموجب أحكام القانون الذي ينص عليه. مأخوذ من سهيلة راحلي، وريمة قرينح، التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة، رسالة ماجستير، جامعة 08 ماي قالمة 1945، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2015م، ص11.

[6]الامتثال الضريبي ببساطة هو التزام الممولين بأحكام القانون الضريبي وخضوعهم له وهو عكس التهرب الضريبي المتمثل في تهرب الممولين من أداء التزاماتهم الضريبية، ويقاس الامتثال الضريبي عادة عن طريق قياس الفجوة الضريبية والتي هي عبارة عن الفارق بين الإيرادات الضريبية الفعلية والإيرادات الحقيقية ، و نعني بالإيرادات الضريبية الفعلية أنها هي الإيرادات المحصلة أي الإيرادات التي بالفعل تم تحصيلها من الممولين من قبل الإدارة الضريبية ودخولها للخزينة العامة والتي تعد من الإيرادات التي تدخل في الخزانة العامة ، وهي تختلف عن الإيرادات الحقيقية التي تكون عبارة عن الإيرادات المتوقعة الحقيقية والتي يجب الحصول عليها، وبالتالي إن كانت الإيرادات الحقيقية متساوية مع الإيرادات الفعلية هنا نقول أن نسبة الامتثال الضريبي 100%. مأخوذ من منى عبدالفتاح أحمد، العدالة الضريبية وأثرها في الإمتثال الضريبي، مجلة دراسات حسابية ومالية، المجلد18،العدد64 ، جامعة بغداد، 2023م ،ص 311.

[7] Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: Challenges Of Tax Adminstration in developing countries: Insights from the 5th annual tax administration research centre workshop2017. Journal of tax administration ,UK Vol 3 2017,p113 .

[8] Richard M. Bird : Adminstrative dimension of tax p 138- The Hitotsubashi Academy: The conflict between efficiency and equity of tax admistration, p 9 .

إن تعمقنا في موضوع المنازعة الضريبية يتطلب منا الوقوف على نقاط في غاية من الأهمية لمعرفة نطاق هذه المنازعة، وتتمثل هذه النقاط الأساسية في بحث مضمون المنازعة الضريبية كبداية كون هذا البحث له أهمية قصوى في تحديد الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية خاصة و إن علمنا بأن هناك الكثير من الدول في العالم تقوم بإعطاء الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية لجهة غير تلك الجهة المختصة بنظر المنازعات الإدارية الأخرى ، أي تعطي الاختصاص بنظر هذه المنازعات لجهة قضائية مستقلة كما سنرى في الفصل الثاني من هذا البحث. كذلك يجب علينا التطرق إلى مميزات المنازعات الضريبية والتي تجعل هذا النوع من المنازعات لها ذاتية تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية سواء من حيث القانون الواجب أو الجهة المنظور أمامها النزاع ،حيث يحكم هذا النوع من المنازعات قانون خاص بها في الغالب وهو مايجعل هذه المنازعة لها ذاتية خاصة وهي نتيجة حتمية لذاتية القانون الضريبي [9].

كما أن الوصول للفهم الصحيح للمنازعة الضريبية لايمكن أن يتحقق دون بيان المعيار الفاصل بين المنازعات الضريبية والمنازعات الإدارية الأخرى ، فتعتبر المنازعة منازعة ضريبية يتم النظر فيها من قبل الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية وذلك على حسب النظام المتبع في الدولة إن كان قد أنشأ قضاء خاص بالمنازعات الضريبية أي قضاء مستقل، أو كان النظام قد أوكل الاختصاص بهذا النوع من المنازعات لنفس القضاء الذي ينظر المنازعات الإدارية أو قد أوكل الاختصاص للقضاء العادي كما هو متبع في الدول التي تأخذ بنظام القضاء الموحد، وتوضيح هذه الأمور لها أهمية كبرى بالنسبة للمكلف وذلك متى مارفضت الإدارة الضريبية تظلمه واعتراضه فإنه يقوم برفع دعواه أمام القضاء المختص، وإلا رفضت دعواه شكلاً، وكذلك متى نقول أن القانون الواجب تطبيقه في هذا النزاع هو القانون الضريبي أو القانون الإداري أو المدني على حسب النظام المتبع في البلد؟ و بصيغة أخرى نقول: إذا كانت النزاعات الإدارية والضريبية تعدان نزاعاً حاصلا بين الحكومة والفرد ، فماهو المعيار المعول عليه في اعتبار هذه المنازعة ضريبية أو إدارية ؟ وهل كل نزاع ضريبي هو نزاع إداري؟ وإذا سلمنا بأن النزاع الضريبي هو ذلك النزاع الذي فقط يكون موضوعه ضريبياً أي محل النزاع فيه ضريبي ، فهل كل مايثار بين الإدارة والمكلف من خلاف حول الضريبة سيعد نزاعاً ضريبياً يطبق عليه القانون الضريبي ؟

[9] Dr. Mohammad Al ammory ,Tax Disputes resolution via administrative means, Tishreen University Journal for Research and scientific studies, Economic and legal sciences series vol37 no6 ,2015,p11.

والإجابة على هذه التساؤلات تتطلب منا بدايةً بيان مضمون المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة لها وأسباب هذه المنازعات والصور التي ممكن أن تتجسد بها حتى يتسنى للقارئ الوصول للفهم الصحيح والدقيق للمنازعة الضريبية.

و قبل ذلك أنوه أني عندما أذكر لفظ الإدارة فلا أريد أن يتبادر إلى الذهن أي شخص عام مسؤول حكومي ، بل أقصد بها ذلك الجهاز الحكومي المسؤول عن تطبيق القوانين واللوائح الضريبية والذي يختلف من دولة لأخرى [10] ، والذي يتمثل في الإدارة الضريبية، وبالتالي كلما أشير في هذا البحث إلى كلمة الإدارة أو الحكومة فإني أقصد بها تحديداً الإدارة الضريبية، وأستبعد الجهات الحكومية الأخرى، وان قصدنا غيرها سنوضحها في موضعها.

وعلى ذلك نتناول هذا الفصل في مبحثين على النحو الآتي:

- المبحث الأول: مضمون المنازعة الضريبية وخصائصها.
- المبحث الثاني: أسباب المنازعة الضريبية وأنواعها.

[10] منحت مملكة البحرين الاختصاص بتحصيل الضرائب والغرامات المالية وغيرها من الاختصاصات للجهاز الوطني للإيرادات والذي تم تأسيسه بموجب المرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للإيرادات المعدَّل بالمرسوم رقم (9) لسنة 2019 لاعتماد تسمية الجهاز الوطني للإيرادات.

المبحث الأول: مضمون المنازعة الضريبية وخصائصها

تمهيد وتقسيم:

إن المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تثار بين الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية والمكلف متى ماتعلقت بحصر دافعي الضريبة وربط الضريبة وتحصيلها[11]، وبالتالي: ماهو مضمون المنازعة الضريبية؟ وماهي خصائصها؟ إن معرفة مضمون المنازعة الضريبية ومعرفة نطاقها يتطلب منا بيان أمرين في غاية الأهمية وهما: تعريف المنازعة الضريبة وموقف الدول المقارنة و منها مملكة البحرين في مدى أخذها بالمفهوم الواسع أو الضيق في تعريف المنازعة الضريبية ،وهو ماسينعكس أثره بالضرورة على الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية ، حيث إن هذا التحديد هو ماسيؤدي إلى دخول وخروج الكثير من النزاعات في نطاق المنازعة الضريبية، وبناء عليه يتم تحديد الجهة المختصة بها ، حيث إن هناك دول أخذت بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية، بحيث جعلت المنازعة الضريبية تشمل كل مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي أي نزاع يثار بينهما ينظر من قبل الجهة المختصة بالمنازعات الضريبية وذلك على حسب النظام المتبع في كل دولة ما إن كانت تأخذ بنظام القضاء الموحد فيكون قضاء واحد ينظر بكافة المنازعات المدنية والتجارية والإدارية بما فيها المنازعات الضريبية أو كانت الدولة تأخذ بنظام القضاء المزدوج وتجعل الاختصاص بالمنازعات الضريبية من نفس الجهة التي تنظر المنازعة الإدارية أي القضاء الإداري ، أو كانت الدولة قد أنشأت قضاء خاص بالمنازعات الضريبية وبالتالي مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية يكون من اختصاص هذه الجهة، وفي المقابل هناك دول أخرى أخذت بالمفهوم الضيق للمنازعات الضريبية والتي تقتصر على المنازعة التي تحدث في مرحلة الوعاء والتحصيل، وبالتالي لاتنظر الجهة المختصة بالمنازعات الضريبية إلا هذا النوع من النزاعات أما المنازعات الأخرى فيتم نظرها من قبل القضاء الإداري أو المدني وذلك على حسب الأحوال ، وهذا ما سنتناوله تفصيلاً فيما بعد، كما إن الخوض في مضمون المنازعة الضريبية يقتضي منا الوقوف على المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها ، وعرض مميزات هذا النوع من المنازعات عن غيرها من المنازعات التي قد تثار بين الفرد والحكومة.

---

[11] أسماء عزت بهجت يوسف، دور اليمين في إثبات المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير ،كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2022، ص2.

نتناول هذا المبحث في مطلبين وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة .

المطلب الثاني: خصائص المنازعة الضريبية .

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة

تمهيد وتقسيم:

إن المنازعة الضريبية لها معنيان، إحداهما واسع والآخر ضيق[12]، واختلفت الدول فيما بينها في مدى تبنيها للمفهوم الواسع أو الضيق للمنازعة الضريبية مما ينعكس أثره على دخول وخروج الكثير من المنازعات من نطاق المنازعة الضريبية، والذي على أثره يتم إسناد النزاع إلى الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية وذلك على حسب مسلك الدولة في نظامها القضائي.

و المشرع البحريني لم ينص على تعريف المنازعة الضريبية، ولكنه أقر مسألة وجود مثل هذه المنازعات ولو بشكل غير مباشر، حيث إنه سن قوانين تمكن صاحب الحق (المكلف) من الحصول على حقه في ظل فرض تدخل الحكومات (الإدارة الضريبية) بين الحين والآخر لفرض الضريبة كما سنرى لاحقاً[13]، وبالتالي فهذه النصوص مضمونها ليس إلا إقرار بوجود المنازعات الضريبية والتي يطالب فيها صاحب الحق بحقه الذي أهدر بسبب تدخل الإدارة في مركزه المالي، حيث إن سن مثل هذه القوانين يؤدي إلى تسوية النزاع الضريبي الذي هو عبارة عن خلاف حول نقطة قانونية معينة أو حقيقة أو تضارب مصالح بين شخصين ليسوا متساويين، واللذان يتمثلان في الإدارة الضريبية وهي الطرف الأقوى، والمكلف الذي يعتبر الطرف الضعيف في هذه العلاقة ، فكلما ساءت العلاقة بينهما كلما انعكس ذلك سلباً بشكل كبير على الاستقرار المالي للمكلف وموارد الدولة وهذا يتطلب تدخلاً سريعاً لحله وهذا أيضاً ماقدمته محكمة العدل الدولية في تعريفها للنزاع الضريبي سنة 1924[14]، وعموماً فإن هذا النزاع أو التضارب عادةً يتمحور حول كيفية تقدير الإدارة للضريبة والإقرارات الضريبية، أو تحصيل الضريبة [15].

---

[12]بن حور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2021، ص15.

[13]حيث المشرع البحريني لم يعرف المنازعة الضريبية ولكن أقر بوجودها بشكل غير مباشر من خلال سنه تشريعات ضريبية منظمة تتمثل في المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بشأن ضريبة القيمة المضافة و قانون رقم (40) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية وغيرها من القوانين التي جاءت فيها نصوص متفرقة بشأن تنظيم المنازعات الضريبية .

[14] Katerina Perou ,Tax payers participation in tax treaty disputes resolution, IBFD doctoral series,2014, p44 .

[15] Simon whitehead- The tax disputes and litigation review – seventh edition- United Kingdom- London- P15.

ولذلك أصبح تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن غيرها من المفاهيم المشابهة لها له أهمية كبيرة لمعرفة حدودها وإبراز ذاتيتها الخاصة والتي تتميز بها عن غيرها من المفاهيم المشابهة لها، حيث إن المنازعة الضريبية كثيراً ماتثير الالتباس لدى البعض بسبب تشابهها مع أوجه أخرى مقاربة لها فاللفظ كالخصومة الضريبية والدعوى الضريبية، وكذلك المكلف كثيراً مايجد نفسه أمام حيرة فيما إن كانت المنازعة هي منازعة ضريبية أو منازعة إدارية تتبع فيها إجراءات المنازعات الإدارية خاصة في الدول التي توكل مهمة النظر في النزاعات الضريبية إلى قضاء خاص مستقل ينظر بها ، ومن هنا تأتي أهمية التطرق للمعيار الفاصل بين المنازعة الضريبية وغيرها من المنازعات الإدارية، أي ماهو المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها؟ فمتى نقول أن هذه المنازعة هي منازعة ضريبية تختص بها الجهة المسؤولة عن نظر المنازعات الضريبية؟ ومتى نقول أن هذه المنازعة إدارية تختص بها الجهة المسؤولة عن نظر المنازعات الإدارية، وننوه بأن هذا السؤال لايجد له محلاً في الدول التي تأخذ بنظام القضاء الموحد ، إلا أنه له أهمية بالغة في مسألة القانون الواجب التطبيق، وذلك لأن معظم الدول تنص على إجراءات مغايرة ومستقلة في المنازعات الضريبية عن تلك المنصوص عليها في المنازعات الإدارية غالبا.

وعلى ذلك نتناول هذا المطلب في فرعين وذلك على النحو الآتي:

- الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة .
- الفرع الثاني: معيار تمييز المنازعة الضريبية .

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وتمييزها عن المفاهيم المشابهة

إن بحث مفهوم المنازعات الضريبية له أهمية كبيرة في تحديد الجهة التي يعقد إليها اختصاص تسوية تلك المنازعات، و تشير كلمة المنازعة عموماً إلى وجود خلاف بين شخص وآخر، يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف ضريبياً كانت المنازعة ضريبية، فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يطرح بين الإدارة الضريبية والمكلف بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر.

ونحن نتناول في هذا الفرع تعريف المنازعة الضريبية وذلك بعرض الاتجاهات الفقهية بهذا الصدد ، و موقف المشرع البحريني والتشريعات المقارنة من تعريف المنازعة الضريبية، ومن ثم بيان طبيعة هذه المنازعة وتمييزها عن غيرها من المفاهيم المشابهة لها.

أولاً: تعريف المنازعة الضريبية:

يقصد بالمنازعة الضريبية " وجود تعارض بين طرفين لايمكن التوفيق بينهما إلا إذا قام طرف ثالث بالتدخل كحكم لحل النزاع وغالبا يكون هو القاضي" ، ولايمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان فعلاً قائماً ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف ويزنها بميزان القانون[16].

أما المنازعة في مادة الضرائب فإنها تحتوي على معنيين كالآتي:

المعنى الأول: يظهر عند استعمال اللفظ في المنازعات التي تحدث بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة والذي يكون موضوعه متعلق بتحصيل الضريبة أو تحديد الوعاء أو الإعفاء من الضريبة.

المعنى الثاني: يظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين الإدارة والمكلف ، بل هناك وضعية قد حلت به كحالة الإعسار و هلاك الأموال [17]

و يقصد بالمنازعة الضريبية بوجه عام، هي تلك المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من أعمال الإدارة الضريبية، بمناسبة قيام الإدارة بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها، وبعبارة أخرى هي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي

---

[16] برحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، بليدة، 2007، ص206.

[17] طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص5.

للقوانين الضريبية، وأنظمتها بحق الأفراد[18]، كما تعرف على أنها: النزاعات التي تنشأ عن نشاط إدارة الضرائب، والإجراءات التي تسمح بحل تلك المنازعات[19] .

وتنوعت الاتجاهات الفقهية في موضوع تعريف المنازعة الضريبية على النحو التالي:

الاتجاه الأول: وهو الاتجاه الذي يأخذ بالمفهوم الضيق للمنازعة الضريبية فيقصرها على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها أي تلك المتعلقة بالالتزام الضريبي والالتزام بالوفاء بالضريبة.[20] فيعرفها البعض بأنها: مجموعة الخلافات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بمناسبة ممارسة الإدارة لصلاحياتها والقواعد القانونية للفصل فيها على أن تقتصر هذه القواعد خصوصاً على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية [21].

الاتجاه الثاني: وهو الاتجاه الذي يأخذ بالمعنى الموسع للمنازعة الضريبية بحيث تشمل بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بالربط والتحصيل دعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة، ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، والطعون والدعاوى المتعلقة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون، أي هو يشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب[22].

---

[18] محمد عبد الرضا حسين السيلاوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، 2015م، ص39.

[19] أحمد فنيدس، محاضرات ملقاة على طلبة السنة الثانية ماجستير ، بعنوان منازعات الضرائب المباشرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 45 قالمة، الجزائر2015/ 2016م، ص 4.

[20]دكتور غزال العوسى – التحكيم في المنازعات المالية والضريبية – دار النهضة العربية– القاهرة– 2012م– ص62.

[21] Trotabas Louis, finances publiques, Dollaz, paris, 1970, P548.

[22] طاهري حسين، مرجع سابق، ص 5.

الاتجاه الثالث: وهو الاتجاه الوسط فهو يسمح بتطبيق قواعد الإجراءات العادية المقررة للمنازعات الإدارية " دعاوى الإلغاء ودعاوى التعويض" والمقررة للدعاوى الجنائية على المنازعات الضريبية وهو ما يترتب عليه أن تفقد الإجراءات الضريبية وحدتها وذاتيتها المستقلة[23].

فالتعريف الواسع للمنازعات الضريبية يشملها في جميع جوانبها بما في ذلك الجانب الجزائي، فالمنازعات الضريبية هي كل نزاع يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه بسبب رفض الإدارة الضريبية تصريحاته أو بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية، والتي تنظمها أحكام القانون الضريبي، والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية[24] .

وبالرجوع للمشرع البحريني فإنه لم يتطرق إلى تعريف المنازعات الضريبية، لا في قانون ضريبة القيمة المضافة ولاقانون الضريبة الانتقائية، ولا حتى في المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، وكل ماقام به هو التنصيص على اختصاص اللجان المتعلقة بالضرائب.

وهذا يتطلب منا البحث في نصوص القوانين الضريبية لمعرفة مدى أخذ المشرع البحريني بالمفهوم الضيق أو الواسع للمنازعة الضريبية، فبالرجوع لقانون ضريبة القيمة المضافة المتمثل في المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة المادة (66) والمتعلقة بلجنة فحص التظلمات والاعتراضات

---

[23] زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006م، ص9.

[24] إقلولي ولد رابح صافية ، بحث بعنوان المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، 28و29 اكتوبر، 2015 ، ص 4.

الضريبية نجد بأنها نصت على أن (تختص اللجنة.... بفحص كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة).[25]

وترى الباحثة أن الصيغة السابقة " كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة"، توحي للقارئ بأن مملكة البحرين تأخذ بالمفهوم الموسع للمنازعة الضريبية ، فيكون نزاعاً ضريبياً كل مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية ، وعندما ننظر للواقع المعمول به والمنصوص عليه فإن هذه اللجنة يكون اختصاصها واسع وذلك لأن الموقع الرسمي للجهاز الوطني للإيرادات قد حدد الاختصاصات الممنوحة للجنة بشكل واضح وذلك بأنها تنظر في الاعتراضات والتظلمات على القرارات والإجراءات الصادرة من الجهاز الوطني للإيرادات ، وهذه القرارت تشمل نواحي عدة كفرض الغرامة الإدارية وقرارات الربط والتحصيل، ومن اللحظة التي ترفض الإدارة تظلم المكلف صراحةً أو ضمناً فإنها في هذه الحالة ليس لديها أي سلطة في النزاع، وعندما نقول أن إختصاص اللجنة واسع فإنه ليس بالضرورة أن يكون الإختصاص فيما بعد للجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية ، حيث من الممكن أن تنظر اللجنة الضريبية إلى التظلم ، ولكن ترفع الدعوى القضائية للمحكمة المدنية كما هو الحال في دعاوى إسترداد الضريبة كون في هذه الحالة لم يكن فرض الضريبة على أساس قانوني.

حيث جاء في حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة:" عدم قبول الدعوى لرفعها على غير ذي صفة، فإن مفاد نص المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 أنه تُشكل بقرار يصدر من وزير المالية أو من يفوضه، لجنة تسمى لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية"، تختص بفحص ونظر كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة. ويجوز للخاضع للضريبة أن يتقدم باعتراض إلى هذه اللجنة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار أو

[25]المادة 66 من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .

الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر ، وتصدر اللجنة توصيتها في الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه إليها ، وترفعها إلى وزير المالية أو من يفوضه..."[26].

وجاء في الحكم : (""وكان المستقر عليه أن الدعوى يجب أن توجه إلى من يمثل الشخص الاعتباري العام الذي أصدر القرار المطعون فيه أمام القضاء ، فهو وحده صاحب الصفة في أن يختصم كمدعى عليه في الدعوى"".....) [27] .

وبجميع الأحوال، فإن اللجنة كانت مختصة بنظر التظلم المقدم من المدعية بشأن عدم استحقاق الضريبة، وقد قامت بالفعل بنظر هذا التظلم ورفضت طلبها المتعلق باسترداد الضريبة. وهذا يُعد دليلاً واضحًا على أن المشرّع قد اعتمد المفهوم الواسع للمنازعة الضريبية، بحيث شمل اختصاص اللجنة كافة أنواع المنازعات المرتبطة بالضريبة، بما في ذلك تلك المتعلقة بطلبات الاسترداد، وذلك بصرف النظر عن جهة القضاء المختصة لاحقًا بنظر الدعوى الضريبية.

وبالرجوع للمشرع المصري فإنه كذلك لم يعرف المنازعة الضريبية بشكل واضح ولكنه تناولها بشكل غير مباشر من خلال نصوص القوانين الضريبية كنصوص قانونية كقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 و قانون ضريبة القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ، وقانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد وفقاً لآخر تعديل صادر في 29 ديسمبر عام 2022، وذلك كون هذه القوانين تناولت إجراءات حل المنازعات الضريبية و آليات الطعن ، حيث تضمنت هذه القوانين مواد تتعلق بكيفية تقديم الطعون واللجان الضريبية المختصة، وحقوق الممولين مما يؤكد الإطار التنظيمي للمنازعات الضريبية وتعريفاً غير مباشر لها.

و الرأي الغالب في الفقه يميل الى اعتبار المنازعات الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، إلاّ أن محكمة النقض توسعت في تحديد مفهوم المنازعات الضريبية بحيث اعتبرت المنازعة الضريبية

---

[26] حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية، رقم القضية 9/19325/2019/02، بتاريخ 2020/6/28م، حكم غير منشور.

[27] وكان مضمون هذا الحكم أن المدعية كانت قد قامت بسداد الضريبة للجهاز الوطني للإيرادات من غير وجه حق فأقامت تظلما أمام اللجنة وقامت اللجنة برفض تظلمها، فأقامت المدعية دعواها أمام المحكمة المختصة وذلك لاسترداد مصروفاتها ، وهنا رفض المحكمة لطلبها كان بسبب أنها أقامت دعواها ضد الجهاز الوطني للإيرادات بدلاً من وزير المالية فتم رفض الدعوى لرفعها على غير ذي الصفة .

هي أية منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب حيث جاء في حكمها الآتي: (تعد منازعة ضريبية كل منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب)[28].

وترى الباحثة أن توسيع محكمة النقض المصرية لتعريف المنازعات الضريبية ليشمل أي نزاع ينشأ عن أحكام القانون الضريبي يعد أمرا إيجابيا، حيث إن شمولية هذا التعريف يعزز من حماية حقوق الممولين ويتيح لهم الطعن في القرارات الضريبية، مما يسهم في تحقيق العدالة الضريبية، كما أنه يعكس فهماً مرناً لطبيعة القضايا الضريبية وبالتالي يساهم في تحقيق العدالة الضريبية وكفاءة النظام القضائي، إلا أن هذا الأمر قد يشمل في جانبه تحديات تتمثل في تزايد عدد القضايا الضريبية مما يضع ضغطاً إضافياً على النظام القضائي ويؤدي إلى تأخير البت في الدعاوى.

وبالرجوع للمشرع الجزائري فإنه لم يعط تعريفاً للمنازعة الضريبية ولكنه حدد شروطا ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل، أو حتى المنازعة امام لجان الطعن الإدارية المنشأة لهذا الغرض، وكذلك الأمر للمنازعة الضريبية على مستوى القضاء فقد تضمنت هذه المواد البيان الدقيق للمنازعة الضريبية وشروطها ومواعيد رفعها بمعنى الآجال القانونية التي ترفع في ظلها النزاع الضريبي سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى لجان الطعن أو القضاء.

وعند الرجوع للمشرع الجزائي فإنه بالنظر إلى المادتين (92-93) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد أن المشرع قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية بحيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانوناً أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو

---

[28] ينظر على سبيل المثال أحكام محكمة النقض المصرية الآتية: (نقض مدني 39 لسنة 30 ق جلسة 1965/4/30) و (نقض مدني 78 لسنة 31 ق جلسة 1966/2/21) و (نقض مدني 29 لسنة 30 ق جلسة 1996/4/21)، هذه الأحكام مذكورة عند: د. زكريا بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، ط2، مكتبة القاهرة الكبرى، القاهرة،ط2 ، 2016، ص9.

حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعذار الصادر من الإدارة الضريبية، أو ذكر رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى[29].

حيث جاء نص المادة 92 كالآتي: تتلقى السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية ، الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة . كما أنها تبت ، طبقاً للقوانين والتنظيمات، في طلبات القابضين الملتمس بها فتجعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية .

وجاء نص المادة 93 كالآتي: 1- (يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة).

ويمكنهم أيضاً ، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

ومن هنا نرى أن المشرع قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية حيث إنه لم يقصرها على مسألة تقدير وتحصيل الضرائب ، بل وسع من نطاقها لتشمل الجانب الجزائي بما في ذلك طلبات الإعفاء والتخفيض وهذا

---

[29] قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة اكلي محند أولحاج البويرة، كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلم التسيير، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، 2015م، ص72 و ص73.

يعزز من ردع الممولين من أن يقوموا التهرب الضريبي وتسريع الإجراءات كونها تنظر من محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية وبالتالي يتم تجنب التعقيدات الإدارية.

ثانياً: طبيعة المنازعة الضريبية:

إن الإدارة الضريبية [30] تعتبر جزءا من التنظيم الإداري للدولة، فهي بوصفها سلطة عامة تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات الإدارية العامة وبذلك هي تملك وحدها إصدار قرارات إدارية في المجال الضريبي، وهذه القرارات قد تثير نزاعات مع المكلفين وهي إما أن تكون نزاعات إدارية أو نزاعات موضوعية وذلك على النحو الآتي:

1- المنازعة الضريبية منازعة إدارية:

فالمنازعة الضريبية هي منازعة إدارية وذلك لعدة أسباب تتمثل في أن طرفيها هما المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، إضافة إلى أن المنازعة الضريبية تتعلق بتطبيق القوانين والأنظمة الضريبية وهي من اختصاص السلطة الإدارية.[31]

ونعطي مثالا على منازعة ضريبية إدارية ، على فرض أن هناك شركة (أ) قامت بتقديم إقرار ضريبي للجهة الإدارية وقامت الجهة الإدارية بمراجعة الإقرار وأخطرت الشركة بأنه يجب عليها دفع ضرائب إضافية وأن الخصومات التي خصمتها الشركة غير معترف بها وفق القانون، فهنا إذا اعترضت الشركة على إخطار الإدارة

---

[30] هي الجهة المسؤولة عن تنفيذ القوانين الضريبية وتشمل مهامها عادةً تقدير الضرائب وتحصيلها وبعض الدول تعطيها اختصاص الرقابة والتفتيش وتطوير السياسات الضريبية ، وهي في كل الأحوال تسعى لتحقيق العالة الضريبية وزيادة كفاءة تحصيل الإيرادات الحكومية.

[31] أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 5.

وقدمت اعتراضا أو تظلما لإعادة النظر في التقدير الضريبي فهنا تعد المنازعة بطبيعتها إدارية وذلك لأنها تتعلق بإجراءات وتطبيق القوانين من قبل الإدارة الضريبية .

2- المنازعة الضريبية منازعة موضوعية:

هي منازعة موضوعية من حيث تعلق النزاع بمدى سلامة قرار فرض الضريبة، بحيث يهدف النزاع إلى إلغاء أو تعديل قرار إداري ضريبي صادر عن الإدارة ، وفيما يتعلق بالمرحلة القضائية فإن سلطة القاضي لاتقف عند حد الإلغاء بل تتعدى إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة كما سنرى في الفصل الثاني من هذا البحث.

ويترتب على موضوعية المنازعة الضريبية تمكين إدارة الضرائب من تصحيح موقفها بنفسها، حيث يترك الخلاف لها عن طريق التظلم إليها لمراجعة موقفها، فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفاً للقانون، لأنها تستهدف المصلحة العامة، ولايوجد بينها وبين المكلف بالضريبة خصومة شخصية.[32]

ومثال على أن المنازعة الضريبية منازعة موضوعية هو على فرض المثال السابق إذا إستمرت الشركة (أ) في الاعتراض أو التظلم وقامت برفع دعوى قضائية أمام المحكمة تطالب بإلغاء القرار الإداري وذلك بتقديم الأدلة فهنا المنازعة الضريبية بطبيعتها موضوعية كونها تركز على تفسير وتطبيق القوانين الضريبية المتعلقة بتقدير الأرباح والضرائب .

فالخلاصة أن المنازعة الضريبية تبدأ كمنازعة إدارية عندما تخطر الإدارة المكلف ويعترض عليه، وتتطور إلى منازعة موضوعية عند اللجوء إلى القضاء.

---

[32] أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 5.

ثالثاً: تمييز المنازعة الضريبية عن المفاهيم المشابهة لها:

تشير المنازعة الضريبية إلى وجود خلاف بين شخص وآخر، يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف ضريبياً كانت المنازعة ضريبية، فتكون المنازعة الضريبية عبارة عن خلاف يحصل بين الإدارة الضريبة والمكلف بمناسبة قيامها بوظائفها التي ينص عليها القانون الضريبي أو أي قانون آخر، فيطالب المكلف بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة.[33]

وفيما يلي نميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المفاهيم المشابهة لها، خاصة وأن الكثير يثار لديهم لبس بين مفهوم المنازعة الضريبية ومصطلحات أخرى قد تكون مقاربة لها ، وذلك كالآتي:

1- تمييز المنازعة الضريبية عن الدعوى الضريبية

أن المنازعة الضريبية تتشابه مع الدعوى الضريبية في إن كلاهما يتعلق بالضرائب ويهدفان إلى حل النزاعات المرتبطة بالالتزامات الضريبية ، وكلاهما يمكن أن تكون الأطراف المعنية هي الأفراد أو الشركات والجهات الضريبية ، إلا أن المنازعة الضريبية أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص في المطالبة أمام القضاء، إذ أن المنازعة الضريبية تبدأ منذ صيرورة الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل أن يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به.

وتتمثل المنازعة الضريبية في المنازعات التي تنشأ بين دافع الضريبة و السلطات حول كيفية تقدير الضريبة أو حول الامتثال الضريبي .

أما الدعوى الضريبية هي الإجراء القانوني الذي يتقدم به دافع الضريبة ضد السلطات الضريبية .

---

[33] بن حور الدين، مرجع سابق، ص15 .

وترى الباحثة أن المنازعة الضريبية هي مرحلة أولية للنزاع ، بينما الدعوى الضريبية هي الخطوة القانونية الرسمية لحل النزاع من خلال المحكمة بإصدار حكم فاصل، فيمكن القول أن المنازعة هي الحالة العامة أو السياق التي تنشأ فيه الخلافات حول الأمور الضريبية. فيمكن أن تكون هذه المنازعات ليست رسمية أو تتعلق بالتفاوض بين الأطراف، أما الدعوى هي خطوة قانونية يقوم خلالها دافع الضريبة بإجراءات قانونية رسمية وتقديم أدلة ومرافعات أمام المحكمة لحل النزاع.

و غالباً ما يوجب قانون الضريبة على المدين بالحق أن يطالب خصمه بالحق ودياً مع جهات إدارية قبل أن يقول القضاء كلمته، أما الدعوى الضريبية فهي الإجراء القانوني الذي يقوم به المكلف سواء كان شخص طبيعي أم اعتباري أمام المحاكم [34].

2- تمييز المنازعة الضريبية عن الخصومة الضريبية

تتشابه المنازعة الضريبية مع الخصومة الضريبية في أن كليهما يسعيان إلى حل النزاع المتعلق بالضريبة، و الأطراف يكونون ممن يدفع الضرائب و السلطات الضريبية إلا أنهما يختلفان في أن الخصومة الضريبية لفظ عام يتعلق بنزاع بين شخصين أو أكثر حول حق أو مركز معين، وتتحول إلى نزاع عند رفعها إلى القضاء، أي أن كل نزاع هو في أصله خصومة تكون في حالة سكون يحركه صاحب المصلحة برفع أمره إلى القضاء الذي يجب تفسيره بمعناه الواسع، أي لكل من له حق الفصل في هذا النزاع سواء كانت جهة إدارية أم قضائية، حيث إن النزاع الضريبي هو النزاع الذي يتعلق بقانون فرض الضريبة مباشرة وتقديرها، بمعنى أن النزاع الذي تكون

[34] رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص5.

الإدارة الضريبية طرفاً فيه إذا تعلق بتدقيق وتقدير الضريبة على المكلفين وتحققها وفق التشريع الضريبي الذي تختص بتطبيقه يعد نزاعاً ضريبياً[35].

و يقصد بالمنازعة الضريبية بوجه عام، هي تلك المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من أعمال الإدارة الضريبية، بمناسبة قيام الإدارة بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها، وبعبارة أخرى هي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية، وأنظمتها بحق الأفراد[36].

ومن هنا نطرح التساؤل الآتي: إذا كان النزاع الضريبي هو الخلاف الحاصل بين الإدارة الضريبية وغيرها أثناء قيامها بوظائفها المنصوص عليها قانوناً ، إذن السؤال المهم في هذا النطاق: هل كل مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية وكان موضوعه ضريبياً يعد نزاعاً ضريبياً تتبع فيه إجراءات حل المنازعة الضريبية ؟ وإذا كانت الإجابة نعم فماهو نطاقه؟ بمعنى آخر هل كل مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية بما في ذلك الاختلاف بشأن تفسير نص من النصوص الضريبية ؟ وإذا كانت الإجابة هي لا ،إذن ماهو المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية وبالتالي تخضع للقانون الضريبي وتتبع فيها إجراءات المنازعة الضريبية؟ هذا مانتناوله في الفرع الثاني.

---

[35] وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، دراسة تحليلية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الشرعية والقانونية، المجلد 28، العدد الثالث، 2020م، ص158.

[36] محمد عبد الرضا حسين السيلاوي، مرجع سابق، ص39.

الفرع الثاني: معيار تمييز المنازعة الضريبية

تعتبر المنازعة الضريبية أحد الجوانب الحيوية في النظام المالي والقانوني، حيث تعكس العلاقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية، وتبرز أهمية تمييز هذه المنازعات من خلال فهم المعايير التي تحدد طبيعتها حتى يتم معرفة حدود المنازعة الضريبية ونطاقها، مما يسهل التعامل معها وحلها بطرق قانونية مناسبة ، وعلى ذلك نطرح التساؤل الآتي: ما المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها؟ أي متى نقول أن المنازعة ضريبية تختص بها الجهة المسؤولة عن نظر المنازعات الضريبية؟ ومتى نقول أن المنازعة هي منازعة إدارية يعطى الاختصاص بها للجهة المسؤولة عن نظر المنازعات الإدارية؟ وربما هذا التساؤل قد لايجد له محلاً في الدول التي تأخذ بنظام القضاء الموحد والتي تجعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبة والإدارية من اختصاص قضاء واحد، إلا أنه على قدر من الأهمية وذلك في مسألة القانون الواجب التطبيق ، حيث إن غالباً المنازعات الضريبية يكون لها قانون خاص بها وإجراءات تختلف عن تلك الواجب اتباعها في المنازعات الإدارية الأخرى ، والإجابة على هذا التساؤل تقتضي منا بطبيعة الحال بيان اتجاهات الدول في مدى أخذها بالمفهوم الضيق أو الواسع بشكل مختصر في التشريع البحريني والتشريعات المقارنة، لأنه سبق لنا أن تناولنا هذه الاتجاهات تفصيلاً، فعرض هذه الاتجاهات وتحليل النص القانوني هو الذي سيساعدنا في بيان المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها، وقبل عرض هذه الاتجاهات لابد لنا من بيان أهمية وضع المعيار الفاصل بين المنازعة الضريبية والإدارية .

أولا: أهمية بيان معيار المنازعة الضريبية:

ترى الباحثة إن تمييز المنازعات الضريبية عن المنازعات الإدارية يعد أمراً ذا أهمية كبيرة لأسباب متعددة إجتهدنا فيها تتمثل في:

1- تحديد الاختصاص القضائي:

المنازعات الضريبية تتطلب ختصاصا خاصا، حيث تنظر عادةً أمام محاكم متخصصة في الضرائب بينما المنازعات الإدارية قد تنظر أمام المحاكم الإدارية، هذا التمييز يساعد في توجيه القضايا إلى الجهة القضائية المناسبة .

2- طبيعة النزاع:

المنازعات الضريبية تتعلق بفرض الضرائب وحقوق الأفراد والشركات في مواجهة الإدارة الضريبية، بينما المنازعات الإدارية تتعلق بعلاقات الأفراد مع الأجهزة الحكومية و بشكل عام تمييز الطبيعة يساعد في تحديد الأسس القانونية المناسبة.

3- الإجراءات القانونية:

إن الإجراءات في المنازعات الضريبية قد تتطلب اتباع قواعد وإجراءات محددة تتعلق بالضرائب، مثل التظلمات الضريبية، بينما المنازعات الإدارية قد تتبع إجراءات مختلفة ، هذا يؤثر على كيفية معالجة كل نوع من أنواع المنازعات.

4- الحقوق والواجبات:

في المنازعات الضريبية يتم التركيز على حقوق وواجبات المكلفين تجاه الدولة بينما في المنازعات الإدارية يتعلق الأمر بالمسائل الإدارية والتنظيمية دون أثر مالي مباشر.

5- الأثر المالي المباشر:

في المنازعات الضريبية يكون هناك أثر مالي مباشر على الأفراد والشركات أما المنازعات الإدارية فهي مسائل تنظيمية وإدارية لاتؤثر على المركز المالي المباشر.

6- الضمانات القانونية:

المنازعات الضريبية قد تتطلب ضمانات خاصة لحماية حقوق الأفراد من التعسف في فرض الضرائب أو تقديرها.

ثانياً: المعيار المعول عليه في تمييز المنازعة الضريبية في ضوء التشريعات المقارنة:

إن بيان المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمنحنى الدول في مدى أخذها بالمفهوم الضيق أو الواسع ، نظراً لأن الأخذ بأي من هذين المفهومين له أثره في دخول وخروج الكثير من المنازعات من دائرة المنازعات الضريبية لتدخل في دائرة المنازعات الإدارية وبالتالي عرض اتجاهات الدول سوف يبين لنا المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية .

وهو ماله أثره على الجهة القضائية المختصة والقانون الواجب التطبيق على المنازعة، حيث إذا كانت الدولة تأخذ بالمفهوم الضيق فإن المنازعات الضريبية ستنحصر فقط في تلك المنازعات التي تثار بسبب تحديد وتحصيل الضريبة ، ويختص بنظرها القضاء الضريبي، وماعداها سيكون من اختصاص القضاء الإداري ، والعكس كذلك إن كانت الدولة تأخذ بالمفهوم الواسع فهنا ستكون كافة المنازعات التي تحدث بسبب الضريبة من اختصاص القضاء الضريبي، وبالتالي بأي المفهومين أخذت كل دولة مقارنة فإنه يتبين لنا المعيار الذي اتبعته في تحديد المنازعة الضريبية والذي بناء عليه تحدد الجهة المختصة والقانون الواجب تطبيقه على المنازعة .

وقد سبق لنا أن تناولنا هذه الاتجاهات تفصيلاً عند تطرقنا لمفهوم المنازعات الضريبية، وبالتالي سنعرضها بشكل مختصر، ثم نحلل النص المنظم لذلك لمعرفة المعيار الفاصل .

1- معيار تمييز المنازعة الضريبية في مملكة البحرين:

إن المشرع البحريني كما ذكرنا سابقاً لم ينص على تعريف المنازعة الضريبية ، إلا أنه أقر بوجودها بشكل غير مباشر وذلك بالنص على اختصاص اللجان المتعلقة بالضرائب.

ففي ضريبة القيمة المضافة ، نجد أن المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة في المادة 66 تحديداً ، والمتعلقة بلجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية نجد بأنها نصت على أن (تختص اللجنة.... بفحص كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة).[37]

نلاحظ أن الصيغة السابقة (كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة) ، توحي للقارئ بأن مملكة البحرين أخذت بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية ، أي كل مايثار بين المكلف والإدارة الضريبية يعد منازعة ضريبية .

[37] المادة 66 من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .

فكل ما يثار بين المكلف والإدارة الضريبية بمناسبة تطبيق قانون الضرائب، يعد نزاعاً ضريبياً تختص به اللجان الضريبية.

وعندما نقول ان كل نزاع بمناسبة تطبيق قانون الضريبة يعد نزاعاً ضريبياً فإن هذا الأمر ليس بالضرورة معناه أن الطعن في قرار اللجنة الضريبية يكون أمام الدائرة الإدارية باعتبار أن مملكة البحرين لم تفرد قضاءً خاصا بالمنازعات الضريبية ، وبالتالي جعلت الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية من اختصاص الدائرة الإدارية ، فعلى سبيل المثال ففي دعاوي استرداد الضريبة يتم التظلم بدايةً أمام اللجنة الضريبية، وإذا صدر قرار لم يلقى قبولاً لدى المكلف يطعن به أمام المحكمة المدنية وليس الإدارية، وهذا ماجاء في حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة :" وحيث إنه عن الدفع بعدم قبول الدعوى لرفعها على غير ذي صفة، فإن مفاد نص المادة (66) من قانون ضريبة القيمة لمضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 أنه تُشكل بقرار يصدر من وزير المالية أو من يفوضه، لجنة تسمى لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية"، تختص بفحص ونظر كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة. ويجوز للخاضع للضريبة أن يتقدم باعتراض إلى هذه اللجنة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر ، وتصدر اللجنة توصيتها في الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه إليها ، وترفعها إلى وزير المالية أو من يفوضه..."[38].

[38] حكم لمحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية، رقم القضية 9/19325/2019/02، بتاريخ 2020/6/28م، حكم غير منشور.

وفيما يتعلق بصاحب الصفة في أن يختصم جاء في الحكم :(""وكان المستقر عليه أن الدعوى يجب أن توجه إلى من يمثل الشخص الاعتباري العام الذي أصدر القرار المطعون فيه أمام القضاء ، فهو وحده صاحب الصفة في أن يختصم كمدعى عليه في الدعوى"".....) .[39]

فهنا اختصاص المحكمة المدنية بنظر الطعن لايغير من حقيقة أن النزاع كان نزاعا ضريبيا، وفي كل الأحوال فإن اللجنة هنا كانت مختصة حتى بالتظلم المتعلق بعدم استحقاق الضريبة عليها ولكن اللجنة رفضت مطالبها ، أي كان تظلم المدعية متعلق باسترداد الضريبة ، وهذا مايؤكد لنا أن المشرع أخذ بالمفهوم الواسع في المنازعة الضريبية بحيث جعل كافة المنازعات التي تثار بين المكلف واللجان الضريبية تعد نزاعات ضريبية تعد نزاعات ضريبية تختص بها اللجنة حتى لو تعلقت بإسترداد الضريبة ، أياً كانت المحكمة المختصة بعد ذلك في نظر الدعوى.

وهنا أطرح سؤالا آخر في غاية الأهمية، وهو فيما يتعلق بدعاوى استرداد الضريبة بما أن التظلم أمام لجنة فحص التظلمات يشمل التظلم من ضريبة فرضت بغير وجه حق ومطالبة المكلف بالمبلغ المالي أمامها، هل هذا الأمر يجعل الطعن في القرار الصادر من اللجنة يكون أمام الدائرة الإدارية ؟ أي هل تصنف الدعوى هنا ضمن الدعاوى الضريبية ؟ أي بمعنى آخر هل تعد دعوى استرداد الضريبة دعوى ضريبية تختص بها الدائرة الإدارية ؟

نجيب على هذا السؤال بالنفي وهو أن دعوى أسترداد الضريبة التي دفعت من غير وجه حق هي دعوى مدنية تختص بها المحاكم المدنية الكبرى والصغرى وذلك كونها ضريبة مفروضة بغير وجه حق ودفعها الفرد دون أن يكون خاضعاً لها أساساً وبالتالي متى ما أراد استرجاع مبالغ قد دفعت دون أن يكون واجباً عليه ودون خضوعه للضريبة فهي دعوى مدنية تختص بها المحاكم على حسب قيمة الدعوى، ومايؤكد قولنا هذا هو الحكم

---

[39] ونخلص وقائع هذا الحكم في أن المدعية كانت قد قامت بسداد الضريبة للجهاز الوطني للإيرادات من غير وجه حق فأقامت تظلما أمام اللجنة وقامت اللجنة برفض تظلمها، فأقامت المدعية دعواها أمام المحكمة المختصة وذلك لاسترداد مصروفاتها ، وقد رفضت المحكمة طلبات المدعية وذلك بسبب إنها أقامت دعواها ضد الجهاز الوطني للإيرادات بدلاً من وزير المالية فتم رفض الدعوى لرفعها على غير ذي الصفة .

الصادر من المحكمة الكبرى والذي فصلت فيه بعد أن أحيلت الدعوى من قبل المحكمة الصغرى كون الدعوى تتجاوز قيمة ال5 آلاف[40].

وبالتالي متى ماتعلقت الدعوى بمطالبة بملغ مالي ففي هذه الحالة تدخل في الاختصاص القيمي للمحاكم المدنية وليس من اختصاص الدائرة الإدارية.

وكذلك في حكم آخر منظور من قبل المحكمة الكبرى المدنية حيث جاء في الحكم ("" فلما كان المقرر بنص المادة (62) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة أنه – يجوز لمن صدر ضده قرار بفرض غرامة إدارية التظلم منه أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية المنصوص عليها في المادة (66) من هذا القانون خلال ذات المواعيد وطبقاً لذات القواعد والإجراءات المقررة لنظر الاعتراضات الضريبية أمامها، وتصدر اللجنة توصيتها في شأن التظلم خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه إليها، وترفعها إلى الوزير أو من يفوضه على أن يصدر الوزير أو من يفوضه قراره باعتماد التوصية أو تعديلها أو إلغائها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ ورودها إليه، ويخطر المتظلم بالقرار النهائي الصار بشأن تظلمه بالطرق المقررة قانوناً، ويعتبر انقضاء المدد المشار إليها دون إخطار المتظلم بالنتيجة بمثابة رفض للتظلم، ويجوز لصاحب الشأن الطعن على قرار رفض التظلم أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً"").[41]

فنلاحظ هنا اختصاص اللجنة يتسع ليشمل حتى الغرامات الإدارية ، وتوضيحنا لهذا الاتساع تتضح أهميته في الإجراءات الواجب اتباعها عند التظلم حيث إن توسع أو ضيق اختصاص اللجنة لاشك سيكون له أثر في دخول وخروج الكثير من الاعتراضات من اختصاصها وبالتالي متى ماكان الاختصاص ضيق ومقيد فإن كثيرا من الاعتراضات ستكون محلاً للطعن أمام القضاء مباشرة أي ليست من اختصاص اللجنة ولايتطلب التظلم منها أمامها بدايةً كشرط لقبول الدعوى قضاءً.

---

[40]حكم المحكمة الكبرى الدائرى الأولى المدنية ، رقم القضية 02/2022/05281/7 بتاريخ 28-6-2020م، حكم غير منشور.

[41]حكم المحكمة الكبرى الدائرة الأولى المدنية- رقم القضية 02/2022/05218/7 بتاريخ 2022/09/14م، حكم غير منشور.

وبالتالي نرى أن مفهوم المنازعات الضريبية يتسع ليشمل حتى الإجراءات الإدارية كالتظلم والاعتراض من التسجيل الضريبي و من الغرامات الإدارية الناتجة عن التخلف الضريبي، وهذا ماجاء في نص المادة (62) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 : (يجوز لمن صدر ضده قرار بفرض غرامة إدارية التظلم منه أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية المنصوص عليها في المادة (66) من هذا القانون خلال ذات المواعيد وطبقاً لذات القواعد والإجراءات المقررة لنظر الاعتراضات الضريبية أمامها...).

ولكن الأمر الذي لدينا ملاحظة عليه هو استخدام المشرع للفظ الخاضعين للضريبة وذلك عندما نص على:

(تختص بفحص ونظر كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة) [42]، فإننا نتحفظ على استخدام لفظ " الخاضعين للضريبة " ونحبذ فيما لو تم استخدام لفظ الممول أسوة بالمشرع المصري ، وذلك لأن ذكر لفظ الخاضع للضريبة فيه حكم أن يكون المكلف ملزم بأداء الضريبة ،وحتماً هي مفروضة عليه وفي المقابل قد تكون الإدارة قد قامت بتسجيل الممول على أنه خاضع للضريبة ولكنه ليس خاضعاً لها فيقوم بالدفع بعدم الأحقية لها بهذا الأمر فهو في هذه الحالة لايكون خاضعاً للضريبة ولكن مع ذلك تختص اللجنة بنظر اعتراضه .

وجاء قانون الضريبة الجمركية ونص على اختصاص اللجنة المتعلقة بالضريبة الجمركية وهي لجنة الفصل بالقيمة والتي سنتناولها لاحقا تفصيلاً، حيث نص على مهمتها على النحو الآتي: حيث نصت المادة 71 من القانون على أن (تشكل لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة).[43]

ودون الإخلال بحق المستورد باللجوء إلى القضاء ويحق للمستورد أن يتظلم من قرارات زيادة قيمة البضاعة أمام لجنة القيمة وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تسجيل البيان الجمركي أو من تاريخ إعلامه بالقيمة

---

[42] المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة المادة 66.

[43] المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مادة 61 .

التي قدرتها الإدارة للبضاعة بكتاب مسجل بعلم الوصول، وتكون قرارات هذه اللجنة بالأغلبية ونافذة بعد التصديق عليها من المدير العام، ويجب إخطار المستورد كتابة بالقرار الذي أصدرته اللجنة في تظلمه، ويكون قرارها مسبباً)[44].

ونرى في المادة 62 من نفس القانون نصت على أنه :(إذا نشأ خلاف بين الموظف الجمركي المختص ومالك البضاعة حول قيمة البضاعة لاختلاف نوعها أو منشئها أو لسبب آخر يحال الأمر إلى المدير فإذا أثر رأي الموظف الجمركي ولم يقبل مالك البضاعة به، فيتم الإحالة للمدير العام لتسوية الخلاف أو إحالته للجنة الفصل بالقيمة)[45] .

فنلاحظ هنا أن المشرع قد حدد النزاعات الضريبية الجمركية وقيد اختصاص اللجنة بالنزاعات التي تثار حول قيمة البضائع أو زيادتها ، وبالتالي نقول : إنه قد أخذ في هذا النوع من المنازعات أي المنازعات المتعلقة بالضريبة الجمركية بالمفهوم الضيق للمنازعات الضريبية.

وفي نطاق تحديد مضمون المنازعات الضريبية أنوه إلى أن المشرع البحريني لم ينص على الطريق الإداري فيما يتعلق بالضريبة المفروضة على من يزاول نشاط متعلق باستخراج النفط وكل ما نص عليه هو اختصاص المحاكم المختصة بهذا النوع من المنازعات حيث جاء في المادة (13) من المرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل: " تختص محاكم

---

[44]المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مادة 61 .

[45]لجنة الفصل بالقيمة هي لجنة مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة وتم النص على تشكيلها في المادة (61) من النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون حيث جاءت المادة كالآتي: تشكل لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة .

البحرين دون غيرها بالفصل في أي نزاع أو خلاف ينشأ بين الحكومة ودافع الضريبة بشأن تطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون أو بشأن مقدار ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكامه".

وقد يكون عدم النص على الطريق الإداري هو أهمية هذا القطاع النفطي كونه من أهم القطاعات الحيوية في البحرين فيريد المشرع ضمان عدم الفساد أو التلاعب في الإجراءات الإدارية، ولكن يبقى وجود كل من الطريق الإداري والقضائي أمر مهم كون الطريق الإداري هو وسيلة للتسوية الودية قبل الانتقال لإجراءات القضايا، و يؤدي لتقليل القضايا المرفوعة أمام المحاكم إضافة إلى أن وجود كلا الطريقين يزيد ثقة الشركات في النظام الضريبي.

وبناء على ماسبق يمكن طرح التساؤل الآتي: هل الطعون المتعلقة بالتراخيص الممنوحة لنشاط خاضع للضريبة وهو نشاط استخراج النفط ممكن أن نعدها نزاعات ضريبية ؟

أريد أن أطرح مثالا لزيادة التوضيح ، لنفترض أن هناك شركة تزاول استخراج النفط بناء على ترخيص من الإدارة المعنية ومن ثم خضعت للضريبة الخاص باستخراج النفط وتم دفعها، وبعد ذلك تم إلغاء الترخيص الممنوح لها، فهنا أرادت الشركة الطعن بإلغاء الترخيص ، أو الطعن باسترداد الضريبة التي تم دفعها بسبب إلغاء الترخيص ، فهل هذا يعد نزاعا ضريبياً؟ أي هل هنا نحن أمام نزاع ضريبي تتبع فيه إجراءات النزاع الضريبي ؟

إن الإجابة على هذا التساؤل تستدعي منا تقسيم الجواب إلى شقين، ففي الإجابة على الشق الأول و المتعلق بالطعن بقرار إلغاء الترخيص أجيب عليه بالقول بأن هذا لايعد نزاعا ضريبيا كونه متعلق بنشاط الإدارة بمنح الترخيص الذي ألغته لأسباب تتعلق بسلطتها التقديرية وبالتالي فإنه متى ما أراد الطعن فإنه يلجأ للطرق المقررة قانوناً فيما يتعلق بإلغاء التراخيص، أما فيما يتعلق باسترداد الضريبة فإنه من غير الممكن تصنيفه كنزاع ضريبي ولو أنه يتعلق بدفع الضريبة واستردادها لأن القضاء البحريني متمثلاً في المحاكم المدنية الصغرى أو

الكبرى هو صاحب الاختصاص في دعاوى استرداد الضريبة وذلك على حسب قيمة النزاع أي قيمة المبلغ المراد استرداده، وذلك ما جاء في حكم المحكمة الكبرى الذي سبقت الإشارة له [46].

وفي مصر فإن المشرع المصري قد أخذ بالاتجاه الواسع في تعريف المنازعة الضريبية كما ذكرنا سابقاً فالرأي الغالب في الفقه يميل إلى اعتبار المنازعات الضريبية هي تلك التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، إلاّ أن محكمة النقض توسعت في تحديد مفهوم المنازعات الضريبية بحيث اعتبرت المنازعة الضريبية هي أي منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب حيث جاء في حكمها الآتي: (تعد منازعة ضريبية كل منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب)[47].

وبالتالي نقول: إن أي نزاع يثار بين المكلف والإدارة الضريبية في مصر بمناسبة تطبيق قانون الضرائب يعد نزاعاً ضريبياً يدخل في اختصاص الجهة المكلفة بنظر الدعاوى الضريبية وهو مانتناوله تفصيلاً في الفصل الثاني من هذا البحث وذلك تحت مبحث الجهات المختصة بنظر المنازعات الضريبية.

ولكن السؤال الذي نطرحه هنا :هل دعاوى استرداد الضريبة تعد منازعات ضريبية يختص بنظرها الجهة التي كلفها المشرع بنظر المنازعات الضريبية ؟

بالرجوع للمادة 121 من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 نرى بأنه قد نص على

أن تنظر لجان الطعن في جميع النزاعات القائمة بين المكلّف (الممول) والإدارة الضريبية بشأن الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وكذلك قانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980، وقانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة رقم 147 لسنة 1984.

تُبلّغ اللجنة كلّاً من المكلّف والإدارة بموعد جلسة الطعن قبل عقدها بعشرة أيام على الأقل، بواسطة خطاب مسجل مع إقرار استلام. وللجنة أن تطلب من الطرفين ما تراه من مستندات وبيانات، ويلزم على المكلّف الحضور شخصياً أو بوكيل عنه، وإلا قضت اللجنة في الطعن بناءً على الأوراق المقدمة.

---

[46] الحكم الذي سبقت الإشارة له الصادر من المحكمة الكبرى الدائرى الأولى المدنية ، رقم القضية 02/2022/05281/7 بتاريخ 28-6-2020م- حكم غير منشور.

[47] ينظر على سبيل المثال أحكام محكمة النقض المصرية الآتية: (نقض مدني 39 لسنة 30 ق جلسة 1965/4/30) و (نقض مدني 78 لسنة 31 ق جلسة 1966/2/21) و (نقض مدني 29 لسنة 30 ق جلسة 1996/4/21)، هذه الأحكام مذكورة عند: د. زكريا بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، ط2، المكتبات الكبرى، ص9.

تُصدر اللجنة قرارها في حدود التقديرات التي قدمتها الإدارة وطلبات المكلّف، ويُعتمد هذا القرار أساساً لتعديل ربط الضريبة، فإذا لم تكن الضريبة قد حُصّلت بعد، جرى تحصيلها طبقاً لقرار اللجنة. [48]

وبالتالي نلاحظ هنا أن قرار اللجنة الصادر يكون في حدود تقدير الأرباح وربط الضريبة، فإن لم تكن الضريبة قد حصلت فإنها تحصل بناء على هذا القرار ، وبالتالي تختص اللجنة بمطالب الممول في هذه الحدود أي في حدود إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها، أما مسألة استرداد الضريبة فهي لاتتعلق بتقدير الضريبة لا ابتداءً ولا انتهاءً، وبالتالي هذا الأمر يعد منازعة عادية تخضع للقواعد العامة.

وربما يثار الذهن لماذا تم طرح هذا التساؤل ، فنجيب على ذلك بأن هذا السؤال على قدر كبير من الأهمية خاصة في الإجراءات الواجب اتباعها في التظلم من هذه المنازعات فيما يتعلق بوجوب التظلم المسبق أمام اللجان الضريبية أم لا ، ففي هذه الحالة أي حالة طلب المكلف باسترداد الضريبة فإنه هنا لن يتطلب منه التظلم أمام اللجنة لأن أساسا هذه المنازعة لاتدخل ضمن اختصاصها بل سيقوم المكلف برفع دعوى مباشرة أمام المحكمة المختصة .

وفي التشريع الجزائري نجد أن المشرع قد أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية وذلك لأنه بالنظر إلى المادتين (92-93) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري الصادر سنة 2016 نجد بأن المشرع الجزائري اعتبر طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانوناً أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعذار الصادر من الإدارة الضريبية، او ذكر رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى[49].

---

[48] المادة (121) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

[49] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص72 و ص77.

حيث جاء نص المادة (92)كالآتي: " تتلقى السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية ، الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة . كما أنها تبت ، طبقاً للقوانين والتنظيمات، في طلبات القابضين الملتمس بها فتجعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية" .

وجاء نص المادة 93 كالآتي:" 1- يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

ويمكنهم أيضاً ، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، وبالتالي كل ما يثار بين المكلف والإدارة الضريبية بمناسبة تطبيق قانون الضرائب يعد نزاعاً ضريبياً".

ومن خلال عرض النصوص القانونية في التشريع البحريني والمقارن الملحوظ أن هناك مجموعة عناصر يتميز بها النزاع الضريبي ويجعلنا ندرك ونميز اختلافه عن غيره من المنازعات الإدارية وهي:

1- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع، فهي التي تحدد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ماتقتضيه التشريعات الضريبية.

2- أن يكون التشريع الضريبي هو الواجب تطبيقه للفصل في النزاع الضريبي ولايغير من ذلك شيئاً إن شاركه قانون آخر.

3- أن ترتبط المنازعة الضريبية بالأعمال المؤثرة في دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وتحديد الوعاء وتحصيل الضريبة، حيث إن المنازعة الضريبية ترتبط عادةً بالالتزامات الضريبية المفروضة على

الكيانات و الأفراد بينما المنازعات الإدارية هي التي تتعلق بالقرارات التي تتخذها الهيئات الحكومية والتي تؤثر على حقوق الأفراد.[50] ، وعلى ذلك نرى من الضروري عرض التزامات كل من الإدارة الضريبية والمكلف كون طبيعة الالتزامات في المنازعة الضريبية تختلف عن تلك الموجودة في المنازعات الإدارية ، فالإدارة من المعلوم أنها دائماً تعد الطرف الأقوى في المنازعات الإدارية ولكن يعد الأمر أكثر حساسية في نطاق المنازعات الضريبية نظراً للامتيازات والسلطات الواسعة التي تملكها الإدارة الضريبية في كل مرحلة من مراحل الضريبة ، فمنها مايكون في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي والتي تتمثل في الحق في التفتيش والحجز التحفظي والتنفيذي وامتياز الدين الضريبي على الديون العادية ، كما أن المنازعات الضريبية تعتمد على قوانين وإجراءات ضريبية أكثر تعقيداً من غيرها من المنازعات مما يجعل الأفراد أقل قدرة في الدفاع عن حقوقهم ،إلا أن القانون مقابل هذه السلطات فرض عليها التزامات تتمثل في مراعاتها وتقيدها بالنصوص القانونية ، ومن ضمن هذه الالتزامات التزامات عامة تتعلق بوجوب التزامها بالقانون في ممارسة صلاحياتها، والتطبيق السليم للقانون على جميع المتعاملين معها بعيداً عن التعسف و الاستثناء.

والتزامات أخرى خاصة تتعلق بالجوانب الشخصية للممولين منها عدم إفشاء الأسرار التي تحصل عليها بمناسبة وظيفتها ، وكذلك تحمل الإجارة عبء الإثبات في أوقات كثيرة ، والتزامها بإخطار المكلف ببعض الإجراءات الضريبية وتعريفه بحقوقه وواجباته المختلفة وقيامها برد المبالغ التي حصلتها من الممول من غير وجه حق [51].

---

[50] ملاح خاليد عصام وأبوبكر الصديف، تسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الطاهر مولاي، 2021، ص19.

[51] رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991م، ص 150-153.

وفيما يلي نستعرض هذه الالتزامات على النحو الآتي :

أولاً: الالتزامات العامة للإدارة الضريبية :

إن الالتزامات العامة للإدارة الضريبية تتمثل في التزامها بالقوانين والتشريعات الضريبية ، بحيث تمارس صلاحياتها وامتيازاتها بما لايخالف التشريعات ودون تفريط في حقوق الخزانة العامة وهذا له دور كبير في تحقيق الامتثال الضريبي، حيث إن بث الثقة لدى الممولين والالتزام بالتشريعات الضريبية يؤدي لزيادة الامتثال الضريبي وانخفاض ملحوظ في التهرب الضريبي.

حيث إن أخلاقيات الإدارة الضريبية ومظهرها لدى الممول يؤثر تأثيراً كبيراً في امتثال أو عدم امتثال الممول لالتزاماته الضريبية المنصوص عليها في القوانين الضريبية ، كما أنه يجب على الجهة الإدارية دائماً أن تقوم بتحصيل الضريبة بشكل عادل ومهني ومقبول من قبل الممول وذلك في الحدود التشريعية.

ثانياً: الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية:

1- الالتزام بسر المهنة:

حيث إن هذا الإلتزام هو واجب أخلاقي وديني وترجع أهميته لإرتباطه الوثيق بالحرية الشخصية والخصوصية التي لايرغب الأشخاص في أن يطلع عليها أحد .

وبالرغم من أن الإلتزام بالسر قاعدة لايحبذ الأشخاص مخالفتها، إلا أن أحياناً مقتضيات العلاقات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والإدارية تتطلب من الأشخاص إخبار سرهم للضرورة كما هو الحال مع الطبيب أو

المحامي، أو بدافع الإجبار كما هو الحال مع مؤسسات الدولة كالإدارة الضريبية [52] التي يمنحها القانون هذا الحق في جوانب معينة، وعموماً من الأمثلة على سرية المعلومات التي يجب على الإدارة الضريبية الحفاظ عليها هي بيانات الدخل و الأصول والإلتزامات المالية وإلا كانت الإدارة الضريبية تحت مسائلة تشمل فصل من الوظيفة أو غرامات ، وكلما التزمت الإدارة بالمعايير المطلوبة منها كلما ساعد ذلك في تعزيز الثقة بين المكلفون والإدارة وذلك لشعورهم إن معلوماتهم محمية وبالتالي يكونون أكثر حرصاً على تقديم معلومات صحيحة غير كاذبة [53] .

2- الالتزام بإخطار المكلف:

الإخطار هو الوسيلة الرسمية لإعلان المكلف أو الجهة بكافة الأعمال الإجرائية المنصوص عليها في قانون الضريبة.

ويتم النص في بعض التشريعات الضريبية على وجوب أن تخطر الإدارة الضريبية المكلفين ببعض الالتزامات الواجبة عليهم، ومن ذلك مقدار الضريبة المستحقة عليهم ومواعيد وإجراءات توريدها، وغير ذلك من الإخطارات المتعلقة بالتزامات معينة عليهم أو إجراءات ضريبية تتخذها الإدارة الضريبية تجاههم.

ويترتب على عدم مراعاة هذا الالتزام بطلان إجراءات معينة يتم إتخاذها حيال الممول.

---

[52] وكقاعدة عامة يلزم أن تستخدم الإدارة الضريبية المعلومات والبيانات المتعلقة بالممول التي تأتى لها الحصول عليها بموجب سلطاتها الضريبية في حدود ماينص عليه القانون الضريبي وفي الأغراض الضريبية المحددة، كما يلزم أن تكون الإستثناءات الواردة على هذه القاعدة بموجب القانون بناءً على أسباب جوهرية وفي أضيق الحدود.

[53] Centre for tax policy and administration, OECD: tax guidance series general administrative principles of good tax administration, principles , of good tax administration – practice note prepared by the OECD committee of fiscal affairs forum on strategic management, issued: 25 June 1999, amended 2 may2001.

من ذلك مانص عليه المشرع الفرنسي في المادة(ل47) من سجل الإجراءات الضريبية الفرنسي من وجوب أن يسبق الفحص الضريبي الدقيق إرسال إخطار للممول، والتي يحق للممول إتخاذها في مواجهة ذلك سواء عن طريق مكتب استشاري أو غيره .

كما نصت المادة (ل260) من هذا السجل كذلك على أنه في حال تطبيق الزيادة في الربط أو الغرامات عن تأخر الممول في تقديم إقراره الضريبي أو حال أن يكون إقراره لايتضمن لكامل دخله فهنا تلتزم الإدارة الضريبية إخطار الممول بإشعار رسمي بأداء الضريبة المستحقة عليه.[54]

3- الالتزام بتعريف المكلف لحقوقه وواجباته:

يجب على الإدارة الضريبية توعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم وهذا الالتزام يعد جزءا اساسيا من تحسين العلاقات بين الإدارة والمكلفين وتعزيز الثقة للامتثال الضريبي .

و ترجع أهمية هذا الالتزام إلى أنه يحقق فوائد متعددة للممول أو الإدارة الضريبية على السواء، وتتلخص أهم هذه الفوائد فيما يلي:

أ: يترتب على تعريف الممول بحقوقه وواجباته القانونية أن يكون عند تعامله مع الإدارة الضريبية على إلمام كامل بما يتعامل به مع الجهة الإدارية.

ب: يترتب على هذا الالتزام فوائد للإدارة الضريبية تتمثل في أنها عندما تكون على معرفة بالمتعاملين مع الإدارة الضريبية ينعكس في تسهيل الإجراءات الضريبية وتوفير الوقت والجهد وتلافي المشاكل والتعقيدات التي

[54]Livre des procédures fiscales, code general des impots(CGI) 25April.2010.

تترتب على الجهل بتلك الحقوق والواجبات والإجراءات المختلفة، وهو مايترتب عليه تجنب الإدارة الضريبية الدخول مع الممولين في نزاعات ضريبية يكون الجهل بالالتزامات والإجراءات الضريبية من أهم أسبابها.

ت: إن تشاور الإدارة الضريبية مع الممولين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالتغييرات التي تريد إجرائها على بعض نصوص التشريعات الضريبية أو الإجراءات الإدارية المهمة التي تنوي اتخاذها، بحيث تسترشد بآرائهم حول ذلك، وحول أفضل وأيسر الطرق لتطبيقها ، وهذا الأمر يترتب عليه فوائد في اتجاهين هما :

الاتجاه الأول: مشاركة المتعاملين مع الإدارة الضريبية في وضع السياسة الضريبية للدولة .

الاتجاه الثاني: ضمان امتثالهم وتعاونهم في التطبيق الأمثل لتلك السياسات وهو مايسهم في تحقيق الأهداف التي ينشدها واضعو تلك السياسات.[55]

هذا كان مايتعلق بالإدارة الضريبية كطرف في العلاقة الضريبية ، أما الطرف الآخر والمتمثل بالمكلف الضريبي والذي يعد هو الطرف الضعيف في العلاقة يعرف بأنه : الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون من واجبه الالتزام بدفع الضريبة وذلك نتيجة قيامه بنشاط محدد، إما نتيجة عمله أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رأس ماله، وهذا الممول يتحدد بالقانون شأنه في ذلك شأن الضريبة الملزم بدفعها والتي يحددها القانون كذلك.

وننوه أن وجود المكلف كطرف في المنازعة الضريبية يعد شرطاً لها ولاتتم المنازعة الضريبية إلا بوجوده فيها ، أي تستبعد من نطاق المنازعات الضريبية ولو كانت الإدارة الضريبية طرفاً فيها طالما أن المكلف ليس هو

---

[55] إبراهيم عبدالعزيز، المرجع السابق، ص 156و 157.

الطرف الآخر، كالمنازعات التي تثار بين الإدارة الضريبية وموظفيها، أو المقاول الذي يقوم بأعمال لها، والمكلف في المنازعة الضريبية يختلف عن الفرد في المنازعة الإدارية ، حيث إن هذا المكلف في المنازعة الضريبية يكون ملزماً بدفع الضرائب ويقع عليه عبء الإثبات حال حدوث نزاع، بينما الفرد في المنازعات الإدارية قد تكون له حقوق محددة في الطعن في القرارات الإدارية وعادةً له وسائل قانونية أكثر للوصول للعدالة، كما أنه قد لاتكون عليه التزامات مالية مباشرة تجاه الإدارة مما يتيح له مجالا اكبر للاعتراض [56].

وقد خلصت دراسة حديثة صادرة عن إحدى المنظمات الدولية إلى أن أهم الالتزامات الضريبية التي تقع على المكلف يمكن أن تتمثل في الآتي: [57]

1- التزام المكلف بأن يكون صادقا مع الإدارة الضريبية في كل مايقدمه من معلومات وبيانات.

يجب على المكلف تقديم المعلومات الواضحة والصحيحة حول دخله، مصاريفه، وأي بيانات تتعلق بالضرائب ويجب عليه الإفصاح عن أي معلومات تؤثر على التزاماته الضريبية ، وإلا تعرض للمساءلة القانونية بما في ذلك الغرامات والعقوبات.

2- التزام المكلف بأن يقدم إقراره الضريبي في ميعاده المحدد:

ويعد هذا الالتزام من أهم الالتزامات الضريبية على المكلف، بحيث يقوم بتقديم الإقرارات الصحيحة وفي ميعادها المحدد ، وفي ذلك جاءت نص المادة (36) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة ونصت على : (يجب على الخاضع للضريبة أن يقدم إلى الجهاز إقرارا ضريبياً

---

[56] المرجع السابق، ص 10.

[57] Organization for economic co-operation and development(OECD) center for tax policy and administration: tax payers rights and obligations, practice note prepared by the OECD committee of faisal affairs fourm on tax administration,P 5.

عن كل فترة ضريبية يفصح فيه عن جميع عمليات الاستيراد والتوريدات التي قام بها أو تلقاها خلال تلك الفترة، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض من الجهاز خلال موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية المعنية.

وبالنسبة للمشرع المصري فإنه في المادة (83) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمعدل في تاريخ 2020/9/29 بالقانون رقم 199 لسنة 2020 قد ميز ميعاد تقديم الإقرار من قبل الشخص الطبيعي عن الميعاد المقرر للشخص المعنوي ، فقد حدد للشخص الطبيعي، قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء المدة الضريبية عن السنة السابقة لها وذلك في البند (أ) من المادة 83.

أما الشخص المعنوي فحددها في الفقرة (4) من البند (ب) من المادة 83 وذلك قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

وإذا توفي الممول خلال السنة ، يجب على الورثة أو الوصي أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن المدة السابقة عن الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن تدفع الضريبة المستحقة عن الممول المتوفى من مال التركة .

أما الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، فقد ألزمه القانون بأن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع الإقامة بستين يوما مالم يكن انقطاعه بسبب مفاجئ.خارج عن إرادته وذلك في الفقرة (5) من البند(ب) في المادة 83. [58]

[58] سحر تهامي، إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، ورقة مقدمة بمنتدى التنمية لدول البحر المتوسط، فبراير 1998، مراكش، المغرب، ص1.

وفي أمريكا فقد ألزم المشرع الأمريكي المكلفين المقيمين في الولايات المتحدة بتقديم إقراراتهم الضريبية في موعد أقصاه الخامس عشر من شهر إبريل من كل عام، أما المكلفون غير المقيمين فتمنح لهم الدولة مهل إضافية لمدة شهرين شريطة أن يقدم المكلف مايثبت أنه كان في الخارج .

ومنذ عام 1990 تم العمل بنظام (free file) وهو نظام إلكتروني يتم استخدامه من خلال شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، ويهدف إلى التيسير على الممولين في تقديم إقراراتهم الضريبية بصورة إلكترونية عبر الإنترنت ، كما يسمح هذا النظام للممولين بالحصول على كل النماذج والاستمارات المتعلقة بإجراءات الضريبة وتسليمها من خلال هذا النظام، وبلغ عدد المكلفين الذين استخدموا هذا النظام حتى عام 2010 أكثر من 100 مكلف أمريكي [59] .

وفي فرنسا فإنه يعد نهاية شهر مايو من كل عام هو موعد تقديم الإقرارات الضريبية عن ضرائب الدخل.[60]

إن لتقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد التي حددها القانون وصحة ومطابقة بيانات هذا الإقرار للواقع جملة من الآثار أهمها: [61]

---

[59] موقع دائرة الإيرادات الداخلية " الضرائب" الأمريكية(IRS) على شبكة المعلومات الدولية عبر الرابط الآتي: https://eg.usembassy.gov/ar/u-s-citizen-services-ar/internal-revenue-service-u-s-taxes-ar/ تاريخ الزيارة 2024/03/10 الساعة 10;00 Am.

[60] موقع إدارة الضرائب الفرنسية عبر الرابط الآتي: https://www.impots.gouv.fr/international_en تاريخ الزيارة 2024/03/10 الساعة 11;00 Am.

[61] مقالة بعنوان: الإقرار الضريبي وثيقة الممول في مواجهة مصلحة الضرائب، منشورة على موقع شبكة المحاسبين العرب على الرابط الآتي: https://www.acc4arab.com/ تاريخ الزيارة 2024/02/12 الساعة 11;00 Am.

أ: يؤدي إلى تقديم المكلف لإقراره الضريبي في المواعيد القانونية ومطابقته للحقيقة إلى تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وإظهار نظرة إيجابية عن مدى الالتزام الضريبي للمكلف وتعاونه مع الإدارة الضريبية.

ب: وفقاً لما يتم النص عليه في بعض التشريعات الضريبية يترتب على تقديم المكلف للإقرار الضريبي مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، يترتب عليه قبول الإدارة الضريبية لهذا الإقرار كما هو على مسؤولية المكلف ويتم ربط الضريبة بموجبه.

ج: يترتب على موافقة الإقرار للشروط الموضوعية والشكلية، عدم جواز تعديله من قبل الإدارة الضريبية لمجرد الشك في صحة بياناته، ويشترط أن يكون التعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية مستنداً إلى بيانات ومعلومات مؤكدة يثبت معها عدم مطابقة إقرار المكلف للحقيقة.

د: إن تقديمه للإقرار الضريبي في الميعاد المحدد يجنبه التعرض للإجراءات والعقوبات التي تحددها القوانين الضريبية.

هـ: تنص بعض التشريعات الضريبية على أنه يتم فحص الإقرارات الضريبية من خلال عينات يتم تحديدها بناء على معايير يتم وضعها من قبل الإدارة الضريبية، وهو مايترتب عليه عدم فحص جميع الإقرارات الضريبية لكافة المكلفين بالضريبة ويوفر الوقت والجهد والإمكانيات للإدارة الضريبية والمكلفين .

وهنا أطرح التساؤل حول ماهية الأثر المترتب على عدم تقديم الإقرار الضريبي الذي هو الأساس في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها؟

بداية نقول إن عدم تقديم الإقرار الضريبي في ميعاده يترتب عليه نتائج كبيرة تتمثل في عدم مقدرة الجهة الإدارية الضريبية في تحديد مقدار الضريبة المقررة على المكلف، وبالتالي التأثير في عملية ربطها عليه مما

ينعكس سلباً على عملية تحصيل الضريبة وإلقاء أعباء إضافية على الإدارة الضريبية في ملاحقة غير الملتزمين لذلك فإن معظم التشريعات عملت جاهدة في النص على عقوبات تجاه الممولين الذين يرتكبون مخالفات في التزامهم بتقديم الإقرارات الضريبية.

وقد جاء المشرع البحريني في المادة 36 من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة ونص في الفقرة الثانية منها على: (وإذا لم يقدم الخاضع للضريبة إقراره الضريبي خلال الموعد المشار إليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، يكون للجهاز الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية التي لم يقدم عنها الإقرار، على أن يحدد الجهاز الأسس التي استند عليها في تقديره، وذلك دون الإخلال بالمسؤولية الجنائية للخاضع للضريبة والغرامات الإدارية المنصوص عليها في هذا القانون).

فنلاحظ أن المشرع البحريني اشترط على الجهة الإدارية المتمثلة في الجهاز الوطني للإيرادات بيان الأسباب التي استند إليها في تقديره وذلك حتى لايتم التعسف في استعمال الحق الممنوح لها.

و كذلك جاءت المادة (60) بالنص على حالات فرض الغرامات الإدارية حيث نصت على:

ب) مع عدم الإخلال بأية غرامة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، تفرض غرامة إدارية لاتجاوز خمسة آلاف دينار، على كل من ارتكب أحد الأفعال الآتية: 4- الامتناع عن تقديم المعلومات أو البيانات التي يطلبها الجهاز.

أما المشرع المصري فإنه أوجب على عدم تقديم الإقرار الضريبي غرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتتجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف الغرامة في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال 3 سنوات.[62]

وقد قررت محكمة النقض المصرية بأن الجزاء المالي المنصوص عليه في القانون يطبق على الممول الذي لم يقدم إقراره الضريبي في الموعد القانوني، سواء كان هذا الممول لديه دفاتر ومستندات أو لا[63]

وبالنسبة للمشرع الفرنسي فإنه في قانون الضريبة الموحدة على أنه في حال قيام الشخص بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي فإنه تقدر عليه غرامة تأخير بمقدار 40% عن كل شهر[64].

3- الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات التي تتعلق بنشاطه الخاضع للضريبة واحتفاظه بها حتى انتهاء المدة التي يحددها القانون.

حيث يحتفظ المكلف بالدفاتر اليومية بحيث يسجل جميع العمليات بشكل يومي والسجلات الأخرى كسجل المبيعات وسجل المشتريات وسجل المخزون حسب طبيعة نشاطه.

كذلك يجب أن يحتفظ المكلف بهذه السجلات حسب المدة المحددة من قبل القانون ، ويشترط أن تكون هذه السجلات محدثة بانتظام لضمان دقتها.

---

[62] المادة (135) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 الصادر سنة 2005 والمعدل بالقانون رقم 199 لسنة 2020 والتي نصت على: " يعاقب بغرامة لاتقل عن خمسة آلاف جنيه ولاتتجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية:1- الإمتناع عن إخطار مزاولة النشاط 2- الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي 3- عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة 78 من هذا القانون.

[63] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 252 لسنة 74 ق، جلسة 13 ديسمبر 2007م.

[64] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 167.

4- وأخيراً يأتي إلتزامه بدفع الضريبة المفروضة عليه وهو أهم إلتزام ضريبي يقع على عاتقه، وفي ذلك لجأ بعض المشرعين إلى تخصيص فصول في صلب التشريعات تتضمن واجبات وإلتزامات المكلفين.

وتفرد بعض التشريعات أجزاء خاصة فيها بالمعاملة الضريبية للشخص الطبيعي المكلف بالضريبة، فقد خصص المشرع الأمريكي الجزء الأول من قانون الإيرادات الداخلية (Internal revenue code) بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعين والقواعد المتعلقة بهم، وكذلك الشرائح الضريبية التي يندرجون فيها.

وكذلك المشرع المصري سار على النهج نفسه حيث خصص الكتاب الثاني من قانون الضريبة على دخل الأشخاص رقم (91) لسنة 2005 .

ونرى أن تخصيص جزء من القانون يتعلق بالأشخاص الطبيعيين يوفر المرونة والعدالة الضريبية ويوفر الحماية للفئة الأكثر ضعفاً وذوي الدخل المحدود بحيث لاتفرض عليها ضرائب بطريقة خاطئة وثقيلة .

ومن هنا نقول أن المنازعات الإدارية والمنازعة الضريبية يتشابهان في أن كل منهما تكونان المراكز القانونية لأطراف المنازعة غير المتكافئة أو المتساوية تتمثل في وجود شخص عام كما ذكرنا، إلا ان أهم مايميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الإدارية هي أن الشخص العام في المنازعة الضريبية ينحصر في الإدارة الضريبية والتي تكون طرفا في هذه المنازعة وشرط لها ، وبالتالي وجود الإدارة الضريبية في النزاع الضريبي هو أهم مايميز هذا النوع من المنازعات ونعتبره شرطاً لها. وبالتالي وجود الإدارة الضريبية في النزاع الضريبي هو أهم مايميز هذا النوع من المنازعات ونعتبره شرطاً لها، فالنزاع الضريبي يحصر مفرد الحكومة في الإدارة الضريبية تحديداً.

وفيما يتعلق بخصوصية موضوع المنازعة الضريبة فإن موضوعها يكون بين الإدارة الضريبية والمكلف وينصب على مبلغ من المال، حيث يعمل المكلف بالضريبة على التخلص من الضرائب المفروضة عليه والتي يرى أنه غير ملزم بها ويريد التخلص منها، إما لقيام الإدارة بتطبيق قانون في غير موضعه ، أو مخالفتها للقانون، أو لارتكابها أخطاء في تحديد الوعاء أو في تصفية الضريبة أو في المطالب بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي [65].

و نختم هذا المطلب بالقول أن المنازعات الضريبية تعني بصورة عامة الخصومة التي تنشأ بين الإدارة الضريبية من جهة وبين المكلف بدفع الضريبة من ناحية أخرى، في أمر يخص التشريعات الضريبية، وهو التعريف الذي تبناه القضاء، حيث اعتبر المنازعة الضريبية بأنها كل منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب، وبالتالي متى ماوقع نزاع بين الإدارة والمكلف في أمر يخص التشريع الضريبي فإنه يعد نزاعا ضريبيا يتبع فيه إجراءات النزاعات الضريبية .

وينوه الباحث أنه وإن لم ينص المشرع البحريني على تعريف محدد للمنازعات الضريبية إلا أنه قد وضح الإجراءات التي يجب اتباعها لتقديم الاعتراضات والطعون على القرارات الضريبية ونص على تعريفات أخرى لمصطلحات تتعلق بالضرائب والمشكلات المتعلقة بها .

[65] أمقران عبدالعزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2002، ص3.

المطلب الثاني: خصائص المنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

ترتبط المنازعات الضريبية بمبدأ قانونية الضريبة ارتباطاً وثيقاً، فالتزام الدولة بهذا المبدأ لاشك بأنه يعكس التزامها بالمشروعية في شتى الجوانب، والتي يندرج ضمنها اللجوء إلى الوسائل الإدارية والقضائية للفصل في المنازعات الضريبية، وهذه المنازعات تتميز بجملة من الخصائص عن غيرها من المنازعات الإدارية، ونحن عندما نقول خصائص المنازعة الضريبية هذا لايعني أي منازعة تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها ، بل ذلك النزاع الذي يكون المكلف هو الطرف الثاني فيها ، وبالتالي يستبعد من نطاق المنازعات الضريبية تلك النزاعات التي تثار بين الإدارة الضريبية وموظفيها، وهي تعد سمة أساسية للمنازعات الضريبية كما سنرى، ومن جانب آخر تستبعد من نطاق المنازعات الضريبية –بالرغم من أن المكلف طرف فيها – وهي المنازعات التي تكون بين المتنازل والمتنازل إليه بخصوص مبلغ الضريبة التي أداه بصفته مسؤولاً بالتضامن مع الأول ، والمنازعات التي تثار بين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة بناء على العقد المبرم بينهما [66].

وعلى ذلك نتناول فيما يلي أهم خصائص المنازعة الضريبية من خلال الفروع الآتية :

- الفرع الأول: ذاتية المنازعة الضريبية
- الفرع الثاني: المنازعة الضريبية من منازعات القضاء الكامل.
- الفرع الثالث: قابلية المنازعة الضريبية للتطور، وسرعة وسرية الفصل فيها.

[66] غادة حياوي لازم، المنازعة الضريبية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية،جامعة كركوك، المجلد(9) العدد (32)، 2020، ص128.

الفرع الأول: ذاتية المنازعة الضريبية

تعبر ذاتية المنازعة الضريبية عن الخصوصية التي تتميز بها هذه المنازعات، والتي تتجلى في عدة جوانب أهمها الأطراف، والموضوع والقانون الذي يحكم هذا النوع من المنازعات.

إن المعروف في المنازعات الإدارية بأن أحد أطرافها على الأقل شخص من أشخاص القانون العام بحيث يسمح له باستخدام مظاهر السلطة العامة في مواجهة الأشخاص كإصدار القرارات بإرادته المنفردة وتنفيذها دون اللجوء إلى القضاء[67]، كذلك اتباع إجراءات الحجز الإداري وصلاحية موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والسجلات المحاسبية للمكلف ،إضافة إلى حق الإدارة الضريبية في إيقاع العقوبات المالية والجنائية عند التهرب الضريبي ، أما الطرف الآخر فهو المكلف الضريبي وهو الطرف الضعيف في العلاقة وعادةً ما يقع عليه عبء الإثبات[68] .

وتبرز خصوصية أطراف المنازعة الضريبية وموضوعها من خلال السلطات والامتيازات التي تملكها الإدارة الضريبية دون الطرف الآخر والتي تتمثل في :

أولاً: الحق في نظر كافة المستندات والبيانات المتعلقة بدافعي الضريبة والتحري عن دقتها:

حيث نص المشرع البحريني في المرسوم بقانون رقم (84) لسنة 2018 المتعلق بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة على أنه يكون للموظفين الذين يصدر بندبهم قرار من الوزير المعني بشؤون العدل بالاتفاق مع

---

[67]عائشة لكحل و الهادى خضراوى، التكييف القانوني للدعوى الضريبية ، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد02، جامعة الجزائر ، جامعة الأغواط، مخبر الأمن القومي الجزائري، 2019، ص12-13.

[68] عارف السعايدة و محمد الحلاق، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن، المجلة الجنائية القومية، المجلد الخامس والخمسون، العدد الأول، مارس 2012، ص85.

الوزير، صفة الضبطية القضائية في تنفيذ أحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له، وذلك بالنسبة للجرائم التي تقع في دوائر اختصاصاتهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم ولهم في سبيل ذلك العديد من الأعمال كمعاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت وغيرها من تلك التي تباشر نشاطاً يتعلق بتوريد أو استيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وغلقها تحفظياً، وضبط المخالفات، وتحرير المحاضر اللازمة ومتى ما كان المحل عقاراً معداً للسكنى فإنه يجب الحصول على إذن من النيابة العامة[69].

كما نص المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمعدل بالقانون 16 لسنة 2020 على حق موظفي مصلحة الضرائب الذين تتوفر فيهم صفة الضبطية القضائية على الاطلاع على دفاتر الممولين وغيرها من الوثائق، وذلك في أماكن وجودها وأثناء ساعات العمل العادية دون إخطار مسبق[70].

وكذلك قضت محكمة النقض المصرية بحق موظفي مصلحة الضرائب في الاطلاع على دفاتر الممولين إلا إنها أكدت في القضية بأن تفتيش منازل الممولين ومركز نشاطهم لايكون إلا في حدود قانون الإجراءات الجزائية، وعدم الالتزام بهذه القواعد يترتب عليه بطلان التفتيش ونتائجه[71].

ثانياً: لا يترتب على رفع الدعوى القضائية إيقاف استحقاق دين الضريبة:

أي أن الممول يجب عليه دفع الضريبة المقررة في المواعيد المحددة حتى في حال وجود منازعة قانونية، فهذا النزاع لا يمنع من تحصيل الضريبة.

---

[69] المادة (59) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

[70] المادة(99) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 والمعدل بالقانون 16 لسنة 2020 والتي نصت على: ولايجوز الإمتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق و المحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون احاجة إلى إخطار مسبق.

[71] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1589 لسنة 48 ق، جلسة 15 نوفمبر 1982.

حيث إن عدم دفع الممول للضريبة يؤدي لفرض غرامات أو فوائد تزيد من العبء المالي للممول، ولاحقاً يستطيع الممول المنازعة القضائية متى ما صدر الحكم لصالحه فيطالب باسترداد المبالغ الزائدة.

وغاية هذا الأمر بأنه لايترتب على اللجوء للقضاء التطويل في إجراءات المنازعة الضريبية لتحقيق أهداف خفية للممولين يتأتى لهم تحقيقها من خلال التأجيل والمماطلة في أداء الضريبة وهو مايؤدي لخسارة بمصلحة الخزانة العامة [72].

وفي هذا الصدد نص المشرع البحريني في قانون ضريبة القيمة المضافة على أن لايمنع الطعن أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة[73].

ثالثاً: توقيع جزاءات مالية وجنائية تجاه الممول المتهرب من دفع الضريبة:

من سلطات الإدارة الضريبية توقيع جزاءات مالية وجنائية تجاه الممول المتهرب من دفع الضريبة يعرف التهرب الضريبي بأنه عدم أداء الالتزامات الضريبية بشكل متعمد سواء عن طريق تقديم الإقرارات الضريبية أو تقديم معلومات مضللة ، وبالتالي يكون المكلف عرضة للعقاب متى ماقام بذلك.

تكون الجزاءات إما مالية أو جنائية، وتتمثل الجزاءات المالية في غرامات مالية بحيث يمكن أن تُفرض غرامات على الممول المتهرب، والتي قد تكون نسبة من المبالغ المتوجبة عليه أو مبلغًا ثابتًا.

---

[72] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 34.

[73] المادة (66) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .

كذلك قد تحسب فوائد تأخير بحيث يتم احتساب فوائد تأخير على المبالغ المتأخرة، مما يزيد من العبء المالي على الممول ، أو أن يتم تقدير عشوائي للضرائب وذاك في حالة عدم تقديم الإقرارات، قد تقوم الإدارة الضريبية بتقدير عشوائي للضرائب، مما يؤدي إلى فرض مبالغ أعلى.

أما الجزاءات الجنائية فقد تتمثل في الحبس ففي بعض الأنظمة القانونية، يمكن أن تُفرض عقوبات بالسجن على الأفراد الذين يُثبت تورطهم في التهرب الضريبي بشكل خطير، أو التوقيف بحيث قد يتم توقيف الممول لفترة معينة في حال ثبوت التهرب، وكذلك المسؤولية الجنائية عن المساعدين وهم الأشخاص الذين يقدمون المساعدة للممول في التهرب (مثل المحاسبين أو المستشارين) والذي يمكن أن يواجهوا نفس الجزاءات الجنائية.

وننوه أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في فرض الجزاءات منها خطورة الفعل فكلما كانت درجة التهرب أكبر، كانت الجزاءات أشد، و التاريخ الضريبي للممول ما إذا كان لدى الممول سجل سابق من التهرب، قد تُفرض عليه جزاءات أكبر، والنية:فإذا ثبت أن الممول كان لديه نية واضحة للتهرب، فإن ذلك يؤثر على شدة العقوبة.[74]

في ذلك نص المشرع البحريني على إيقاع جزاءات لمن يرتكب مخالفات وجرائم ضريبية معينة في المادة (64) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 و المتعلق بإصدار ضريبة القيمة المضافة حيث نصت على:

[74] محمد علي الحرازي، مرجع سابق، ص 35.

أ) " يُعاقب كل من ارتكب حالة من حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (63) من هذا القانون بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن مثل قيمة الضريبة المستحقة ولا تجاوز ثلاث أمثالها، ويُحكم على الجاني أو الجناة المتعددين متضامنين بسداد قيمة الضريبة المستحقة.

ب) تضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة (أ) من هذه المادة في حال تكرار ارتكاب الجريمة خلال ثلاث سنوات من تاريخ صدور الحكم النهائي بالإدانة.

ج) مع عدم الإخلال بالمسئولية الجنائية للشخص الطبيعي، يُعاقب الشخص الاعتباري جنائياً إذا ارتكبت باسمه أو لحسابه أو لمنفعته أية جريمة من جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في هذا القانون بضعف الحد الأقصى للغرامة المقررة بالفقرة (أ) من هذه المادة.

د) للمحكمة أن تحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد والأجهزة المستخدمة في جرائم التهرب الضريبي، فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن قد أعُدت أو أُجريت خصيصاً بمعرفة مالكيها لاستخدامها في أغراض التهريب.

هـ) تُنظر قضايا التهرب الضريبي عند إحالتها للمحاكم على وجه الاستعجال، وفى جميع الأحوال تعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المُخلة بالشرف والأمانة.

و) لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أي إجراءات في جرائم التهرب الضريبي إلا بناءً على طلب من الوزير أو من يفوضه.

ز) مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يجوز التصالح في كل أو بعض الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة، وللوزير أو من يفوضه بناءً على طلب كتابي من المتهم أو وكيله

قبول التصالح في قضايا التهرب الضريبي سواء قبل رفع الدعوى أو خلال النظر فيها وقبل صدور حكم بات فيها، وذلك إذا قام المتهم بسداد مبلغ يُعادِل الحد الأدنى للغرامة المقرَّرة للجريمة فضلاً عن قيمة الضريبة المستحَقة، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية".

وقد صرح رئيس وحدة جرائم التهرب الضريبي بنيابة الجرائم المالية وغسيل الأموال بأن النيابة العامة قد أمرت بإحالة خمس قضايا شملت تسعة متهمين، بالإضافة إلى شركاتهم، إلى المحاكمة لعدم سدادهم ما هو مستحق عليهم من القيمة المضافة، والتي جاوز إجماليها في تلك القضايا 400 ألف دينار.

وكانت النيابة العامة قد تلقت بلاغات من الجهاز الوطني للإيرادات ضد المتهمين وشركاتهم لعدم قيامهم بسداد القيمة المضافة المستحقة على شركاتهم، حيث أسفرت عمليات الرقابة التي أجراها الجهاز عن قيام المتهمين بتحصيل القيمة المضافة المستحقة من عملاء تلك الشركات بمبالغ تفوق 400 ألف دينار، وتقديمهم الإقرارات الضريبية دون سداد الضريبة المُحصلة، وذلك بالمخالفة لأحكام القانون[75] .

كما نص المشرع المصري في المادة (131) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 المعدل بالقانون رقم 16 لسنة 2020 على عقوبة المكلف المتهرب من الضريبة وهي الحبس لمدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة جعل مقدارها يعادل مقدار الضريبة التي لم يتم أداؤها أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

---

[75] موقع وكالة أنباء البحرين على الرابط الآتي:
https://www.bna.bh/400.aspx?cms=q8FmFJgiscL2fwIzON1%2BDpeUBf77eqA5eKURXkXYw2I%3D تاريخ الزيارة 2023/06/08 الساعة 11;00 Am

" أ: تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

ب: تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

ج: الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

ح: اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

و: إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمان".

وكذلك المشرع الأمريكي نص على العقوبات في المواد (7201– 7217) من قانون الإيرادات الداخلية(IRC) حيث نص على العقوبات التي ترتكب من دافعي الضرائب ومن يقدم لهم مساعدة في ارتكابها أو من موظفي الإدارة الضريبية الذين يثبت ارتكابهم لمخالفات وجرائم تتعلق بوظيفتهم.

رابعاً: امتياز الدولة على أموال المتحملين بدين الضريبة في حدود الضريبة المقررة عليهم:

يعد امتياز الدولة على أموال المكلفين المرتبطين بدين الضريبة من السمات الأساسية للمنازعات الضريبية حيث يمنح الحكومة حقاً قانونياً يتيح لها الحصول على مستحقاتها الضريبية من الأفراد والشركات . هذا الامتياز يعتبر أداة فعالة تعزز من قدرة الدولة على تحقيق إيراداتها من الضرائب مما يساهم في تمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية.

وتنطبق خاصية الامتياز على كافة أنواع الضرائب المستحقة سواء كانت ضرائب دخل أو ضرائب عقارية ، وتشير هذه الخاصية إلى أن الحكومة تتمتع بأولوية قانونية على تسوية الديون الضريبية ، مما يعني أنه في حال تعثر المدين عن سداد الديون ، فإن أموالهم وممتلكاتهم تعتبر تحت تصرف الدولة حتى يتم سداد المبالغ المستحقة .

تتمثل أهمية الامتياز الضريبي في أنه يوفر حماية للدولة ويضمن استمرارية تمويل النشاطات الحكومية ، إضافة إلى أنه يحقق العدالة الضريبية من خلال ضمان دفع الشركات والأفراد للضرائب المقررة عليهم ، وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

ومع ذلك رأى الفقهاء أن هناك جدلا حول هذه الخاصية، منها التأثيرات السلبية المحتملة على الأعمال حيث إن امتياز الدولة يؤدي إلى تقليص قدرة الشركات على الحصول على التمويل أو الاستثمار خوفاً من مصادرة أموالهم، لذلك من الضروري أن توازن الدولة بين حقها في تحصيل الضرائب وضرورة تشجيع النمو الاقتصادي.

وفي النهاية لايمكن إنكار اعتبار امتياز الدولة وسيلة لضمان تحصيل الدين الضريبي مما يساهم في تحقيق الاستقرار المالي للدولة ويعطي هذا الامتياز الحق للإدارة الضريبية في استرداد الأموال قبل أي دائنين آخرين.

وقد نص العديد من المشرعين على تقرير هذا الحق في صلب التشريعات الضريبية من ذلك المشرع الأمريكي حيث تضمنت المواد (6321– 6327) من قانون الإيرادات الداخلية الأمريكي على تنظيم لحق الامتياز المقرر للحكومة الأمريكية على أموال الأشخاص الذين يهملون أو يرفضون دفع الضريبة المقررة عليهم.

كما نص المشرع المصري في المادة (102) من قانون الضريبة على الدخل: "بأن الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بموجب القانون تعد ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية، وذلك في جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها"، وأكدت محكمة النقض المصرية على حق الدولة في الامتياز على الأموال المملوكة للمدين بالضريبة إلا أنها قررت ثبوت الامتياز لها شرط أن تقضي بذلك القوانين والأوامر الخاصة بالشروط والقيود التي تقرره[76].

خامساً: قيام الدولة بإيقاع الحجز الإداري والتنفيذ على من يتخلف في أداء الضريبة:

وفي ذلك نص المشرع المصري في المادة 46 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 والمعدل في 2022/12/29 على حق مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي بقيمة مايكون مستحقاً من ضريبة إذا لم يتم أداؤها في موعدها القانوني.

ونعطي مثالا على قضية تبرز خصوصية أطراف وموضوع المنازعة الضريبية وهي قضية شركة أبل (Apple Inc)، ففي عام 2016 أعلنت المفوضية الأوروبية أن شركة أبل تلقت مساعدة غير قانونية من الحكومة الإيرلندية بسبب الترتيبات الضريبية التي مكنتها من دفع نسبة من الضرائب تقل بنسبة كبيرة عن المعدل العادي الذي يدفعه الأفراد والشركات الأخرى.

---

[76] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق ص 35.

هذه القضية تجسد الخصوصية في الأطراف المعنية والمنازعة الضريبية حيث تشمل الحكومة الإيرلندية ، المفوضية الأوروبية ، وشركة أبل.

حيث إن الأطراف المعنية تمثلت في الحكومة الإيرلندية ، وهي المسؤولة عن تحصيل الضرائب وقد وافقت على تقليل التكاليف الكبرى المرتبطة بالضرائب، مما أدى إلى اعتمادها على استراتيجيات معقدة تتعلق بالضرائب والتحويلات المالية ، وشركة أبل بصفتها شركة متعددة الجنسيات ، تسعى إلى تقليل التكاليف الكبرى المرتبطة بالضرائب ، مما أدى إلى اعتمادها على استراتيجيات معقدة تتعلق بالضرائب والتحويلات المالية ، والطرف الثالث المتمثل المفوضية الأوروبية والتي تمثل الهيئة التي تشرف على التنافس العادل داخل السوق الأوروبية وتحقق الممارسات الضريبية التي قد تشكل تهديداً للعدالة الاقتصادية.

وكانت الموضوعات المعنية في المنازعة تتمثل في الالتزامات الضريبية وهي ما يجب على شركة أبل أن تدفع، وهل المعدلات التي تم تحميلها عادلة أم لا؟ ، والممارسات الضريبية العالمية بحيث كيف تؤثر استراتيجيات التحكم في الضرائب على الأسواق المختلفة؟ وماهي المعايير التي يمكن أن تحددها الدول للسماح للشركات الكبيرة مثل أبل بالدفع بأقل النسب الممكنة؟ و اللوائح والقوانين فهل كانت القوانين الإيرلندية تتماشى مع توجيهات المفوضية الأوروبية حول المساعدات الحكومية ؟

وفي عام 2020، أصدرت المحكمة العامة الاتحاد الأوروبي حكماً لصالح أبل، معتبرة أن المفوضية الأوروبية لم تثبت بما فيه الكفاية أن إيرلندا منحت أبل مزايا ضريبية غير قانونية .

وكان لهذه القضية تأثيرات سياسية واقتصادية تمثلت في كيفية تعامل الدول الأوروبية مع الشركات الكبرى ، ودفعتها للتفكير في إصلاحات ضريبية مما يعكس الصعوبات التي تواجهها الحكومات والبنية التحتية الضريبية.

فتمثل هذه القضية الديناميات المعقدة بين الأطراف المختلفة في النزاعات الضريبية وتوضح كيف تؤثر القرارات الضريبية على الاقتصاد العالمي، مما يجعلها مثالًا رئيسًا على خصوصية الأطراف وموضوع المنازعة الضريبية .[77]

وهناك قضية أخرى أيضاً وهي قضية شركة الاتصالات في مصر، ففي 2018 نشبت منازعة بين مصلحة الضرائب المصرية وشركة الاتصالات فودافون بشأن الضرائب المستحقة على خدمة البيانات، وكانت الشركة تعتمد على آليات معقدة لتقليل الضريبة المدفوعة مما أدى لخلافات مع الحكومة.

وهنا تبرز خصوصية أطراف المنازعة الضريبية المتمثلة في الأطراف المعنية وهي مصلحة الضرائب المصرية و شركة فودافون.[78]

كذلك تبرز ذاتية المنازعة الضريبية في القانون الذي يحكمها، فبالرغم من أن القانون الضريبي يرتبط بفروع القانون الأخرى، إلا أنه مستقل عنها، وله ذاتيته الخاصة التي تكسبه القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وفق مبادئه وأحكامه دون تأثر أو خضوع للأحكام القانونية الأخرى ، فذاتية القانون الضريبي تعد من أهم السمات الرئيسة والتي بمضمونها يتم الفصل فيها وفق أحكام قانون خاص بها هو التشريع الضريبي.

---

[77] المفوضية الأوروبية: State aid: Commission concludes illegal tax benefits for Apple in Ireland على الرابط الآتي : https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_16_2923 تاريخ الزيارة 2023/03/10 الساعة 10:00 Pm.

[78] صحيفة المال على الرابط الآتي: https://almalnews.com/ تاريخ الزيارة 2023/03/10 الساعة11:30 Pm.

فمفهوم ذاتية القانون الضريبي يشير إلى الخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي من حيث طبيعته وآلياته حيث يتم تحديده ومعالجته بشكل خاص ويتمتع بقواعده وإجراءاته المميزة [79].

فبالرغم من ارتباط القانون الضريبي بفروع القانون الأخرى إلا أنه مستقل عنها، وله ذاتية خاصة أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانونية المترتبة عليه وأحكامه دون التأثر والخضوع لأحكام القوانين الأخرى [80].

وتقودنا الإشارة في موضوع ذاتية القانون الضريبي واستقلاليته عن فروع القانون الأخرى إلى الطريقين اللذين ممكن أن نواجههما حول القانون الواجب التطبيق في المنازعات الضريبية التي تعرض أمام القضاء :

الطريق الأول: في حال وجود نص صريح في القانون الضريبي، ففي هذه الحالة سيطبق هذا النص على النزاع.

الطريق الثاني: حال عدم وجود نص ضريبي يفصل في موضوع النزاع، خاصة أن القانون المدني هو الواجب تطبيقه عند غياب النص في أحكام القانون الأخرى.

ففي هذه الحالة يرى جانب من الفقه أن القانون الخاص هو الواجب تطبيقه، وما القانون الضريبي إلا استثناء يطبق على الحالات التي يكون قد نص عليها، وبالتالي متى ماخلا التشريع الضريبي من النص المنظم ، فإننا نرجع للأصل والذي يتمثل في الشريعة العامة(القانون المدني) كونه هو الواجب تطبيقه في هذه الحالة.[81]

---

[79] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص3.

[80] قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية، مصر ،1960، ص37 .

[81] أحمد عبدالرحمن شرف الدين، وآخرون ، التشريع الضريبي اليمني، بدون دار نشر، 1978م، ص 19 .

ويعارض هذا الرأي جانب آخر: إن القانون الضريبي له هدفه وطبيعته وقواعده التي تختلف عن القانون المدني، فإذا طرأت حالة صمت فيها القانون الضريبي ، فليس من الواجب تطبيق القانون المدني إلا إذا كانت هناك إحالة فعلية للقانون المدني، أما في غير ذلك فإنه يلزم مراعاة روح القانون الضريبي وهدف المشرع عند إصداره للقانون الضريبي، حتى لو ترتب على ذلك مخالفة أحكام القانون العام.

وهناك رأي يجمع بين الاتجاهين، بحيث يجب البحث في كل حالة على انفراد على حسب الظروف الضريبية المحيطة بها، بحيث لايكون الرجوع للقواعد العامة المنصوص عليها في القانون المدني والمرافعات أو القانون التجاري إلا بالقدر الذي يتفق مع طبيعة القانون الضريبي ، وينسجم مع القواعد المحددة في القانون، ويشترط أن لايكون الرجوع لهذه القواعد إلا بما يتفق مع طبيعة الضريبة المفروضة.وفي إطار التنظيم المحدد من قبل المشرع.[82]

ومع كل ما سبق عرضه دفع البعض إلى القول بأنه على الرغم من وجود بعض أوجه الارتباط والتشابه في جوانب معينة بين القانون المدني والضريبي، إلا أن الرجوع في حالات ضريبية معينة إلى قواعد القانون المدني لايرتبط بشكل صريح بالجوانب المتعلقة بفرض الضريبة أو تحديدها أو ربطها، وإنما يرتبط بالقواعد العامة التي تكفل تحصيل الضريبة، وضمان حق الخزانة العامة فيها، وبما لايخل بضمان وصيانة حقوق الممولين.[83]

ونوضح أن وجود مثل هذا القانون أي قانون يوضح الضرائب وتنظيمها وإجراءات التظلم منها وإمكانية الطعن بها ، حاجة لابد منها، فعندما يواجه المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا (شخص أم شركة) منازعة ضريبية فإنه يحتاج إلى مرجع يضمن له حقوقه والتزاماته والإجراءات الواجب عليه اتباعها أمام الجهات الإدارية

---

[82] عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي، مؤسسة الثقافة الجامعية،دار الجامعة العربية، الإسكندرية 1998م، ص 25.

[83] رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2007، ص 40.

والقضائية ، وهذا لن يتوافر إلا بوجود قانون كامل يفصل لنا الإجراءات المفترض اتباعها بهذا الصدد ، حيث وجود مثل هذا القانون " قانون إجراءات حل المنازعات الضريبية " يحقق لكل من المكلف والإدارة الضريبية والقضاء العديد من المزايا، وهو ما يجعلنا نطرح التساؤل الآتي:حول مدى تنظيم المشرع البحريني لمسألة حل المنازعات الضريبية وما إذا أسند لها قانون مستقل، كما هو الحال لدى التشريع المصري والجزائري والإماراتي.

إن المشرع البحريني للأسف لم يصدر قانوناً مستقلاً لإنهاء المنازعات الضريبية وكل ماقام به هو النص على إجراءات محددة متناثرة في مجموعة قوانين تبين للمكلف مايجب اتباعه ومن هذه القوانين:

- المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية .
- المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .
- مرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل

إن مسألة خضوع المنازعات لأحكام القانون الضريبي سواء كان قانون خاص بإنهاء المنازعات الضريبية أو قانون متعلق بأحد أنواع الضرائب وجاءت فيه الإجراءات المتعلقة بإنهاء المنازعات الضريبية ففي كل الأحوال نرى أن هذا من أهم الأمور لتحقيق الاستقرار القانوني، ولو أننا نرى أن وجود قانون خاص بحل المنازعات الضريبية ، أي وجود قانون يضع إطاراً قانونياً واضحاً ومحدداً لتحديد المسائل المثارة بين الطرفين وعدم التعسف في استعمال الإدارة لحقها كونها الطرف الأقوى في المنازعات الضريبية وبيان الحلول التي تتبع بهذا الشأن بشكل تفصيلي لاشك من أنه يساهم في خلق بيئة أكثر استقراراً ونشاطاً لحركة التجارة أكثر من ترك هذه

الإجراءات في قوانين متناثرة، وذلك لأن هذه المنازعات إجراءاتها خاصة عن غيرها من المنازعات ، وهذا الأمر يتطلب أن تكون القوانين الضريبية متجددة و مرنة ومستجيبة للتغيرات الحاصلة في المجتمع.

كذلك من خصائص المنازعات الضريبية هي لزوم أن يكون النزاع الضريبي متعلقا بعمل من أعمال الضريبة وهي نقطة في غاية الأهمية لمعرفة متى يكون النزاع الحاصل ضريبياً يخضع للقانون الضريبي ومتى يكون نزاعا إداريا يخضع للقواعد العامة في القانون المدني، فالنزاع الضريبي يجب أن يكون متعلق بعمل من أعمال الضريبة على سبيل المثال تحصيل الضريبة والإجراءات التي تتخذها الإدارة بهذا الصدد، وبالتالي تستبعد النزاعات التي لاترتبط بالأعمال المتعلقة بإعمال الضريبة والتي تدور بين طرفي النزاع حول تفسير قانون فرض الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، فلايعد نزاعا ضريبيا ذلك النزاع المتعلق بتفسير قوانين أخرى ، ويكون النزاع ضريبيا إن كان القانون الضريبي هو مرجعه الرئيسي ولو شاركت معه قوانين أخرى كالنزاع المتعلق بالحجر الإداري على أموال المكلف نتيجة تأخره في دفع الضريبة.[84]

وتمثل قضية غوغل (google) في فرنسا مثالاً على خضوع المنازعات الضريبية للقوانين الضريبية ومدى أهمية ذلك.

ففي عام 2016، أعلنت الحكومة الفرنسية عن حاجة جمع الضرائب من شركات التكنولوجيا الكبرى، بما في ذلك شركة غوغل ، فاستطاعت شركة غوغل أن تستخدم ترتيبات قانونية معقدة للدفع بشكل أقل من الشركات المحلية مما أدى ذلك لنزاعات مع السلطات الفرنسية.

[84]عباس الفحل، الطعون القضائية في المنازعة الضريبية ، مجلة البحوث الاستراتيجية في العلوم الإجتماعية ،العدد6، 2020 ، ص 529.

فتمحورت القضية حول ما إذا كانت الشركة تتبع القوانين الإيرادية التي تفرضها البلاد بشكل صحيح.فتبين أنها خالفت ذلك، وبالتالي قضت المحكمة بأن غوغل كانت ملزمة بدفع الضرائب المستحقة نتيجة لإيراداتها الناتجة عن نشاطاتها في فرنسا[85] .

وجاء هذا الحكم ليؤكد على أهمية تطبيق قواعد الضرائب بشكل صارم على جميع الشركات بغض النظر عن حجمها أو مكان تأسيسها ، وضرورة التزام الشركات بالقوانين المحلية لتعزيز التنافسية والعدالة في النظام الضريبي، كما يبين مدى أهمية مواكبة الأنظمة الضريبية للاقتصاد الرقمي .

[85] صحيفة لوموند (le monde)على الرابط الآتي :
https://www.lemonde.fr/afrique/article/2016/10/21/en-afrique-la-pollution-urbaine-fait-autant-de-victimes-que-la-malnutrition-des-enfants_5018069_3212.html تاريخ الزيارة 2023/03/10 الساعة 10:00 Pm.

الفرع الثاني: المنازعات الضريبية من منازعات القضاء الكامل.

اختلفت الآراء حول تعريف دعوى القضاء الكامل، منهم من يرى بأنها نفسها هي دعوى التعويض استناداً إلى أن الغرض الذي تقوم عليه دعوى القضاء الشامل يتمثل في التعويض عن الضرر بسبب عمل الإدارة المادي أو الإداري، وعلى ذلك ذهب أحد الفقهاء إلى أن الدعاوى التي يطلب فيها من القاضي إصلاح الضرر هي دعوى القضاء الكامل أو دعوى التعويض وهما ذات مضمون واحد[86].

إلا أن هناك جمع من الفقهاء منهم الدكتور رشيد خلوفي يرى أن دعوى القضاء الكامل تختلف عن دعوى التعويض لعدة أسباب، أبرزها أن الهدف المنتظر من دعوى القضاء الكامل في بعض القضايا لاينتهي بالتعويض كالمنازعات الانتخابية والمنازعات الضريبية.

وعرف أصحاب هذا الرأي المنازعة الضريبية بأنها: "المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصا عاما أو ذا نفع عام يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية لحق شخصي أو إلى إقرار المشروعية أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة، بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات واسعة، ودورا إيجابيا في توجيه إجراءات الدعوى" [87] .

و لاشك من أن تندرج المنازعة الضريبية ضمن منازعات القضاء الكامل تحقيقاً للعدالة الضريبية، وذلك نظراً لمميزات هذا القضاء التي تحقق الاستقرار والعدالة الضريبية للمكلف خلاف حصرها في قضاء الإلغاء، وبهذه

---

[86] احمد محيو، المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1993، ص 152.

[87] رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية ، طبعة د م ج ، الجزائر، 2004، ص19.

الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها، وهذا يعني أن الطعن الخاص بتجاوز السلطة يشكل الجزء المهم في هذه المنازعة ، ولكن سلطة القاضي لاتقف عند حد الإلغاء بل تتعدى للحكم بالمبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.[88]

فالقاضي هنا له سلطة تقديرية واسعة لاتقف عند حد الإلغاء بل تتعداها إلى تعديل قرارات الإدارة الضريبية وإدخال التغييرات التي تستهدف حماية أوسع لحقوق الملزمين ، فالقاضي الضريبي عندما يقوم بالنظر في النزاع في إطار دعوى القضاء الشامل فإنه يراقب شرعية القرار الإداري المؤسس عليه الضريبة، لا لإلغائه فحسب ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم شرعية القرار. فهو هنا يتجاوز إلغاء القرار الذي فرض الضريبة لكونها غير مشروعة إلى إحلال قرار آخر محله سواء كان بإرجاع المبلغ المحصل من غير وجه حق أو بتعديله، فالقاضي الإداري عندما يعرض عليه نزاع ضريبي في إطار القضاء الكامل فإنه يتحرك في مساحة واسعة أثناء نظره في المنازعة الضريبية بحيث يمكن له أن يحل محل الإدارة الضريبية عن طريق إعادة تقدير المبلغ الضريبي المستحق من طرف المكلف بالضريبة أو مطالبها بإرجاع المبالغ التي تم تحصيلها بدون حق للمكلف بالضريبة.

وإدراج المنازعة الضريبية ضمن القضاء الكامل لا الإلغاء فحسب يحقق العدالة بالنسبة للمكلف ،نظرا لأن قضاء الإلغاء يقتصر على مجرد بحث مدى مشروعية القرارات الإدارية الجبائية المطعون فيها، وإلغائها إذا ثبت عدم موافقتها للقواعد الموضوعية، أو مجموعة القواعد القانونية التي تحكمها، دون أن تمتد سلطات قاضي الإلغاء إلى أكثر من ذلك، وقد يكون في ذلك إجحاف بأصحاب الشأن الذين أصابهم ضرر من جراء تلك القرارات بحيث لا يكفي مجرد الإلغاء، أو بمعنى أدق: مجرد تنفيذ الحكم الصادر بهذا الإلغاء في جبر كافة

[88] دكتور رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص19.

الأضرار الناجمة عنها؛ ذلك أن إلغاء القرارات المعيبة لا يكفل في أغلب الأحوال تغطية ما قد يترتب على تلك القرارات من آثار فترة من الزمن، خاصة أن مجرد رفع دعوى الإلغاء لا يؤثر على نفاذ القرارات الإدارية المطعون فيها، فإذا حدث مثلا ونفذت الإدارة قراراً إدارياً مطعونا فيه بالإلغاء، ثم أصدر مجلس الدولة حكمه بإلغاء ذلك القرار، فما هي الفائدة التي تعود على صاحب الشأن من صدور هذا الحكم؛ خاصة إذا كان من المستحيل تدارك آثار ذلك التنفيذ؟ من هنا تبدو أهمية قضاء التعويض كطريق مكمل لقضاء الإلغاء، إذ يستطيع الأفراد في هذه الحالة (وقد استحال عليهم الرجوع إلى نصابها) أن يطالبوا الجهات المختصة – من خلال قضاء التعويض – بجبر الضرر الذي أصابهم من جراء ذلك التنفيذ.

إضافة إلى ذلك فإن قضاء التعويض يتيح للأفراد جبر الأضرار التي تصيبهم ليس فقط من جراء ما تنفذه الإدارة من قرارات غير مشروعة، وإنما أيضاً من جراء ما يصدر عنها من أعمال مادية ضارة، ذلك أن طريق دعوى الإلغاء يكون بلا معنى بالنسبة للمتضررين من قرار إداري فقد آثاره، لذا يصعب بل ويستحيل الاستغناء عن قضاء التعويض أمام الأفراد، هذا النوع من القضاء لا يغلق أمامهم باب جبر الأضرار الناجمة عن أعمال الإدارة المالية وهو ما يتفق مبدأ سيادة القانون وضرورة تحقيق العدالة بين المواطنين..[89]

وعلى ذلك نبرز الخصائص التي أجمع عليها الفقهاء لدعوى القضاء الكامل والتي تعد مبرراً لإدراج المنازعات الضريبية ضمن منازعات القضاء الكامل ، ونميز هذا القضاء عن بقية الدعاوى الإدارية الأخرى،

ومن ثم نتطرق لاعتبارات إدراج المنازعات الضريبية ضمن منازعات القضاء الكامل.

[89]عبد المعطي القدوري، " الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية " ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع 19، أبريل –يونيو 1997، ص 51 .

أولاً: خصائص دعوى القضاء الكامل:

1- دعوى القضاء الكامل من دعاوى قضاء الحقوق:

وفقا للتقسيم المختلط للدعاوى الإدارية ، تعد دعوى القضاء الكامل منتمية إلى دعاوى قضاء الحقوق فيقدم القضاء الكامل حماية قوية للحقوق الفردية في مواجهة القرارات الضريبية ، والتي نعني بها تلك الدعاوى التي تستهدف حماية الحقوق الشخصية والمكتسبة في النظام القانوني والقضائي السائد في الدولة، التي ترفع من ذوي الصفة والمصلحة أمام السلطات القضائية المختصة على أسس وحجج قانونية ذاتية وشخصية، المطالبة بالاعتراف بوجود حقوق شخصية ذاتية مكتسبة في مواجهة السلطات الإدارية أو المطالبة بحمايتها قضائيا عن طريق الحكم بالتعويض الكامل والعادل واللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية التي أصابتها.

2- السلطات الواسعة للقاضي الإداري في دعوى القضاء الكامل:

تعتبر هذه أهم خاصية من خصائص دعوى القضاء الكامل والتي على أساسها سميت الدعوى بهذه التسمية، حيث إن القاضي الإداري زيادة لحكم التعويض يمكنه الزام الإدارة برد الشيء إلى أصله، كما تمكنه الصلاحيات التي يتمتع بها من إلغاء بعض التصرفات القانونية التي لا يصدق عليها وصف القرار الإداري كما في حالة إبطال الانتخابات المحلية أو العقود الإدارية وتعديل القرار الإداري في الحالات الاستثنائية مثل إعلان مرشح آخر غير الذي أعلن ترشحه.

3- دعوى القضاء الكامل دعوى قضائية:

اكتسبت دعوى القضاء الكامل الطبيعة القضائية منذ أمد بعيد، هذه الطبيعة التي جعلتها تتميز وتختلف عن القرار السابق أو فكرة التظلم الإداري على اعتبارها طعون وتظلمات إدارية ، والتي

جعلتها تتحرك وترفع ويفصـــل فيها في نطاق الشـــكليات والإجراءات القضـــائية المقررة قانوناً وأمام الجهات القضائية المختصة.[90]

ثانياً: تمييز دعوى القضاء الكامل عن الدعاوى الإدارية الأخرى:

نظرا لتقسيمات التي شهدتها الدعاوى الإدارية منها الكلاسيكية و الحديثة والتي صنفت دعوى الإلغاء ودعوى فحص المشروعية ودعوى التفسير ضمن الدعاوى الموضوعية، وبالمقابل أفردت دعوى القضاء الكامل في صنف دعاوى الحقوق، فعلى هذا الأساس سنقوم بالتمييز بين دعوى القضاء الكامل و الدعاوى الموضوعية مع بعضها من أوجه مختلفة:

1- التمييز من حيث طبيعة الدعوى:

كما رأينا سابقا في خصائص دعوى القضاء الكامل بأن هذه الأخيرة تنتمي إلى قضاء الحقوق الشخصي، يكون موضوع المنازعة فيه حول الاعتداء أو التهديد بالاعتداء على مركز قانوني شخصي للطاعن وتستهدف مخاصمة الأعمال القانونية الذاتية التي تؤثر على الحقوق المكتسبة للأفراد.

بالمقابل نجد الدعاوى الإدارية الأخرى منها دعوى الإلغاء ودعوى التفسير ودعوى فحص المشروعية تعتبر كلها من الدعاوى العينية (القضاء الموضوعي) التي يندرج موضوع منازعاتها حول تحديد المراكز القانونية، تستهدف مخاصمة الأعمال القانونية المشوبة بعدم الشرعية.

(90) غيوم عائشة، دعوى القضاء الكامل في المنازعات الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أولحاج ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، بويرة، ص11،12.

2- من حيث سلطات القاضي الإداري:

تتميز دعوى القضاء الكامل عن الدعاوى الإدارية الأخرى من حيث سلطات القاضي الإداري التي تمكن القاضي من فحص النزاع المعروض عليه من جميع جوانبه القانونية والواقعية ويمكن أن يحكم بعدم قانونية العمل الإداري المعروض عليه، بل وتقرير مسؤولية الإدارة والحكم بالتعويض، وله أيضا تعديل القرار موضوع النزاع أو حتى استبدال غيره به.

هذا على خلاف مهمة القاضي الإداري ودوره في دعاوى الإلغاء وفحص المشروعية والتفسير الذي يقتصر إما على البحث في مدى مشروعية القرار الإداري ومن ثم الحكم بإلغائه، إذ تبين له عدم مشروعيته، وإلا حكم برد الدعوى في حال ثبوت مشروعيته، فلا تتعدى مهامه إلى تعديل القرار أو استبداله بقرار آخر، حيث ينحصر دوره في مجال الدعاوى المعروضة أمامه

ففي دعوى التفسير تضيق سلطة القاضي المختص إلى حد كبير فهو يقتصر على تحديد المدلول الصحيح للعمل الإداري دون بيان مدى مطابقته للقانون ودون أن يتعدى ذلك إلى إصدار حكم الإلغاء أو التعويض.

3- من حيث الشروط والإجراءات:

أ: محل الدعوى:

تفتقر دعوى القضاء الكامل لمحل دعوى الإلغاء وهو القرار الإداري، حيث لا تدور حول قرار إداري أصدرته الإدارة بإرادتها المنفردة. والقرار المطعون فيه في دعوى القضاء الكامل هو القرار السابق الذي يتحدد به موضوع الدعوى، وقد يكون هذا القرار صريحا أو ضمنيا في حالة سكوت الإدارة.

أما في الدعاوى الإدارية الموضوعية فإن القرار موجود أصلا لأن الأمر يتعلق بالطعن في قرار يكون قد مس بمركز للطاعن.

ب: إجراء التسوية الإدارية:

لا تخضع الدعاوى الموضوعية او الشرعية لإجراء الصلح، لأنها لا تمس بحقوق ذاتية مكتسبة أو شخصية بل تهدف إلى حماية النظام القانوني السائد في الدولة، على خلاف دعوى القضاء الكامل التي يعد فيها الصلح إجراء جوهري[91] .

ثالثاً: اعتبارات إدراج المنازعة الضريبية ضمن القضاء الكامل:

1- الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية:

حيث إن القضاء الكامل يتعامل مع الجوانب المختلفة للمنازعات الضريبية منها حقوق المكلفين وواجباتهم بخلاف قضاء الإلغاء الذي يركز بشكل كبير على مراجعة القرارات الإدارية ويهدف إلى إلغاء القرارات التي تعد غير قانونية وعادلة.

وفي هذا الصدد قال :Jean michel le berr : القاضي الضريبي تتوافر لديه سلطة مشابهة لتلك التي تنعم بها الإدارة الضريبية وهي تفرض الضريبة المتنازع بشأنها ، حيث إن القاضي لايلغي فقط الضريبة بل يعيد تحديد مبلغها الواجب دفعه من قبل الملزم[92].

---

[91] غيوم عائشة ،المرجع السابق، ص13.

[92] Jean Michel Le Berre , " Contentieux fiscale et contentieux administratif général" , Revue Française de publiques , (L . G . D . J), n0 17, 1987, p . 22.

2- حماية الحقوق المالية:

حيث إن المنازعات الضريبية تتعلق بشكل مباشر بالحقوق المالية، وبالتالي تدخل القضاء الكامل ضرورة لضمان حماية هذه الحقوق .

3- النتائج القانونية:

ففي القضاء الكامل تؤثر التغييرات في تقدير الضرائب أو إلغاء الجزاءات مما يؤثر مباشرة على الوضع المالي للمكلفين خلاف قضايا الإلغاء التي تقتصر على إلغاء القرار الإداري دون معالجة الأبعاد المالية.

فإذا كانت سلطات القاضي تقتصر على الإلغاء دون أكثر من ذلك فهذا يعد إجحافا بأصحاب الشأن الذين أصابهم ضرر من جراء تلك القرارات بحيث لايكفي مجرد الإلغاء أو مجرد تنفيذ الحكم الصادر بالإلغاء في جبر الضرر ، خاصة أن مجرد رفع دعوى الإلغاء لايؤثر على نفاذ القررات الإدارية المطعون فيها، فإذا حدث مثلا ونفذت الإدارة قراراً إدارياً مطعون فيه بالإلغاء ثم أصدر حكم من القاضي بإلغاء هذا القرار ، فما الفائدة التي تعود على صاحب الشأن من صدور هذا الحكم؟ خاصة إذا كان من المستحيل تدارك آثار ذلك التنفيذ؟ من هنا تأتي أهمية قضاء التعويض. إذ يستطيع الأفراد في هذه الحالة أن يطالبوا الجهات المختصة من خلال القضاء بجبر الضرر الذي أصابهم من جراء ذلك التنفيذ.

4- الالتزام بالمعايير الضريبية:

المنازعات الضريبية تتطلب فهماً دقيقاً للقوانين الضريبية والمعايير المالية مما يجعلها أكثر تعقيداً وتخصصاً عن المنازعات الإدارية التي تكون أكثر عموماً .[93]

[93] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق،ص44.

الفرع الثالث: قابلية المنازعة الضريبية للتطور، وسرعة وسرية الفصل فيها.

أولاً: قابلية المنازعة الضريبية للتطور:

إن المختص في المجال الضريبي أو من تربطه علاقة قانونية أو إدارية أو قضائية بهذا المجال سيعرف هذه الميزة التي لن يدركها من هو غير مختص في المجال الضريبي علمياً أو نظرياً.

يعد المجال الضريبي مجالا متجددا ودائم التغيير وذلك أمر أساسي وضروري لمواكبة كل ماهو جديد ومايطرأ على المجالات المتعلقة بالضريبة من تغيير بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

كذلك فإن أساليب تحصيل الضرائب يجب أن تكون مواكبة لكافة التطورات خاصة في ظل التطور الرقمي.

فترى الباحثة أنه: دائماً تظهر تحديات جديدة في البيئة الاقتصادية سواء تمثلت في تهربات ضريبية أو تجارات إلكترونية، فيجب أن تكون هناك آليات واضحة وفعالة لمعالجة هذه القضايا بحيث تعكس الإجراءات هذه التحديات، فمواكبة هذه الإجراءات للتطورات الضريبية تضمن تحقيق العدالة والكفاءة في النظام الضريبي.

فالتعديلات والتغييرات مستمرة تلك التي تحدث على القوانين الضريبية ، بل وفي أوقات متقاربة ، وهذا لايعني عدم الاستقرار الإداري أو القانوني، بل أن هذا الأمر يعد ضرورة لابد منها لمواكبة التطورات في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة، أو المحيط الإقليمي والدولي كذلك، والتي تسوق معها تطورات في التشريعات وإن كانت التشريعات الضريبية أكثر تأثرا بذلك، وهو مايستوجب أن تواكب الإدارات الضريبية هذا الأمر، وكذلك جهات الفصل في المنازعات الضريبية في إجراءاتها وقراراتها الإدارية والقضائية.

وفي الجانب الاقتصادي: (منظمة التجارة العالمية وشروط الانضمام إليها) والتي دفعت الكثير من الدول إلى تغيير سياساتها وتشريعاتها المختلفة والتي منها التشريعات الضريبية حتى تتوافق مع شروط الانضمام لهذه المنظمة العالمية .

وفي مجال مواكبة التطورات في مجال التكنولوجيا والاتصالات فإن هناك العديد من التطورات الحاصلة في طرق العمل الضريبي بما فيها طريقة تقديم الإقرارات والدفع أيضاُ والتي لم تكن تتبع في السابق.

فعملية دفع الضريبة نقداً في مقر الإدارة الضريبية الذي يتم النص عليه في بعض التشريعات يمكن أن يصبح جزءاً من الماضي ، و المعمول به في أمور عديدة منها: التجارة الإلكترونية والرسوم والضرائب الحكومية تدفع عن طريق التكنولوجيا، فعلى سبيل المثال الآن تقبض أموال الممول دون الحاجة إلى الذهاب لمنازلهم ، إضافة لمسألة الإخطارات الإلكترونية.

وإذا استمرت الأمور على هذا المنهاج فإننا نتوقع في المستقبل القريب إنشاء إدارات ضريبية إلكترونية تقوم بنفس المهام التي تقوم بها الإدارات الحالية مع انعدام الفساد الإداري والمالي ، خاصة وأن الكثير من الدول اعتمدت مسألة تحصيل الضرائب الإلكترونية، وبالتالي ليس أمرا مستبعدا أن ينطبق ذلك على مهام الإدارة الأخرى، إلا إنه ممكن أن تتواجد بعض المؤثرات السلبية على هذا التطور التكنولوجي كالقرصنة والفيروسات والتي يمكن أن يكون لها أثر مباشر على الاستقرار المالي للبلد[94].

[94] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 50 .

ومن الدول التي اعتمدت الطرق الحديثة في نطاق الضرائب هي المغرب ، حيث في عام 2021 بدأت الحكومة المغربية في تنفيذ نظام تحصيل الضرائب الإلكترونية كجزء من جهودها لتحديث الإدارة الضريبية وتسهيل الإجراءات الضريبية .

وكان الهدف من هذا النظام هو تحسين كفاءة التحصيل وتقليل التكاليف المرتبطة بالإجراءات التقليدية .

إلا أنه بالرغم من الفوائد المتوقع تحقيقها من النظام، واجه التطبيق الفوري تحديات كبيرة لاسيما من الشركات الصغيرة والمتوسطة ، حيث كانت معاناة بالنسبة لهم فهم النظام الجديد وعدم توفر التكنولوجيا الكافية لتنفيذه بشكل فعال.

وبالفعل حدثت قضية تتعلق بمسألة تحصيل الضرائب الإلكترونية في المغرب، وواجه ذلك تحديات بسبب عدم فهم الشركات الصغرى للنظام الجديد مما أدى لمنازعات متعددة بين الحكومة المغربية ، والشركات التي واجهت صعوبات في التكيف مع النظام الجديد.

وبالتالي كانت هذه القضية مثالا على أهمية توفير الدعم الفعال لأصحاب الأعمال لتعريفهم بالنظام الضريبي الإلكتروني سواء عن طريق ورشات أو دورات تدريبية لفهم النظام بشكل دقيق.[95]

أما من جانب إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية فيمكن أن تكون التطورات من خلال استخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة ومنها اعتماد أنظمة إلكترونية من خلالها يتم عمل مجالس قضاء لايتقابل فيها خصوم وقضاة وجهاً لوجه ، حيث يمكن استخدام تقنيات ووسائل اتصال حديثة بحيث تكون مجالس القضاء واحدة ويكون أطرافها و قضاتها في أماكن متفرقة تجمعهم وتواجه بينهم هذه التقنيات وكأنهم في مجلس قضاء واحد

[95] مقال بعنوان النظام الضريبي الإلكتروني المغربي منشور على الرابط الآتي :www.maghrebpress.com .

يحاكي نفس مجالس القضاء التقليدية في الوقت الراهن، وكذلك استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي لتحليل المنازعات وتقديم توصيات بشأنها[96] .

ونقول أن مواكبة التطورات الضريبية تتطلب نهجاً شاملاً يجمع بين تحديث القوانين وتدريب الكوادر واستخدام التكنولوجيا وتحسين الإجراءات وتعزيز التواصل ، وكل هذا يساهم في في تحقيق نظام ضريبي عادل وفعال.

ثانياً: سرعة وسرية الفصل في المنازعات الضريبية:

كذلك من سمات المنازعة الضريبية أن الفصل فيها يتم بسرعة ويعد هذا الأمر سمة هامة، حيث إن تطويل إجراءات المنازعات الضريبية له أضرار متعددة وآثار مختلفة سواء على المصلحة العامة أو مصلحة المكلف بأداء الضريبة.

إن الخزانة العامة تتحمل تكاليف إضافية لمواجهة النفقات المختلفة التي تتطلبها إجراءات المنازعات الضريبية ، يضاف لذلك أن التأخر في قبض الضريبة يؤدي لإنخفاض قيمتها الحقيقية خاصة وإن كان إقتصاد الدولة يوجد به مشاكل تضخم، أو كان سعر الفوائد على الودائع النقدية يفوق غرامات التأخير التي ينص عليها القانون الضريبي وهو مايمكن أن يدفع بعض الممولين لمنازعة الدولة في الضريبة تحت أي مبرر لتحقيق إثراء غير مشروع من وراء الضريبة المستحقة عليهم[97]

كما أن المكلف بأداء الضريبة يظل مركزه القانوني غير مستقر نتيجة التطويل في هذا الإجراءات إضافة إلى مايهدره الممول من وقت في متابعة إجراءات الفصل فيها ومايخسره من نفقات تستقطعها هذه الإجراءات،

---

[96] محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 50.

[97] رمضان صديق محمد ، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية ، مرجع سابق، ص34.

إضافة للآثار النفسية والاقتصادية المترتبة على عدم معرفته بمقدار الضريبة التي سيؤديها عند انقضاء المنازعة ومايلحق بسمعته التجارية عن طول هذه الإجراءات.

وترى الباحثة أن من أهم العوامل التي تبرز أهمية الفصل السريع والسري للمنازعة الضريبية:

أولاً: استقرار العمليات الإقتصادية :

يوفر الفصل السريع في المنازعات الضريبية درجة من اليقين لكل من دافعي الضرائب والسلطات الضريبية. فكلما تم الفصل في النزاعات بشكل أسرع، زادت ثقة دافعي الضرائب في النظام الضريبي وأصبحوا أكثر استعدادًا للتعامل مع السلطات الضريبية.

ثانياً: تقليل التكاليف:

تؤدي المنازعات الضريبية المتأخرة إلى تكاليف إضافية لكل من الدولة ودافعي الضرائب. عندما يكون هناك تأخير في الفصل في النزاعات، قد يضطر دافعو الضرائب إلى دفع فواتير قانونية باهظة الثمن أو تحمل أضرار نفسية بسبب عدم اليقين.

ثالثاً: تحفيز الامتثال الضريبي:

عندما يشعر دافعو الضرائب أن معاملاتهم ستعالج بسرعة ونزاهة، يكونون أكثر عرضة للامتثال للقوانين الضريبية وعدم التهرب منها. هذا يعزز من قاعدة الإيرادات الضريبية للدولة.

رابعاً: تخفيف الأعباء على الجهاز القضائي:

الفصل السريع يساعد في تقليل الضغط على المحاكم والهيئات القضائية، مما يسمح لها بالتركيز على القضايا الأكثر تعقيدًا والتي تتطلب مزيدًا من الوقت والموارد.

أما فيما يتعلق بآليات الفصل السريع في المنازعة الضريبية فإنها تتم من خلال عدة إجراءات منها: [98]

1- إجراءات إدارية مبسطة:

تعتمد السلطات الضريبية على إجراءات إدارية واضحة وسهلة يمكن أن تؤدي إلى فصل النزاعات بشكل أسرع وكذلك باعتماد وسائل تسوية جديدة فالعديد من الدول نصت على وسائل تسوية بديلة لحل المنازعات الضريبية في قوانينها الضريبية كبريطانيا و إستراليا ومن أمثلة ذلك التصالح، والذي يعد اتفاقا بين إحدى السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنياً عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة، يترتب عليه وقف السير في الدعوى العامة مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة.

فيكون التصالح الضريبي عبارة عن عقد اتفاق بين مصلحة الضرائب والممول، لإنتاج آثار قانونية ملزمة.

والاتفاق الملزم في مسائل الضرائب، هو المتولد عن حقيقة الربح والمبني على أساس الحقائق الثابتة، وبعبارة أخرى إن الاتفاق في مادة الضرائب لا يستمد قوته وقيمته من مجرد الإيجاب والقبول، وإنما يستمدها من سلامة عناصره ومن تناوله للضريبة على الأرباح الحقيقية للممول، وذلك لأن دين الضريبة مفروض بحكم القانون

[98] إيهاب على عبد الولي، التصالح والتحكيم الضريبي، جامعة عدن، نيابة الدراسات العليا والبحث العلمي، العدد47، 2023م، ص373.

وينشأ بمجرد الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة دون أن يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو إرادة الممول.

ففي النزاع القائم بين مصلحة الضرائب والممول – عادة لا تتقدم مصلحة الضرائب إلى الممول برغبتها في التصالح أو إنهاء النزاع اعتمادا على سيادتها في فرض الضريبة واعتقادها بأنها على حق فيما قامت به من إجراءات.

وإنما الذي يرغب عادة في إنهاء النزاع هو الممول، وذلك باعتباره الطرف الأضعف في مواجهة مصلحة الضرائب ورغبته في إنهاء النزاع وعدم تحمل مصروفات أثناء نظر النزاع أمام القضاء وقد تكون النتيجة غير مضمونة.

ولكن عادة لا تقابل رغبة الممول في إنهاء النزاع القائم بينه وبين مصلحة الضرائب بالقبول من جانب مصلحة الضرائب باعتبارها من الجهات السيادية في الدولة واعتقادها بأنها على حق في فرض الضريبة وتحصيلها فضلا عن البيروقراطية السائدة في النظام الإداري للدولة والتي تجعل مصلحة الضرائب تخشى قبول التصالح بتفسير ذلك بأسباب أخرى. [99]

وتقوم الدول باعتماد طرق التسوية البديلة وإصدار قانون يتعلق بها عندما تجد زيادة في عدد القضايا المرفوعة من الممولين ضد المصلحة وتأثير ذلك على حصيلة الضرائب ، وهذا ما اتبعته جمهورية مصر العربية بدءاً من القانون رقم 690 لسنة 1954 حتى القانون رقم 163 لسنة 2013 أو بمناسبة صدور قانون جديد للضرائب ورغبتها في إنهاء النزاع القائم بين مصلحة الضرائب والممولين أثناء سريان قانون الضرائب السابق – وهذا ما

[99] إيهاب على عبد الولي، المرجع السابق، ص373.

فعلته عند صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 بشان الضريبة على الدخل عندما أجازت إنهاء الخصومة في الدعاوى الضريبية المرفوعة قبل صدور هذا القانون في المواد الخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون 91 لسنة [100].

حتى أن صدر قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري لسنة 2020 و نصت المادة (66) الفقرة(1): "يجوز للممول أو المكلف أو من يمثله طلب إجراء تسوية لأوجه الخلاف محل الطعن بموجب طلب يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل حجز الطعن للقرار، ويجب على المأمورية إخطار اللجنة بهذا الطلب، والبت فيه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه" ، والفقرة(2)" وعلى لجنة الطعن حال إخطارها بتقديم الطلب وقف نظره إلى حين إخطارها من جانب المأمورية بما تم فيه"، وجاءت الفقرة (3) بالنص على:" وفي جميع الأحوال يتعين على المأمورية المختصة إخطار لجنة الطعن خلال خمسة أيام عمل من تاريخ انتهاء مدة الثلاثين يوماً بما تم في الطلب، وعلى لجنة الطعن حال اتفاق المأمورية والممول أو المكلف على تسوية النزاع إثبات هذه التسوية في محضر يوقع من الطرفين ويعد هذا المحضر سنداً تنفيذياً".

بجانب التصالح القانوني والذي يستمد فاعليته بصدور قانون من السلطة التشريعية يجيز لمصلحة الضرائب التصالح في المنازعات القائمة بينها وبين الممولين والمنظورة أمام القضاء – يوجد التصالح العادي وهو الذي يتم تلقائيا بين مصلحة الضرائب والممولين دون حاجة إلى صدور قانون بذلك.

و في القانون البحريني يتم الرجوع إلى التصالح العادي الذي يستند شرعيته من القاعدة العامة وإلى نص المادة (498) من القانون المدني البحريني التي أجازت التصالح في المواضيع المالية، وعليه تدخل الضرائب ضمن

---

[100] راجع في ذلك، عبد العزيز أحمد فتوح، التصالح في المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين " التصالح الضريبي"، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد 25، العدد99، 2015م، ص43–78.

هذه الحقوق، وكذلك إذا كان هناك خلاف بين شخصين، فيمكن إنهاء هذا الخلاف بالاتفاق والتراضي بين طرفيه بشرط ألا يتعارض هذا الاتفاق مع النظام العام للدولة أو القانون وتمشيا مع القاعدة المعروفة وهي أن ما يؤخذ بالتقاضي يؤخذ بالتراضي.

2- تحديد المهل الزمنية :

معظم القوانين الضريبية تحدد مهلاً زمنية للفصل في المنازعات، و هذه المهل تؤكد على ضرورة معالجة القضايا بسرعة. [101]

وجاءت العديد من التشريعات بالنص على سرعة الفصل في المنازعات الضريبية ، فجاء في قانون الضريبة على الدخل العماني رقم (28) لسنة 2009 بأنه على المحاكم أن تفصل في الدعاوى الضريبية على وجه الاستعجال .

وجاء في قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري لسنة 2020 في المادة(65) ويكون للمحكمة النظر في الدعاوى والطعون بجلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة.

أما المشرع البحريني فإنه لم ينص على المدة التي يجب أن تفصل خلالها المحكمة في الدعوى الضريبية حيث إنه اكتفى بالمدة التي تصدر اللجنة قرارها خلالها ، فنرى أنه يجب أن تحدد مدة كحد أقصى وذلك لاستقرار الأوضاع القانونية والمالية.

[101] محمد علي عوض الحرازي، ص 43.

رابعاً: استراتيجيات الوساطة:

في بعض الأنظمة، يتم تقديم خدمات الوساطة لتشجيع الأطراف على الوصول إلى اتفاق قبل الذهاب إلى المحكمة. هذه الخدمة تساعد في تقليل الوقت المستغرق في حل المنازعات وتكون فعالة في العديد من الحالات.

خامساً: تخصص الدوائر الضريبية:

تكون هناك دوائر قانونية متخصصة تتعامل مع المنازعات الضريبية فقط. هذا التخصص يمكن أن يؤدي إلى قرارات أسرع نظرًا لخبرة القضاة والإداريين[102]

ومن جهة أخرى فإن المنازعات الضريبية تتميز بأن جلسات الفصل فيها تكون سرية وهو مايعزز فعالية النظام الضريبي وتخفيف الأعباء الإدارية وذلك حماية لأسرار الممولين الشخصية وبياناتهم المالية، وبالتالي يجب أن لاتؤثر هذه الجلسات على أعمال الممولين وتكشف أسرارهم أو تشوه سمعتهم أو تهز ثقة المتعاملين معهم، خاصة أن السمعة التجارية لبعض الممولين تعد من أهم مايعتمدون عليه في نجاح أنشطتهم التجارية ومشاريعهم الصناعية ، وعلى الرغم من أن مبدأ علانية الجلسات يعد من المبادئ العامة في التقاضي التي يتم النص عليها والتأكيد عليها في قوانين المرافعات، إلا أنه استثناء المنازعات الضريبية من هذا المبدأ هو الذي يميز هذه المنازعات من خصائص معينة دون غيرها من المنازعات والدعاوى الأخرى.

ونلخص جوانب السرية في الفصل في المنازعات الضريبية في الآتي:

1- حماية المعلومات الشخصية لدافعي الضرائب:

---

[102] محمد علي عوض الحرازي،المرجع السابق ص 43.

العديد من الأنظمة القانونية توفر حماية لمعلومات دافعي الضرائب. حيث تتعامل الهيئات مع قضايا الضرائب بطريقة سرية، مما يمنع التسريبات التي قد تؤذي سمعة الأفراد أو الشركات.

2- تعزيز الثقة بين الأطراف:

عندما يشعر دافعو الضرائب أن معلوماتهم ستظل سرية، فإن ذلك يعزز من ثقتهم في النظام الضريبي ويشجعهم على الإبلاغ عن المعلومات بدقة.

3- تقليل الضغوط النفسية:

أن المنازعات الضريبية يمكن أن تكون مرهقة. الحفاظ على سرية المعلومات يساعد على تقليل الضغوط النفسية المرتبطة بالنزاع ويشجع الأطراف على البحث عن حلول[103] .

وترى الباحثة :إنه على الرغم من الفوائد التي يقدمها الفصل السريع والسري للمنازعات الضريبية، إلا أن هناك بعض التحديات والمشكلات المتعلقة بالفصل السريع والسرية والتي تتمثل في ضغط الوقت، ففي بعض الأحيان، يمكن أن يؤدي الضغط على السلطات الضريبية للفصل السريع إلى قرارات غير مدروسة أو غير دقيقة وبالتالي عدم العدالة، كذلك يجب أن يكون هناك توازن بين الحاجة إلى السرية وحق الجمهور في معرفة كيفية إدارة الموارد الضريبية. هذا يحتاج إلى معالجة دقيقة لضمان مراعاة حقوق جميع الأطراف.

كما أنه في ظل السرية، قد يكون من الصعب محاسبة بعض الأفراد أو الكيانات عند وجود أنشطة غير قانونية، لذا يجب على القوانين أن تشمل جوانب تضمن المساءلة.

---

[103] محمد علي عوض الحرازي،المرجع السابق ص 43.

وبالتالي نقول: إن المنازعات الضريبية تعد استثناءاً من الأصل العام وهو علنية الجلسات، وهو مانؤيده كون هذه الجلسات بطبيعتها تتطلب السرية ولكن يجب الموازنة بحيث يتم تحقيق العدالة على أكمل الوجه.

وبعد تناولنا لخصائص المنازعات الضريبية ، يتضح لنا أن هذه الخصائص ليست مجرد سمات شكلية، بل تلعب دورا حيويا في تشكيل أسباب المنازعات وأنواعها ، حيث إن فهم هذه الخصائص يساعد في التعرف على العوامل التي تؤدي إلى ظهور المنازعات الضريبية مثل التقديرات الضريبية أو تغيير القوانين.

كما أن تصنيف المنازعات الضريبية إلى أنواع مختلفة يساهم بشكل كبير في التنظيم القانوني لهيكل المنازعات الضريبية وبالتالي تطوير آليات الحل والتسوية.

وبالتالي فإن الانتقال من خصائص المنازعة الضريبية إلى أسبابها وأنواعها يعد خطوة مهمة لفهم الديناميات المعقدة التي تحكم العلاقات بين الممولين والسلطات الضريبية مما يساهم في تحقيق العدالة في تحصيل الضرائب، وهذا مانتناوله في المبحث الثاني .

المبحث الثاني: أسباب المنازعة الضريبية وأنواعها

تمهيد وتقسيم:

تحظى المنازعة الضريبية باهتمام بالغ في جميع بلدان العالم ، حيث تنشأ صراعات بين المكلفين بأداء الضريبة والسلطة التي تقوم بفرضها ومن هنا تبرز أهمية التشريع الضريبي في حمايته للخزانة العامة والمكلفين، وبما أن النظم الضريبية تتطور وتتغير بشكل مستمر فإنه من الطبيعي حدوث مثل هذه المنازعات ، وتتعدد الأسباب الخاصة بحدوث المنازعات الضريبية بين أسباب عامة وأسباب خاصة ، حيث تعود الأسباب العامة إلى طبيعة الضريبة والنظام الضريبي و القوانين الضريبية ، و التعليمات الصادرة من الإدارة و اختلاف المفاهيم القانونية، أما الأسباب الخاصة فهي أسباب تتعلق بالتشريع الضريبي ومنها ما يرجع للسلطة المالية، كما قد يعود بعضها إلى المكلف بدفع الضريبة .

كما أنه تتنوع هذه المنازعات من حيث المراحل التي تمر بها، بدءاً من تحديد الجهة الإدارية للضريبة وصولاً لقبضها ، وكذلك من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع والتي ينازع فيها المكلف إما أمام جهة إدارية أو جهة قضائية ، وفي كل الأحوال فهي تحتاج إلى تدخل تشريعي وإجراءات قانونية لحل هذه المنازعات حتى تستقر الأوضاع القانونية المالية.

نتناول في هذا المبحث أسباب حدوث المنازعات الضريبية وأنواعها على النحو الآتي:

- المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية.
- المطلب الثاني: أنواع المنازعة الضريبية .

المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

تسعى الدولة، من خلال الإدارة الضريبية، إلى تحصيل الضرائب بكافة الوسائل المشروعة، مستندة في ذلك إلى القواعد والإجراءات التي يحددها القانون. غير أن هذه العملية كثيرًا ما تتعطل نتيجة نشوء منازعات ضريبية بين الطرفين – الإدارة والمكلف – تنشأ لأسباب متعددة، يمكن تصنيفها إلى أسباب عامة وأخرى خاصة، تعكس في جوهرها تعارضًا بين مصلحتين مختلفتين: فمصلحة المكلف تُعد مصلحة فردية أو شخصية ترتبط بحجم العبء المالي الذي يتحمله، في حين أن مصلحة الإدارة الضريبية تُعد مصلحة عامة، تهدف إلى حماية الموارد المالية للدولة من خلال ضمان تحصيل الضريبة المستحقة. وبناءً على هذا التباين، تتعدد العوامل المؤدية إلى تصاعد النزاعات الضريبية، ويمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسيين: أسباب عامة، وترتبط بطبيعة النظام الضريبي، أو القوانين المنظمة له، أو التعليمات الإدارية الصادرة عن الجهات المختصة. وأسباب خاصة، ترتبط بالتشريعات الضريبية ذاتها، وبممارسات الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تصرفات المكلف وسلوكه تجاه التزاماته الضريبية. وعليه، سيتم تناول هذه الأسباب بالتفصيل في الفرعين التاليين.

- الفرع الأول: الأسباب العامة للمنازعة الضريبية.
- الفرع الثاني: الأسباب الخاصة للمنازعة الضريبية.

الفرع الأول: الأسباب العامة للمنازعة الضريبية

هناك عدة أسباب تؤدي لنشوب المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والخاضعين لها ، و تتعلق الأسباب العامة بطبيعة الضريبة والنظام الضريبي و القوانين الضريبية ، و التعليمات الصادرة من الإدارة و اختلاف المفاهيم القانونية ونعرضها على النحو الآتي:

أولاً: طبيعة الضريبة والنظام الضريبي:

إن الضرائب بمختلف أنواعها تثير الكثير من المنازعات، نتيجة تدخل الإدارة المستمر ولإحساس المواطنين بصفة عامة والمكلفين بدفعها بصفة خاصة بالظلم، كونها تمس الذمم المالية، كما وأن النظام الضريبي يتضمن طريقة عمل محددة وفق النصوص الضريبية الخاصة بالصور الفنية للضرائب والأحكام المنظمة للأجهزة الإدارية التي تعد الترجمة العملية للسياسة الضريبية، بوصفها أحد أساليب تحقيق أهدافها التي تتوقف على ظروف وخصائص المجتمع ومدى كفاءة الإدارة الضريبية بتنفيذ مهامها ،فضلاً عن مرحلة النمو التي يمر بها المجتمع ومدى تقبلهم لفكرة أن الضرائب واجب وطني.

وعلى وفق المفهوم الذي أوردته الإدارة العامة للضرائب الفرنسية التي عدتها مزايا مالية يقدمها المكلفون بالضريبة مساهمة منهم للنفقات العامة للدولة، من دون أي اعتبار محدد من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي وضعتها السلطة العامة أكثر من كونها عبئا ماليا تضعه الدولة على عاتقهم، ومن ثم فإن الأمر يحتاج وعياً ضريبياً متكاملاً لتحقيق هذه الغايات وبخلاف ذلك تثار المنازعات[104].

ثانياً: طبيعة القوانين الضريبية:

إن ما يميز القوانين الضريبية عن غيرها، هو وجود تعديلات مستمرة عليها كلما اقتضت المصلحة العامة لذلك، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر على سياسة الدولة المالية، ومن ثم تتدخل

---

[104] حامد نور الدين، أثر اصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان،المملكة الأردنية الهاشمية،ط1، 2016، ص20.

السلطة المالية بفرض ضرائب جديدة أو زيادة في أسعار الضرائب على المكلفين، وهذه نتيجة طبيعية لمواكبة التغيرات الاقتصادية بوضع نظام ضريبي جديد يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد ولينافس الأنظمة الضريبية في الدول المجاورة والتي تتشابه مع نظامها السياسي، ومن ثم قد تتوسع دائرة الخاضعين للضريبة مما تثير حفيظة المكلف بشعوره بالظلم وإثقال كاهله بضرائب إضافية قد لا يتحمل عبئها وتؤدي بشكل مباشر الى هذه المنازعات، فضلاً عن أن هذا التعديل يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها ومن ثم صعوبة تفسيرها وتطبيقها مما يؤدي إلى جهل المكلفين بها في أحيان كثيرة[105].

ثالثاً: إصدار الإدارة للتعليمات:

إن الإدارة الضريبية تصدر تعليمات تفسيرية لها قوة القانون، لكي تتمكن من تنفيذ القوانين الضريبية وتحقيق الهدف الذي يروم إليه المشرع عند سنه لهذه القوانين، وفي صدد ذلك تسلك سبلا شتى، فهي قد تعمل على تفسير النص الضريبي الذي يعتريه أحد عيوب الصياغة بالتعويل على التفسير الحرفي أو اعتماد البحث العلمي الحر.

وتعد هذه التعليمات ملزمة للمكلفين ومن حقهم الطعن بها أو بالقرارات التي اتخذتها الإدارة الضريبية مستندة إلى هذا التفسير أمام الجهة المختصة بنظرها لحسم النزاع والمناقشة في صحته، وهذا حق كفله الدستور بأن لا يحصن أي قرار من الطعن، متى ما أثرت على مركزه القانوني وشعر بأنها غير مشروعة وتمس مصلحته، وبدون أدنى شك لا يوجد أفضل من القضاء للقيام بهذه المهمة لكونه جهة مستقلة ومحايدة، وتتمتع القرارات الصادرة منه بحجية الأمر المقضي به[106].

---

[105] حامد نور الدين، المرجع السابق، ص20.

[106] حسام الدين سليمان احمد المشاقبة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2014، ص28.

رابعاً: اختلاف المفاهيم القانونية:

إن كثرة الاختلاف في الرأي حول بعض المستندات وحجيتها، واعتمادها أو إهدارها لأسباب غير قانونية، هي نتيجة اللبس والخلط بين الكثير من المفاهيم القانونية، وهذا بسبب العيوب التي تكتنف الصياغة التشريعية لهذه النصوص من غموض وتعقيد وتعارض، مما أدى ذلك الى إثارة النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية[107].

[107] حسام الدين سليمان أحمد المشاقبة، المرجع السابق، ص29.

الفرع الثاني : الأسباب الخاصة للمنازعة الضريبية

هناك أسباب خاصة تؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية تختلف باختلاف العوامل التي أدت اليها، فمنها ما يتعلق بالتشريع الضريبي ومنها ما يرجع للسلطة المالية، كما قد يعود بعضها إلى المكلف بدفع الضريبة نعرضها على النحو الآتي:

أولاً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي ونصوص القانون :

ثمة أسباب تتعلق بالتشريعات الضريبية ونصوص القانون تؤدي إلى حدوث المنازعات ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبية، نجملها بالآتي:

1- التعقيد والغموض الذي يكتنف التشريعات الضريبية:

ينسب إلى العالم الشهير " ألبرت أينشتاين" مخترع نظرية النسبية مقولة (إن أصعب شيء في العالم هو أن نفهم ضريبة الدخل)[108] ، فإذا كان هذا تساؤل عالم عبقري مثله عن فهم ضرائب الدخل و إجراءاتها ونصوصها ، فكيف بالنسبة لمن هو ذو ذكاء عادي كما قال دكتور علي عوض الحرازي؟

وهذا الأمر يسوقنا للحديث عن الغموض واللبس الذي يكتنف بعض التشريعات الضريبية، حيث إن هذا اللبس وعدم الفهم لما رام إليه المشرع عند صياغته للتشريع الضريبي، نتيجة غموض بعض نصوصه، يؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية، لأن هذا الغموض يدفع الإدارة والمكلفين إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل حسب مصلحته، ومن ثم يؤدي إلى التعارض واختلاف التفسيرات وما يترتب عليها من تأثير في مبدأ العدالة الضريبية، وأرجع بعضهم هذا التعقيد والغموض إلى تسرع المشرع في إصدار التشريعات الضريبية

---

[108] موقع (Us business services) عبر الرابط: https://usbusiness-services.com تاريخ الزيارة 2025/04/10 الساعة 10:00 Pm.

وعدم مراعاته للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة وكذلك الصياغة السيئة للتشريع الضريبي، والذي يزيد من تفاقم هذه الحالة هو عدم تلافي المشرع هذا الأمر بإصداره تفسيراً دقيقاً وواضحاً للقانون[109].

ومثال ذلك كأن يأتي المشرع وينص على التظلم دون أن يبين ما إذا كان هذا تظلما وجوبيا أم اختياريا أو ينص على وجوبية التظلم واختصاص لجنة معينة دون أن يبين ماهي هذه اللجنة ولم ينص على تشكيلها، أو ينص المشرع على اختصاص جهة معينة بأنواع بعض المنازعات الضريبية ويدخل الأخرى من اختصاص جهة أخرى في وقت كل من النزاعين يتداخلان مع بعضهما، مثلا كأن ينص على اختصاص المحكمة الإدارية بمنازعات تقدير الضريبة، أما المنازعات المتعلقة بتحصيل الضريبة يجعل الاختصاص فيها منعقدا للمحكمة الكبرى، فهنا بديهي أن تقدير الضريبة سيتبعه مباشرة تحصيلها خاصة وأن معظم الدول تجعل تحصيل الضريبة وجوبياً حتى لو كان المكلف سيرفع دعوى قضائية ، فهنا المكلف يكون قد شتت مطالبه وعليه رفع دعوى بشأن تقدير المبلغ أمام المحكمة الإدارية ومن ثم أمام المحكمة الكبرى بشأن تحصيل الضريبة أي استردادها .

وعادة تعطي الدول الاختصاص بتفسير القوانين الضريبية لذات الجهة التي تقوم بتحصيل الضرائب، ففي أستراليا نجد أن تتحمل ال ATO [110]وحدها مسؤولية تفسير القوانين الضريبية في المقام الأول، حيث إن تفسير القانون يعد من الوسائل التي يتم اللجوء إليها في مثل هذه الحالات، ويعني بتوضيح ما شاب

---

[109] بلال صلاح عبد العليم، أسباب المنازعات الضريبية ووسائل تسويتها، بحث منشور في مجلة مصر المعاصرة، المجلد 105، العدد 514، 2014م، ص179.

[110]هي اختصار لـ Australian Taxation Office والتي تعني مكتب الضرائب الأسترالي وهي هيئة حكومية استرالية مسؤولة عن تنفيذ وتنظيم القوانين الضريبية في استرالي.

عبارات التشريع من غموض، وسد ما يكتنفه من قصور، واستيفاء ما ظهر في أجزائه من نقص، وإزالة ما يشوب بعض أحكامه من تناقض.

إلا أنه إذا كان النص القانوني صريحاً جلي المعني، قاطعاً في الدلالة على الغاية المتوخاة منه، فلا محل هنا للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره، نظرا للحكمة التي أملته وقصده المشرع منه، لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه [111].

وفيما يتعلق بتفسير التشريع الضريبي، لا يخلو الأمر في آخر المطاف عند اكتسابه للقوة القانونية من الخروج بنتيجتين اثنتين هما:

النتيجة الأولى :أن يكون التفسير مؤيداً للإدارة الضريبية فيما اتجهت إليه من رأي؛ ومن ثم تقوم هذه الإدارة بمباشرة كافة الإجراءات والوسائل القانونية لتحصيل الضريبة المقررة من الممولين الذين دخلوا معها في نزاع في تفسير القانون، وهذا يمكن أن يؤدي كذلك في بعض الحالات إلى منازعات ضريبية أخرى قد تستمر لسنوات؛ تتحمل معها خزينة الدولة تكاليفا قد تقارب أو تفوق أحياناً الضريبة المتنازع عليها.

النتيجة الثانية: في هذه النتيجة قد يتمكن الممول بالوسائل القانونية والمحاسبية في أن تحظى رؤيته في تفسير النص الضريبي الغامض بتأييد الجهة المخولة قانوناً في ذلك، ومن هنا تتأتى له سبل جديدة في التخلص أو المماطلة في سداد الضريبة كلها أو بعضها، وهذا الأمر يترتب عليه كذلك خسارة تتحملها الخزانة العامة.

وهنا نشير إلى قاعدة اليقين التي تعد إحدى قواعد فرض الضريبة، تقتضي أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح، بحيث يستطيع جميع المكلفين الإلمام بها وفهمها، فكلما كانت نصوص تلك التشريعات تحتمل

[111] Michael Walpole, How costs influence dispute resolution choices, school of taxation and business law , the university of new south wales, Australia,2012, p18.

تفسيرين مختلفين، عمد المكلفون إلى اختيار التفسير الذي يصب في مصلحتهم، وهو ما يمكن أن يتسبب في الإضرار بحقوق الخزانة العامة، كما أن اللجوء إلى التفسير القضائي أو الإداري للنصوص الغامضة في تلك التشريعات يمكن أن يزرع أثراً سيئاً في نفوس المكلفين، وهو ما يمكن أن يدفعهم إلى اللجوء إلى وسائل التهرب الضريبي أو البحث عن أي أسباب لمنازعة الإدارة الضريبية بشأنها.[112]

ويمكن أن نقول: تتمثل أسباب غموض التشريع الضريبي وتعقيده في:

- عدم فهم المغزى الحقيقي الذي يريده المشرع عند إعداد وصياغة النصوص التشريعية الضريبية.
- التأثير على المكلفين فيما يتعلق بالامتثال الضريبي.
- التأثير على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة .[113]

2- التعارض القائم بين التشريعات المتعلقة بالضريبة:

تلجأ الدولة الى سن التشريعات الضريبية لكي تنظم حالات فرض الضرائب وجبايتها وكذلك قواعد وإجراءات الفصل في منازعاتها أمام الجهات المختصة، وترتبط هذه التشريعات بكثير من التشريعات الأخرى ارتباطاً وثيقاً، وقد تخلو هذه التشريعات عن بيان هذه القواعد مما قد يثار التساؤل حول القانون واجب التطبيق في المنازعات الضريبية، فهل يطبق أحكام القانون الخاص عند غياب النص كما هو الحال عند غياب النص في القوانين الأخرى، ومن ثم الخضوع لقواعد نظر المنازعات المنصوص عليها في قانون المرافعات [114].

---

[112] طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر بجامعة الموصل، العراق، بدون تاريخ نشر، ص 142.

[113]مزوز العربي، بن ناصر وهيبة، أسباب نشوب النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية،جامعة البليدة، مجلد 6 ، العدد2 ، 2020، ص 489.

[114] سبق وأن بينا آراء الفقهاء حول القانون الواجب تطبيقه في مثل هذه الحالات في صفحة 59 ، حيث ذهبت الآراء الفقهية إلى أنه في حال وجود نص صريح في القانون الضريبي فيكون هذا النص هو واجب التطبيق، بينما في حال غياب النص القانوني الضريبي فذهب رأي إلى أن القانون الخاص هو الواجب تطبيقه كونه الشريعة العامة ، وعارض هذا الرأي رأي آخر

إن التشريعات الضريبية على الرغم من أن لها ذاتية خاصة بحيث تطبق نصوصها على ما يرد فيها من حالات، إلاّ أنها من غير الممكن أن تشمل بأي حالة كل تلك الإجراءات المنصوص عليها في تشريعات خاصه بها، ونظراً لافتقاد التنسيق اللازم عند صياغة التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات الصلة، يقع أحياناً تعارض وتضاد فيما بينها، قسمه بعضهم إلى تعارض داخلي والذي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر، وهي الحالة الغالبة عند كثير من دول العالم، أما التعارض الخارجي ينشأ بين نص ضريبي ونص تشريعي غير ضريبي، والذي يتعلق الأخير منه بأمور اقتصادية ومالية ومنها قانون الاستثمار أو قانون المناطق الحرة وغيرها من القوانين[115].

وأطرح مثالا هنا لزيادة التوضيح ،كأن تقوم حكومة دولة ما بفرض ضريبة على المشروبات الغازية للحد من استهلاكها وتعزيز الصحة العامة وبالتالي تفرض هذه الضريبة على المصنع والمورد مما سيؤدي إلى ارتفاع أسعار المشروبات الغازية للمستهلكين ، وفي نفس الوقت يوجد تشريع ضريبي آخر يعفي المشروبات الغازية من الضرائب وذلك من باب دعم الصناعة المحلية وزيادة التنافس الداخلي ويكون هذا لدوافع اقتصادية وتوفير فرص عمل محلية وحماية المنتجات المحلية .

فهذا بالطبع سيثير لبسا وتشويشا في التطبيق العملي، ومن هنا لحل هذا الأمر يجب إعادة النظر في التشريعات الضريبية المتعلقة بالأمر بحيث يتم تحديد الهدف بوضوح وجعل التشريعات تعكس هذا الهدف دون غموض وتعارض مع مراعاة الآثار الاقتصادية والاجتماعية .

مضمونه أن لايمكن ان يطبق القانون الخاص (المدني) إلا إن كانت هناك إحالة فعلية للقانون المدني ، أما في غير ذلك فيراعى روح القانون الضريبي وهدف المشرع من إصداره القانون الضريبي حتى لو ترتب على ذلك مخالفة أحكام القانون العام.

[115] محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص68.

3- جمود التشريع الضريبي وعدم استقراره:

إن الجمود بشكل عام هو حالة من عدم التغيير أو الركود ويعد بشكل عام أمر سلبي كونه يمنع التغيرات والتكيف مع التطورات ، أما الجمود في نطاق التشريعات الضريبية يشير إلى عدم قدرة القوانين الضريبية على التكيف مع التغييرات الاقتصادية والاجتماعية حيث إن بقاء هذه القوانين على حالها دون أي تطوير أو تحديث، يترتب عليه قصورا في مواجهة ما يستجد من تطور وتغير في المجالات التي تنظمها ومن ثم تنشأ المنازعات الضريبية. وكما أن التعديل المستمر في فترات مقاربة يتعارض مع مبدأ مهم يعد من المبادئ القانونية التي تشكل إحدى الدعامات المهمة للعدالة والاستقرار في المراكز القانونية للإفراد ألا وهو (مبدأ استقرار التشريع أو الأمن القانوني)، إذ أن عدم استقرار التشريعات الضريبية وتعديلها باستمرار قد يصاحبها في بعض الأحيان اختلالات خطيرة تؤثر بالسلب على السياسة الضريبية والنظام الضريبي في الدولة[116].

وترى الباحثة إن هذا الجمود يؤدي إلى آثار سلبية على الإقتصاد، من أبرزها عدم القدرة على تقليل القدرة التنافسية للدولة، حيث تعاني بعض الدول حيث تعاني بعض الشركات من صعوبة في التكيف مع التغيرات الإقتصادية والسوقية، كما أن الجمود الضريبي يمكن أن يؤدي لتراجع الإستثمارات ، حيث يميل المستثمرون إلى البحث عن بيئات ضريبية أكثر مرونة وجاذبية إضافة إلى زيادة الفجوات بين الطبقات الإجتماعية وذلك بتأثيرها على الفئات الأقل دخلاً مما يزيد من عدم المساواة . وكذلك فإن عدم الاستقرارالضريبي له نتيجة أخرى وهي التهرب الضريبي خاصة في الدول حديثة الضرائب، حيث إن الممولين يرون أنهم لايستطيعون إدراك كافة هذه التشريعات وفهمها وبالتالي يسعون للتهرب منها.

---

[116] بلال صلاح عبد العليم ،مرجع سابق، ص186.

وأطرح مثالا هنا: كأن تقوم دولة بفرض ضريبة على سلعة أو خدمة معينة و القانون الذي يحكم هذه الضريبة تم فرضه من عدة سنوات ومن ثم تغيرت طبيعة هذه السلعة والخدمة بسبب التكنولوجيا، فمثلا في السابق كانت العمليات المالية تتم عبر الشيكات والتداول النقدي إلى أن مع التطور أصبح الأمر عبر الإنترنت ويمكن تحويل المبالغ من خلاله، وبالتالي يكون المشترون والبائعون أمام صعوبة معرفة خضوعهم للضريبة أم لا أو كيف يتم حساب الضريبة وذلك لعدم صدور تشريع ضريبي يواكب هذا التطور ، وبالتالي الحل هنا يكون عن طريق مواكبة التطورات بشكل مستمر ودائم.

ومن أوجه مواكبة الدول للمتغيرات هو التطوير المستمر لسياساتها في شتى المجالات وانتهاجها لأساليب حديثة حتى يتم الارتقاء باقتصادها وتعديل الأنظمة التشريعية بما يجاري تلك المتغيرات ودراستها جيداً قبل ذلك، حيث إن بقاء هذه التشريعات على حالها دون تغيير وتطوير يمكن أن يترتب عليه تخلف التشريعات عن التطورات التي تشهدها دول العالم وهو مايترتب عليه قصور تلك التشريعات عن مواجهة مايستجد من تطور وتغير في المجالات التي تنظمها.

وفي نفس الوقت بالرغم من أهمية التعديلات التي تتم على التشريعات الضريبية بحسن نية وبدافع تحقيق التطور في النظام الضريبي ، إلا أن التعديلات المستمرة يترتب عليها إختلالات خطرة للغاية تؤثر على السياسة الضريبية والنظام الضريبي في الدولة[117].

ومن أمثلة كثرة التشريعات الضريبية والتعديلات التي تجرى عليها هو الكود العام للضرائب في فرنسا (France, code general des impots) .

[117] Us tax foundation: the rising cost of complying with the federal income tax, special report no 138, December 2005, Washington,p5.

كذلك قانون الضريبة الأمريكي (Internal revenue code) يضم ما يقارب العشرة آلاف مادة، تضاف إليها اللوائح التنفيذية والنشرات الرسمية التي تصدر عن إدارة الضرائب والتي تشمل كل التعليمات والتوجيهات والإجابات الإدارية لبعض القضايا الهامة إضافة إلى كل ما يتم إصداره من نشرات وبيانات جديدة والتي يتم فيها تفسير النصوص التشريعية واللائحية التي تحتاج لتوضيح وتفسير.

وفي مصر فمنذ صدور قانون رقم (113) بشأن ضريبة الأطيان سنة 1939 ، تلاحق بعده صدور تشريعات ضريبية مختلفة بحيث وصلت إلى حوالي (53) قانون و (74) لائحة وقرار تتعلق بتنظيم شؤون الضريبة في مصر.

ونخلص القول بأن الجمود بشكل عام يشير لحالة من الثبات، بينما جمود التشريع الضريبي يتناول تحديداً عدم تكيف القوانين الضريبية مع التطورات والظروف المتغيرة.

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

ومن الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبة وتزايدها أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية، فالقوانين الضريبية توسع من السلطة التقديرية للإدارة أكثر من أن تهتم بالجوانب الرقابية، فضلاً عن الضعف في الكفاءات الإدارية وما يرافقها من فساد إداري، وتتمثل الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية فيما يلي: [118]

1- السلطة التقديرية:

إن السلطة التي يمنحها المشرع للإدارة قد تكون مقيدة وقد تكون سلطة تقديرية، وعندما يكون دور الإدارة مجرد تنفيذ القانون بطريقة آلية نكون أمام سلطة مقيدة وذلك عندما يفرض القانون على الإدارة اتخاذ قرار معين

[118] رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص46.

عند توفر شروط معينة، وعلى نقيض ذلك عندما يترك المشرع للإدارة مساحة من الحرية في الاختيار بين اتخاذ قراراتها أو عدم اتخاذها على الرغم من توافر شروطه، أو اتخاذها في الوقت التي تراه مناسباً، أو اتخاذها بشكل ملائم عندئذ فقط نكون أمام سلطة تقديرية.

وهذه السلطة المقررة قانوناً تعطي الإدارة الحق في تقدير الضرائب خاصة في الحالات التي تكون المعلومات التي قدمها المكلف غير كافية وغير دقيقة ، وهذه السلطة تؤدي لقيام الإدارة بتقدير الضرائب على النحو الذي ممكن أي يتعارض مع توقعات المكلفين.

فهذه السلطة قررها القانون لتحقيق المصلحة العامة، دون أن تكون للنوايا الشخصية للموظف المختص أي دخل أو باعث في إصدارها، لذلك هي تخضع لرقابة القضاء لتصحيح أي انحراف أو تجاوز لهذه السلطة.

و تساهم السلطة التقديرية للإدارة في إثارة العديد من المنازعات الضريبية، لاسيما أن أدوات الإدارة الضريبية هي العنصر البشري وأن توافر الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى عالي من الكفاءة يعد أحد المقومات الأساسية لقيام الإدارة بعملها على أتم وجه وتقليل الأخطاء التي تثير المنازعات. وبشكل عام فإن الأسباب المؤدية لهذه المنازعات والمتعلقة بالإدارة تتمثل بتعسف موظفي الإدارة باستعمال هذه السلطة الممنوحة لهم بموجب القانون بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الواجب دفعه، إذ أن نظام تحديد الوعاء الضريبي المستند إلى التحديد الإداري أو الجزافي والذي لا يستند الى أساس يدعمه يؤدي إلى التقدير التقريبي والأكثر من قيمته الحقيقية إلى حدوث المنازعات، وكذلك عدم فهم الموظفين نصوص القوانين الضريبية لعدم كفاءتهم الإدارية والخطأ في تطبيق هذه النصوص، مما يحدث خلافاً بين المكلفين والإدارة الضريبية.

والتعسف في تحصيل الضريبة أو عدم عدالتها من حيث الأصل يجعل المكلفين يلجؤون إلى التهرب من أدائها وتجنبها بشتى الطرق والأساليب، ولو تطلب ذلك أن يتظاهروا بالفقر والحاجة، وإخفاء دخولهم الحقيقية.

ويندرج ضمن صور تعسف الإدارة الضريبية ومخالفتها للقانون:

1- تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق، أو بمقدار يزيد عن المقدار المستحق تحصيله من الممول.

2- استخدام الإدارة الضريبية سلطاتها في التشهير أو النكاية أو الكيد بأحد الممولين.

3- استخدام الإدارة الضريبية لسلطاتها تجاه بعض الممولين دون غيرهم، لاعتبارات سياسية أو مناطقية أو شخصية.

4- التدخل في الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أي مسوغ قانوني أو ضرورة تستدعى ذلك.

5- عدم احترام وقت الممول، وذلك بقيام الإدارة الضريبية بتنفيذ بعض إجراءاتها تجاهه في غير الأوقات المناسبة التي ينص عليها القانون[119].

ويرى الباحث أن معظم النزاعات الضريبية تثار بسبب التقدير الضريبي من قبل الإدارة وذلك لأن في الواقع العملي والتطبيقي فإن غالبا ما ينازع المكلف الإدارة حول تقدير الضريبة بحيث تقوم الإدارة بتقدير مبلغ مغاير عن الذي يراه المكلف لأي سبب، كأن ترى الشركة أن هذه المصروفات تستهلك فوراً بينما ترى الإدارة أنها تعتبر رأسمالية .

وهذا يكون حله بتقديم الوثائق والمستندات اللازمة والمشاركة في جلسات المناقشة والتفاوض للوصول إلى اتفاق حول مبلغ الضريبة المستحق ، وقد يكون هناك حاجة للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

2 – الفساد الإداري:

[119] قاشي يوسف،مرجع سابق، ص76.

إن للفساد معان مختلفة تتعدد بتنوع الصور التي يتشكل منها, فمنها الرشوة وسوء استغلال المنصب لغايات لا تمت للمصلحة العامة بأي صلة، إنما لمصالح شخصية، ويندرج ضمن مفهوم الفساد الإداري المحسوبية واستغلال النفوذ . و قد قدرت وزارة التجارة الأمريكية المبالغ التي تدفع كرشوة للموظفين الحكوميين سنوياً في أنحاء العالم ب(80) مليار دولار.

كما أشار تقرير صادر عن البنك الدولي إلى أن حصيلة الأموال الناتجة عن الأنشطة الإجرامية والفساد والتهرب الضريبي في العالم تتراوح سنوياً بين تريليون إلى (106) تريليون دولار، يأتي نصف هذا المبلغ من الدول النامية والدول التي تحولت حديثاً إلى اقتصاد السوق[120].

والمجال الضريبي يعد البيئة الجاذبة للفساد الإداري، لأن العمل يمس الذمم المالية للأفراد بشكل مباشر، بالمعنى الذي حدده البنك الدولي بأنه (إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة، نظراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تمنح لموظف الإدارة الضريبية، أياً كان مستواه، وما يترتب على هذه السلطة من تحميل الغير(الممول) أعباء مالية، يمكن تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق إغراء الموظف العام بالرشوة، أو الاستجابة لطلبه إياها، فضلاً عن مجالات الفساد الأخرى التي تتيح للموظف اختلاس المال العام او الاستيلاء عليه بكافة الوسائل غير المشروعة)[121].

الموظفون الماليون بحكم وجودهم بالإدارة الضريبية وتخصصهم في تنفيذ القوانين الضريبية وتفسيرها وتطبيقها يتمتعون بصلاحيات واسعة بما يمتلكوه من سلطة تقديرية، لتقدير حجم الوعاء وتقدير الضريبة عليه، أو تقدير السماحات والإعفاءات، مما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد بالضغط على المكلفين بالتباطؤ في إتمام

---

[120] Richard miller bird: international administrative dimensions of tax reform, pacific tax bulletin, march 2004, P141.

[121] محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومه وأبعاده المختلفة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، بدون مكان نشر، 2014، ص19.

معاملاتهم أو التواطؤ معهم مقابل ثمن، ومن ثم تزايد حجم المنازعات الأمر الذي يتعين تحديد جهة مستقلة ومحايدة لحسم هذه الخلافات.

وللفساد الإداري آثار سلبية على الإيرادات الحكومية، فبسببه تخسر الدولة إيرادات مستحقة تتمثل بمبالغ كبيرة بسبب رشوة الموظفين لكي يتجاهلوا جزءاً من الدخل والواردات عند تقويمهم للضرائب المستحقة، ومن ثم أثره على النمو الاقتصادي مما يؤدي إلى خفض معدلات الاستثمار. أما آثاره الاجتماعية التي تتمثل بالجانب الضريبي باستعمال الأغنياء الأساليب الملتوية للتهرب من الضرائب كالرشوة، وتعميق الفجوة بين الأغنياء والفقراء وتراجع مستويات المعيشة. ونتيجة لهذه الممارسات المتفشية في بعض مفاصل الدولة ومنها السلطة المالية فمن غير الممكن دفع المكلفين إلى الامتثال الطوعي للوفاء بالتزاماتهم الضريبية طالما يعتقدون بأن هذه الالتزامات غير عادلة، وأن ما يدفعونها من ضرائب تصرفها الحكومة في مواضع غير صحيحة، ولا يهدف منها الصالح العام وتقديم الخدمات للشعب عامة.[122]

ويظهر مؤشر مُدرَكات الفساد (CPI) لعام 2023 [123]، الذي أصدرته منظمة الشفافية الدولية اليوم أن معظم دول العالم لم تحقق تقدماً يُذكر في معالجة الفساد في القطاع العام. فلا يزال المتوسط العالمي لمؤشر مُدرَكات

---

[122] بلال صلاح عبد العليم ، مرجع سابق، ص190.

[123] تم إنشائه في عام 1995، و أصبح مؤشر مُدرَكات الفساد المؤشر العالمي الرائد بشأن فساد القطاع العام و يُسجِّل المؤشر النتائج لـ 180 بلداً وإقليماً حول العالم وفق مُدرَكات الفساد في القطاع العام، باستخدام بيانات من 13 مصدرًا خارجيًا، بما في ذلك البنك الدولي، والمنتدى الاقتصادي العالمي، والشركات الخاصة للاستشارات وحساب المخاطر، ومراكز البحوث، وغيرها. تمثّل درجات المؤشر آراء الخبراء ورجال الأعمال، وليس الجمهور، للمزيد من التفاصيل راجع موقع منظمة الشفافية الدولية على الموقع الآتي: https://www.transparency.org/ar/press تاريخ الزيارة 2024/04/20 الساعة 10:30 Pm.

الفساد دون تغيير عند 43 للعام الثاني عشر على التوالي، حيث سجّل ثُلثا البلدان درجاتٍ أقل من 50، و يشير ذلك إلى مشاكل خطيرة تتعلق بالفساد.

و وفقاً لمؤشر سيادة القانون، يشهد العالم تراجعاً في أداء نُظم العدالة. كما سجّلت البلدان التي حصلت على أدنى الدرجات على مؤشر سيادة القانون درجاتٍ منخفضة جدًا على مؤشر مُدرَكات الفساد، مما يُظهر وجود صلة واضحة بين الوصول إلى العدالة وبين الفساد. و تُسهم كلٌ من الأنظمة الاستبدادية والقادة الديمقراطيين الذين يقوّضون العدالة في زيادة إمكانية الإفلات من العقاب على الفساد، بل وفي بعض الحالات تشجيع الفساد من خلال التغاضي عن توقيع العقوبات على المخطئين ومرتكبي الافعال غير المشروعة.

و يُصنِّف مؤشر مُدرَكات الفساد 180 بلداً وإقليماً من خلال المستويات المُدرَكة لفساد القطاع العام لديها على مقياسٍ من صفر (شديد الفساد) إلى 100 (شديد النزاهة).

- تتصدر الدنمارك (90) قائمة البلدان على المؤشر للعام السادس على التوالي، تليها فنلندا ونيوزيلندا بدرجات 87 و85 على الترتيب. ونظرًا لوجود نظمٍ للعدالة تعمل بشكل جيد لديها، تُعدّ هذه البلدان أيضًا من بين أفضل الدول على مؤشر سيادة القانون.
- تحتل الصومال (11)، وفنزويلا (13)، وسوريا (13)، وجنوب السودان (13)، واليمن (16) المراكز الأخيرة على المؤشر. تتأثر جميع هذه البلدان بأزماتٍ طويلة الأمد يرجع معظمها إلى الصراعات المسلحة.
- سجّل 23 بلداً – من بينها بعض الديمقراطيات رفيعة المستوى مثل أيسلندا (72)، وهولندا (79)، والسويد (82)، والمملكة المتحدة (71)، بالإضافة إلى بعض الدول الاستبدادية مثل إيران (24)، وروسيا (26) وطاجيكستان (20) وفنزويلا (13) – أدنى مستوياتٍ لها تاريخياً هذا العام.
- منذ عام 2018، تراجع 12 بلداً بشكل ملحوظ في درجاتها على مؤشر مُدرَكات الفساد. وتشمل القائمة دولًا منخفضة ومتوسطة الدخل مثل السلفادور (31)، وهندوراس (23)، وليبيريا (25)، وميانمار (20)، ونيكاراغوا (17)، وسريلانكا (34)، وفنزويلا (13)، وكذلك اقتصاداتٍ ذات دخل متوسط أعلى وذات دخل مرتفع مثل الأرجنتين (37) والنمسا (71) وبولندا (54) وتركيا (34) والمملكة المتحدة (71).

- تحسّن أداء ثمانية بلدان على مؤشر مُدرَكات الفساد خلال نفس الفترة: أيرلندا (77) وكوريا الجنوبية (63) وأرمينيا (47) وفيتنام (41) وجزر المالديف (39) ومولدوفا (42) وأنغولا (33) وأوزبكستان (33)[124].

ومن صور فساد الإدارة مايأتي: [125]

- المحاباة.
- تضارب المصالح.
- السياسة غير المشروعة .
- الاحتيال والاختلاس .
- إساءة استخدام المناصب العامة لمصالح شخصية ، و إساءة استخدام السلطة التقديرية .

والجدير بالقول أنه غالباً تقاس كفاءة الإدارة والثقة بها بناءً على الامتثال الضريبي حيث إنه كلما كان المكلفين ممتثلين للضريبة فإن هذا يعد دلالة واضحة على كفاءة الجهة الإدارية وثقة الموظفين بها . [126]

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف ذاته:

يساهم مسلك المكلف من تفاقم دعاوى المنازعات الضريبية، فهو يتأثر سلباً وإيجاباً بالبيئة المحيطة به، وما للجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية من دور في التأثير على شخصيته وتحديد توجهاته النفسية لا سيما أن الضرائب تتعلق بالذمم المالية للأفراد. فعدم وجود الثقة الضريبية بين المكلف الملتزم بدفع الضريبة والإدارة

---

[124] الموقع الرسمي لمنظمة الشفافية الدولية : https://www.transparency.org/en/ تاريخ الزيارة 2024/04/20 الساعة 10:30 Pm.

[125] بلال صلاح عبد العليم ، مرجع سابق، ص190.

[126] Wiwiek Prihandini,The optimum level of tax compliance based on power of authority and trust in a antagonistic climate ,Wuropean research studies journal, VolumeXXL, Issue 1, 2018 , P364

الضريبية، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف بدفع الضريبة باعتبارها واجبة عليه وتساهم في نفقات الدولة والتي تعود عليه بشكل خدمات مختلفة تحقيقا للمصلحة العامة أمر مؤثر، وكذلك الجهل بالتشريعات الضريبية أو عدم الإلمام الصحيح بنصوصها والمتعلقة بالدخول الخاضعة للضريبة والتنزيلات والإعفاءات التي يمنحها القانون للمكلف، وقد يكون للتعقيدات في إجراءات تطبيق الضريبة وكذلك في المصطلحات المستعملة دور في ذلك. إضافة إلى اعتقاد المكلف بدفع الضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي بشكل أساسي، ولعل التعقيد في اختيار النظام الضريبي يعمل على تفاقم هذا الاعتقاد كون الضريبة تثير العديد من الأسئلة التي تتعلق بماهيتها وأنواعها، وهذا ما ينطبق بشكل أساسي على نظام الضريبة على الدخل على خلاف الضريبة على الرؤوس التي يكون وعاؤها واضحاً ومحدداً بوجود الشخص ذاته بغض النظر عن دخله او ثروته[127].

ويمكن أن نصنف الأسباب المؤدية للمنازعات الضريبية والتي تتعلق بالمكلف ذاته في أسباب نفسية واجتماعية واقتصادية:

1- الأسباب النفسية:

إن العوامل النفسية تلعب دورا كبيرا في حدوث المنازعات الضريبية ، حيث إن سلوكيات الأفراد اتجاه الضرائب تتأثر بمشاعرهم وأفكارهم اتجاهها مما يؤدي إلى استجابات مختلفة تتجلى في نزاع .

بعث مواطن أسترالي ذات مرة برسالة إلى مكتب الضرائب الأسترالي يقول فيها: " لأنني لا أستطيع النوم لشعوري بأنني أخادع بلدي في مقدار الضريبة التي يجب علي أداؤها، فإني أرفق لكم مع هذه الرسالة شيكاً بمبلغ 1500 دولار ، وإن كنت ما زلت لا أتمكن من النوم سأبعث لكم بمبلغ إضافي آخر" [128].

---

[127] حسام الدين سليمان أحمد المشاقبة، مرجع سابق ، ص30.

[128] Benno torger: introduction to the special issue on tax compliance and tax policy, journal of the economic society of Australia, economic analysis and policy, volume 38, number 1, march 2008, P 31.

وكما قال دكتور علي الحرازي بالرغم من طرافة القصة إلا أنها تسوق معها التساؤلات حول مدى تأثير القيم والأخلاق والجانب النفسي في توجيه سلوك الأفراد في اتجاه عملية الامتثال الضريبي ومايكتنف ذلك من معوقات تعد المنازعات الضريبية إحدى صورها التي تظهر إلى العلن.

2- الأسباب الثقافية:

فضلاً عن الأسباب العامة والخاصة سواء القانونية والإدارية منها أم المتعلقة بالمكلف، ثمة أسباب أخرى تؤدي الى حدوث المنازعات الضريبية, منها الضعف الإعلامي والثقافي للمواطنين بأن ما يلتزمون بدفعه من ضرائب هو مساهمة منهم في نفقات الدولة، وأن عدم تهربهم من دفع الضرائب يساهم بشكل كبير في بناء الدولة الحديثة للتغير من دولة الخدمات إلى دولة الرفاهية التي ينشدها كل مواطن، وكذلك لغياب دور القضاء في حل المنازعات الضريبية له أثر بالغ في تفاقمها، إذ أن من عناصر الدولة القانونية هي وجود جهة قضائية مستقلة ومحايدة تختص بالفصل في الخصومات والرقابة على مشروعية القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية، وأثبتت الدراسات أن من أهم أسباب المنازعات الضريبية هي الأسباب النفسية للمكلف حيث إن تصوره عن النظام الجبائي هو الذي يعكس واجبه في المستقبل ، حيث إن علماء النفس في دراستهم لدور الأسرة في تكوين سلوك الفرد فإن الدولة هي التي ترسم سلوك الفرد تجاه واجبه في تحمل مسؤولية دفع الضريبة،لذلك فإنه من الواجب على السلطات زيادة خلق الوعي من خلال البرامج والإعلانات التي تجعل المكلفين على علم بالمزايا العائدة عند دفع هذه الضرائب .[129]

[129] Mohammed Hamza Ali – Determinants of tax compliance behavior in presumptive taxation system ،The case of dire dawa administration- Research journal of finance and accounting- Vol9,No11- International institute for science- 2018- P107.

3- الأسباب الاجتماعية:

تلعب الأسباب الاجتماعية دور حاسم في في تشكيل سلوك الفرد تجاه الالتزامات الضريبية ، حيث تتأثر مواقف الفرد تجاه الضريبة بعدة عوامل اجتماعية، فالفطرة الإنسانية قائمة على الاختلاف فنرى أن الأفراد في الأسرة بالرغم من ارتباطهم برابطة الدم إلا أنهم يختلفون في سلوكهم وتصرفاتهم وقدراتهم، وبالتالي هذه الأمر يفسر اختلاف الأفراد في مدى التزامهم بالقوانين والأنظمة في الدولة.

وهذه العوامل الإجتماعية تتعدد ، فعلى سبيل المثال الثقافة الاجتماعية تلعب دورا كبيرا في حدوث المنازعات الضريبية، حيث إن بعض الثقافات تنظر للضرائب كواجب اجتماعي، بينما في أخرى ينظر لها أنها عبء، كذلك قد يعد من العوامل الاجتماعية المؤثرة الممارسات التقليدية لمجتمع ، بحيث يتبع أفراد المجتمع ممارسات معينة تتعلق بالضرائب كالتهرب أو التحايل مما يؤثر على بقية الأفراد.

فالسلوك الضريبي للأفراد دائماً يتأثر بنظرة المجتمع إجاه النظام الضريبي السائد في الدولة ،حيث يعكس سلوكهم هذه النظرة إما في صورة التزام وإذعان أو كره وعدم امتثال.

والعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة حتمية لابد منها وليس علاقة اختيارية يمكن تجنبها ، بحيث لو ترك الأمر له لما اختار أن يرتبط مع الإدارة الضريبية بأي علاقة كانت، ولكان وفر على نفسه مشقة وألم ودفع أمواله أداء لتلك الضريبة.[130]

4- الأسباب الاقتصادية:

تلعب الأسباب الإقتصادية دورا محوريا في حدوث المنازعات الضريبية حيث تتأثر سلوكيات الأفراد بعوامل عديدة مثل الأوضاع المالية والسياسات الضريبية، والتغييرات الاقتصادية.

---

[130] رابح رتيب ، مرجع سابق، ص 225.

جبل الإنسان على حب المال وبغض إنفاقه، فيقول الله عز وجل (وتحبون المال حباً جماً) . "سورة الفجر الآية 20".

فالإنسان بشكل عام يسعى للحفاظ على ماله حتى في وقت رخائه، وبالتالي فإن المرور بضغوطات مالية حتماً سيؤدي إلى تهربه من تأدية الضرائب المفروضة عليه.

وفي جانب الفريضة التي جرى تعريفها بأنها: فريضة نقدية يدفعها الممول جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة بصفة نهائية، كمساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة ، دون أن يعود عليه نفع خاص.

فإن حصيلة هذه الضريبة تصب في موارد الدولة لمواجهة نفقات مختلفة مردودها لايعود على الممول بصورة مباشرة ولايشعر بعائدها عليه بشكل شخصي، وذلك يولد لدى الكثير من دافعي الضرائب شعوراً بعدم جدواها، أو بتدني مستوى الخدمات المتوقع الحصول عليها في مقابل أدائها.

وزاد هذا الأمر بسبب دخول الكثير من حكومات الدول في منازعات ضريبية مع مؤسسات تجارية كبرى، حيث وجهت لتلك الحكومات من قبل هذه المؤسسات أوجه الاتهام بالإسراف في النفقات العامة وروجت لتلك الاتهامات في وسائل الإعلام المختلفة التي ازداد نفوذها، وتوسع حجم انتشارها وتأثيرها خاصه في ظل منظومة العولمة والتطورات التكنولوجية الهائلة .[131]

وعموماً فإنه يمكن تجنب أسباب حدوث المنازعات الضريبية من خلال اتباع مجموعة من الممارسات الفعالة التي تساعد الأفراد والشركات من تقليل مخاطر هذه المنازعات نلخصها كالآتي: [132]

---

[131] Neil brook ,key issues in income tax: challenges of tax administration and compliance, law journal, vol 52, issue 2, York University 2015, p 15.

[132] Zvi Daniel Altman, Dispute Resolution Under Tax Treaties, ISBN 13: 9789076078946, IBFD, 2005, p105.

1-فهم الالتزامات الضريبية:

ويكون ذلك من خلال التثقيف الضريبي، والذي يتحقق عن طريق متابعة الدورات التدريبية في القانون الضريبي، أو الندوات، أو قراءة المواد التعليمية المتخصصة، حيث تعتبر مجموعة المكتبات الحكومية أو الباب الإلكتروني الذي توفره الهيئات الضريبية مصدراً جيداً.

كذلك من خلال متابعة التغيرات التشريعية فمن المهم متابعة أي تغيرات في القوانين الضريبية وكيف تؤثر على الوضع الضريبي.

2- الاحتفاظ بسجلات دقيقة:

وذلك بمختلف أنواعها مثل سجلات الدخل حيث يجب الاحتفاظ بجميع السجلات المتعلقة بالدخل، مثل الفواتير، وبيانات الحسابات البنكية، وسجلات النفقات والتي تم فيها توثيق كافة المصاريف المتعلقة بالأعمال، مثل الفواتير، الرواتب، ومصاريف السفر، وسجلات الضرائب السابقة والتي تشمل الاحتفاظ بنسخ من الإقرارات الضريبية السابقة والسجلات المتعلقة بها لتحليل الأداء السابق.

3- التقديم في المواعيد المحددة:

بحيث يتم إنشاء تقويم يتضمن جميع المواعيد النهائية لتقديم الإقرارات الضريبية والدفعات ، ومن الأفضل أن يبدأ المكلفون في إعداد الإقرارات الضريبية قبل المواعيد المحددة، مما يقلل من الضغط والوقت.

4- استشارة الخبراء:

وذلك من خلال إيجاد مستشار مؤهل له خبرة في مجال محدد يتعلق بطبيعة العمل وينبغي التحقق من تراخيص ومؤهلات المستشارين الضريبيين والتأكد من أنهم على دراية بأحدث التغييرات في القانون الضريبي.

5- الاستفادة من الإعفاءات والخصومات:

فيجب على الشركات البحث عن الفرص المتاحة للحصول على الإعفاءات والخصومات، مثل دعم الابتكار، أو التحفيزات لتوظيف العمالة، إضافة للتوثيق الجيد بحيث يجب توثيق كل المستندات المطلوبة للحصول على الإعفاءات لضمان قبول الطلبات.

6- إجراء مراجعات داخلية:

وذلك من خلال إنشاء ضوابط داخلية بحيث يتم وضع ضوابط لمراجعة الحسابات والنشاطات الضريبية، بما في ذلك مسؤوليات محددة لفريق المال.

إضافة إلى تنفيذ التدقيق الذاتي فيتم إجراء تدقيق منتظم لكل العمليات الضريبية للتحقق من دقتها والبحث عن أي تباينات أو مشاكل قد تظهر.

7- تحسين التواصل مع الإدارة الضريبية:

من خلال إقامة علاقات مهنية جيدة مع الجهات الضريبية، فذلك يمكن أن يسهل العمليات ويجعل من الأسهل الحصول على توضيحات عند الحاجة.

والتزام الشفافية في جميع التعاملات من خلال تقديم المعلومات بدقة، مما يقلل من فرص الشكوك.

8- إدارة المعاملات الكبيرة بحذر:

فيجب إجراء تقييم ضريبي شامل لما قد تؤثر عليه الصفقة من الناحية الضريبية، بما في ذلك التأثيرات الطويلة المدى.

9- تطوير خطط ضريبية طويلة الأجل:

يتم وضع خطط ضريبية تأخذ في الاعتبار الأهداف الاقتصادية للشركات، والتوقعات المالية، والمخاطر المحتملة و مراجعة وتحديث الخطط الضريبية بانتظام للتكيف مع الظروف المتغيرة والتهديدات المحتملة.

10- استخدام التكنولوجيا :

في العصر التكنولوجي تسعى كافة الدول لاعتماد الأنظمة المحاسبية كأداة قوية لتسهيل الأعمال الإدارية وتساعد في دقة إنجاز المهام الإدارية [133] .

[133] يوجد عدد كبير من البرامج المحاسبية المستخدمة في إدارة الضرائب مثل Quick booksحيث يعد من أشهر البرامج التي تؤدي تقارير مالية وتحتوي على أدوات لتتبع الإيرادات والنفقات، إضافة إلى برنامج freshbooks والذي مصمم بشكل خاص للمستقلين وللشركات الصغيرة ويقوم بعمل تقارير ضريبية مفصلة ويوفر دعم ممتاز للعملاء.

المطلب الثاني : أنواع المنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

بداية ننوه أن المنازعة الضريبية هي إما ان تكون منازعة في مرحلة التقدير ، أي عند قيام الجهة الإدارية الضريبية بتقدير مبلغ الضريبة على المكلف ، وإما تكون منازعة تتعلق بمرحلة التحصيل ،أي عند قيام الإدارة الضريبية بتحصيل وتجميع الضرائب التي تم تقديرها على المكلف وهو مايعد مساسا مباشرا بمركز الممول المالي، وبالرغم من أن هذا التقسيم أي تقسيم المنازعات الضريبية بناء على المراحل التي تمر بها، و مرحلتا التقدير والتحصيل يعد التقسيم الأساسي للمنازعات الضريبية ، إلا أن الفقهاء أخرجوا تقسيماً آخر للمنازعات الضريبية على غير أساس وهو تقسيم المنازعات الضريبية بناءً على طبيعة الضرائب المفروضة، أي بالاعتماد على ما إن كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة ، كما قاموا بتقسيم المنازعات الضريبية بناءً على الجهة التي تنظر المنازعة الضريبة .

و نتناول فيما يأتي تقسيم المنازعات الضريبية استناداً لأنواع الضرائب ، والمراحل التي تمر بها الضريبة ، ومن حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

نتناول هذا المطلب في ثلاث فروع على النحو الآتي:

- الفرع الأول: أنواع المنازعة الضريبية من حيث طبيعة الضرائب .
- الفرع الثاني: أنواع المنازعة الضريبية من حيث المراحل التي تمر بها.
- الفرع الثالث: أنواع المنازعة الضريبية من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع.

الفرع الأول: أنواع المنازعة الضريبية من حيث طبيعة الضرائب

وضع الفقه تقسيم للنزاعات الضريبية بناءً على طبيعة الضرائب التي تفرض فيما إن كانت ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة كل على حدة.[134]

إن الضريبة تتخذ من الأموال وعاء لها، فهي تفرض على الثروة وتكون الضريبة مباشرة عند تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف سواء كانت هذه الثروة دخلاً[135] ، أو راس مال استعمالها أو تداولها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية، فتفرض بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو تداولها أو انتقالها[136] ،ووضع الفقه معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة كالآتي:

أولاً: المعيار الإداري:

يُعرف المعيار الإداري (أو المعيار القانوني) بأنه التصنيف الذي يستند إلى رسوم وإجراءات الإدارة الضريبية في جباية وتحصيل الضرائب لتحديد ما إذا كانت ضريبةً مباشرةً أم غير مباشرة. فحين تفرض الإدارة الضريبية الضريبة وتحصّلها استناداً إلى قوانين اسمية أو جداول تُدرَج فيها أسماء المكلفين، ويكون الدفع دورياً في أوقات محددة، يُعتبر الشخص المكلف «موضوعاً ضريبياً» مباشر العلاقة بالإدارة؛ لذا تُعدّ الضريبة في هذه الحالة ضريبةً مباشرة. أما إذا كانت الضريبة تُحصّل نتيجة واقعة أو نشاط اقتصادي معين، من دون تحديد أسماء دافعيها مسبقاً – كضريبة المبيعات التي تُسددها المؤسسات أو تستهلكها المستهلكون النهائيون – فإنها تُصنّف ضريبةً غير مباشرة، لعدم وجود علاقة وصول مباشرة بين المكلف والإدارة.

وقد وُجّه انتقاد لهذا المعيار على اعتبار أنه لا يعكس طبيعة الضريبة دائماً، بل يربطها بصورة مؤقتة بطريقة التحصيل. فقد اعتُبرت ضرائب الأرباح الناتجة عن التعامل في الأسهم والسندات ضرائب مباشرة، رغم غياب القوائم الاسمية التي تحدد المكلفين، وانعدام التواصل المباشر بين المتعاملين وإدارة الضرائب. كما أن المشرع

---

(134) هذا التقسيم على غاية من الأهمية خاصة في الدول التي تعطي مهمة الإختصاص بنظر المنازعة الضريبية لكل من القضاء العادي والإداري بناء على نوع الضريبة ما إن كانت مباشرة أو غير مباشرة كالمشرع الفرنسي.

(135) الدخل: كل ثروة جديدة قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها الشخص خلال مدة معينة من الزمن ولها صفة الدورية أما رأس المال فهو مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة.

(136) عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ،الدار الجامعية للطباعة والنشر ، عمان، 2002، ص94.

الضريبي يمكنه تحويل طريقة تحصيل الضريبة من نظام جداول أسمي إلى نظام عام (أو العكس)، فتتغير صفة الضريبة ظاهرياً دون أي تعديل في ماهيتها الجوهرية.[137]

ثانياً : المعيار الاقتصادي (معيار راجعية الضريبة):

ويسمى كذلك بمعيار راجعية الضريبة، يميز هذا المعيار بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بناء على الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية.

أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية وبالتالي تكون الضرائب مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هو المتحمل لها ومثال النوع الأول: (الضريبة على الأجور والمرتبات) حيث يتحملها المكلف ولايستطيع أن يحملها للغير أما النوع الثاني فمثال عليها هي (الضرائب الجمركية) التي يستطيع المورد دفعها أو نقلها لشخص ثالث وهو مشتري السلعة أو مستهكلها، ولقي هذا المعيار النقد على أساس أن التجربة دلت على أن الضرائب على الدخل مثلا تعتبر مباشرة ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات ، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منجاتهم فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة.[138]

ثالثاً: المعيار الفني:

يقوم هذا المعيار على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فإن كانت الضريبة مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار كالملكية أو ممارسة المهنة تعد مباشرة بخلاف ما إن فرضت على وقائع أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه تعرض للنقد باعتباره ليس محكماً بدرجة كافية ولايمكن بالتالي أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة باعتباها تفرض على الثروة أو

---

[137]هيري بشرى و حميدو سفيان، تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي" دارسة حالة مديرية الضرائب الولائية لولاية إدرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية ، جامعة أحمد دراية إدرار – الجزائر – 2016/2015– ص18.

[138]هيري بشرى و حميدو سفيان ،المرجع السابق، ص18 –19.

رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن بالاعتماد على المعيار نفسه اعتبارها ضريبة غير مباشرة كونها تفرض على واقعة انتقال التركة من المورث باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية [139]

ويمكن القول أنه مهما تعددت المعايير إلا أنه لا يمكن الاعتماد على معيار واحد للوصول لنتيجة سليمة خاصة أنه يوجد تأثير متبادل بين أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة فممكن أن تفرض الحكومة ضريبة على الدخل وذلك لتمويل النفقات العامة من تعليم وصحة وغيره وفي نفس الوقت تفرض ضريبة غير مباشرة تتمثل في الضريبة على المبيعات على سلع معينة وذلك لزيادة الإيرادات الحكومية فهنا يصعب الاعتماد على معيار معين.

[139]منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة(النفقات العامة– الإيرادات العامة– الميزانية العامة) مصر، 2004، ص125 –126.

الفرع الثاني: أنواع المنازعة الضريبية من حيث المراحل التي تمر بها

إن هذا التقسيم يعد من أهم التقسيمات كونه يجسد صلب المنازعات الضريبية فبناء على هذا التقسيم فإن النزاع الضريبي يكون إما نزاعا مرتبطا بالوعاء الضريبي أونزاعا متعلقا بالتحصيل، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة واجبة الأداء من قبل المكلف أي يدور النزاع في هذه الحالة حول تقدير الضريبة فيهدف المكلف من وراء هذا النزاع تصحيح أخطاء وقعت في وعاء الضريبة أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حكم تشريعي تنظيمي أو الاستفادة من الإعفاءات والتخفيضات ، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي[140]، وبشكل عام فإن فترة النزاع التي تكون في مرحلة الوعاء أقصر من فترة النزاع التي تكون في مرحلة التحصيل، وذلك لأن مرحلة التحصيل عادةً النزاع فيها يكون مرتبطا بأمور تتعلق بوسائل وطرق تحصيل الضريبة وهذا الأمر يتطلب أدلة يجب الحصول عليها والنظر والتحقيق فيها وهذا أمر صعب في مرحلة التحصيل ويستغرق وقت[141].

نتناول هاتين المرحلتين بشيء من التفصيل وذلك لأهمية كل منهما:

أولاً: نزاع الوعاء.

يعتبر الوعاء الضريبي أحد العناصر الأساسية في النظام الضريبي، حيث يحدد القاعدة التي على أساسها تحتسب الضريبة، وبالتالي نعرف الوعاء الضريبي بأنه " القيمة أو القاعدة التي يتم على أساسها حساب الضرائب " .

و النزاع في مرحلة الوعاء يكون عندما تقوم الإدارة الضريبية بارتكاب أخطاء في مادة الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، فهنا المكلف بالضريبة يطعن في هذه القواعد التي على أساسها تم فرض الضريبة .

---

[140] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص72 – ص 73.

[141] Mega nurmala sari,Riatu mariatul Qibthiyyah,examining the factors that affect the loss of tax disputes in tax court, GATR jornals,vol7, issue2, faculty of economics and business, Universitas of Indonesia, 2022, p101.

حيث إن الإدارة الضريبية في هذه المرحلة لها سلطات قد يرى الممول إنها تنتقص من حريته الشخصية وتنتهك خصوصيته، وتتمثل هذه السلطات في مرحلة الوعاء والتي ممكن أن تثار بشأنها نزاعات في حق الإدارة الضريبية في الاطلاع والحق في التفتيش.

فبالنسبة لحق الإدارة في الاطلاع فإنها في هذه الحالة يكون لديها الحق في الاطلاع على كافة الوثائق والمستندات المقدمة من قبل الممول أما غير ذلك فإنه لايحق للموظفين أن يقوموا من تلقاء أنفسهم بالبحث عن تلك الوثائق والمستندات.

بمعنى أوضح فإنه لايجوز استخدام حقهم في الإطلاع كوسيلة لتفتيش محل أو منزل الممول لضبط وثائق و مستندات معينة لإثبات ارتكاب الممول طرق احتيالية أو تهرب من الضريبة استناداً لبلاغات مسبقة بذلك، ويلزم في هذه الحالة التحقق من البلاغات والحصول على إذن من النيابة العامة بالتفتيش، بمعنى آخر: لايكون استخدام حق الاطلاع إلا في تنفيذ القانون الضريبي بهدف الوصول إلى البيانات المتعلقة بربط الضريبة.

ومن هنا يجب التمييز بينهما حيث إن الأول يعد من إجراءات الاستدلال التي يكون الهدف منها تنفيذ أحكام القانون الضريبي ، أما الثاني فهو من إجراءات التحقيق التي لا يجوز مباشرتها إلا بعد وقوع الجريمة بقصد ضبط أدلتها.

وننوه أن حق الاطلاع مضمونه واسع لايقتصر على المستندات والدفاتر والأوراق التي بحوزة الممول، بل يمكن أن يطال المستندات والوثائق التي تكون موجودة لدى المؤسسات الأخرى التي توفي بغرض الاطلاع كالبنوك والنيابة العامة، وفي المقابل لايشمل حق الاطلاع مستندات ووثائق الممول الخاصة غير المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة، فليس للموظف القيام بمباشرة الاطلاع على كشوف حساباته الشخصية الجارية في البنوك والمستندات المتعلقة بإيرادات غير خاضعة للضريبة إلا إذا قام الممول بعرضها عليها من تلقاء نفسه.

كما أنه في بعض الحالات لايكفي إطلاع الموظف على المستندات والوثائق فحسب بل يجب معاينته لبقعة عمل الممول وفروعه ومخازنه على الواقع، واطلاعه على جوانب الرواج والكساد في ذلك النشاط من واقع عدد العمال والعملاء وغير ذلك.[142]

[142] حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي(الجزء الأول) ، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005، ص215- ص216.

ونطرح التساؤل هنا: من هم الموظفين الذين لهم حق الاطلاع على المستندات والووثائق المتعلقة بالخاضعين للضريبة؟

بعض المشرعين يقصر حق الاطلاع على فئات أو درجات معينة من الموظفين ، كالمشرع الفرنسي في المرسوم (71–29) الصادر في 14 إبريل 1971 م ، الذي حول إلى المادة (81ر/1) من سجل الإجراءات الضريبية والذي قصر حق الاطلاع على الموظفين ذوي مناصب معينة ينتمون للفئة (أ) كالمفتشين والمفتشين الرئيسيين و كذلك الفئة (ب) كالمراقبين.[143]

في حين أن بعض المشرعين قصر حق الاطلاع على موظفي الإدارة ممن يحملون صفة الضبطية القضائية، أو النص في القانون على أن منح صفة الضبطية القضائية للموظفين الذين يندبهم الوزير المختص بقرار منه .[144]

ومنهم المشرع البحريني عندما جاءت المادة (59) من المرسوم بقانون رقم (48) بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة بالنص على : " يكون للموظفين الذين يصدر بندبهم قرار من الوزير المعني بشؤون العدل بالاتفاق مع الوزير صفة الضبطية القضائية في تنفيذ أحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له ، وذلك بالنسبة للجرائم التي تقع في دوائر اختصاصهم ...." .

كما جاءت المادة (91) من الائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة وبينت صلاحيات مأموري الضبط القضائي تفصيلاً كالآتي:

(لمأموري الضبط القضائي في سبيل أدائهم لصلاحياتهم المنصوص عليها في المادة (59) من القانون إتخاذ الإجراءات الآتية):

1- دخول مقر عمل الخاضع للضريبة أو أي مكان آخر خاص بأعماله بما في ذلك المصانع والمتسودعات والمخازن ومحال البيع بالجملة أو التجزئة أو المؤسسات والسفن، للتفتيش والرقابة لأغراض الضريبة، ويجوز لهم الاستعانة برجال الأمن إذا اقتضى الأمر ذلك.
2- الدخول إلى أي وسيلة نقل تستخدم لنقل السلع الخاضعة للضريبة.

---

[143] رابح رتيب، مرجع سابق، ص 126.

[144] كذلك منح الاختصاص في حق الاطلاع في قانون ضريبة الدخل المصري لموظفي الإدارة الذين يحملون صفة الضبطية القضائية وذلك في المواد (95، 97، 99 ، 100) من قانون ضريبة الدخل المصري.

3- الاطلاع على دفاتر الممولين وسجلاتهم وفحص المستندات وغيرها من الوثائق " مطبوعة أو إلكترونية" وطلب نسخ منها، والحصول على المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة على استحقاق الضريبة والتحقق من امتثال الخاضع للضريبة.

4- أخذ أو طلب عينة من أي سلعة موجودة داخل أي وسيلة نقل أو مكان يستخدم لحيازة أو نقل السلع الخاضعة للضريبة.

5- اتخاذ جميع إجراءات جمع الاستدلالات اللازمة لفحص مدى التزام المسجل بأحكام القانون واللائحة، بما فيها سؤال أي شخص يرى سؤاله بشأن أي مخالفة تتعلق بتطبيق أحكام القانون وهذه اللائحة .

6- ضبط المخالفات وتحرير المحاضر اللازمة وذلك في حضور المسجل أو من يمثله متى أمكن، ويجوز اتخاذ الإجراءات المشار إليها في غيبة المسجل أو من يمثله على أن يتم إبلاغه لاحقاً بما تم اتخاذه من إجراءات في غيبته.

7- يجب أن يدون في المحضر ماتم اتخاذ من إجراءات وعلى الأخص مايلي:

- تاريخ وساعة ومكان فتح المحضر.
- اسم وصفة محرر المحضر، وبيانات الأمر الصادر بتكليفه بالمأمورية.
- اسم وصفة الشخص التي اتخذت الإجراءات في مواجهته سواء كان المسجل أو ممثل عنه إن وجد.
- نتيجة معاينة المكان المودعة به السلع أو الذي يقدم الخدمة الخاضعة للضريبة.
- المستندات الدالة على أسعار بيع السلع وكمياتها ومصادرها.
- وصف المخالفة.
- الإجراءات التي تم اتخاذها من قبل مأموري القضائي.
- توقيع المسجل أو من يمثله على المحضر، أو إثبات امتناعه عن التوقيع إن كان حاضراً.

أما بالنسبة للسلطة الأخرى والتي تتمثل في سلطة الجهة الإدارية في التفتيش فإن هذا الإجراء يعد من إجراءات التحقيق ، والتي من خلالها يهدف إلى التوصل لأدلة الجريمة المرتكبة، وبالتالي لايجوز اللجوء له إلا إذا وجدت قرائن قوية تدل على ارتكابه الجريمة ، والتفتيش يعد من أخطر إجراءات التحقيق التي تعتبر مساسا بحرمة الشخص وحقوقه في الحفاظ على أسراره وهو مايبنى عليه بأنه لايجوز اللجوء إليه إلا بإذن النيابة المختصة أو القاضي الجزائي.

ويتلخص غرض التفتيش في الجرائم الضريبية في البحث عن أدلة لإثبات ارتكاب المتهم للجريمة والتي يتطلب بطبيعة الحال وجود أركان الجريمة بحق المتهم، والتي تتمثل في ضبط الوثائق والمستندات التي يمكن أن تفيد الإدارة الضريبية في التقدير الحقيقي لإيرادات الممول وأرباحه التي يتم على أساسها ربط الضريبة.[145]

وبالتالي فإن في المرحلة الأولية نلاحظ أن الجهة الإدارية تملك سلطات واسعة قد تفتح بابا لإساءة استخدامها خاصة فيما يتعلق بحقها في الاطلاع على سندات ووثاق الممولين الخاصة بهم، فهنا الممول متى ماوجد أن الإدارة بخست حقه فله أن ينازعها بما قامت به وذلك من خلال التظلم الإداري .

فهذا التظلم وضعه المشرع كوسيلة أمام المكلف الذي يشعر أن الجهة الإدارية أخطأت في حقه ، و المشرع عادةً يجعل التظلم أو كما يسمى في بعض الدول (الشكاية) إلزامياً قبل رفع الدعوى القضائية، وبالتالي نقول إن نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة ، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطاً جزئياً أو كلياً لهذه الضريبة فالنزاع في الوعاء لايخلو من احتمالين اثنين:[146]

1- المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة وإنما في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط المبلغ جزئياً، ونكون هنا أمام نزاع الوقائع.
2- أو أن يكون المكلف ينازع خضوعه للضريبة، أي أنه يدفع بعدم شموله في نطاق تطبيقها وهنا يطلب إسقاطها كلياً، وهنا نكون أمام نزاع قانوني .

وسأعطي مثالا واقعيا على هذه الحالة بناء على الضرائب المفروضة في مملكة البحرين، فعلى سبيل المثال في البحرين لدينا ضريبة وحيدة مباشرة والتي تتمثل في الضريبة على أرباح الشركات التي تزاول نشاطا متعلقا باستخراج النفط ، فلنتفترض أن هناك شركة تقوم باستخراج وتكرير النفط، فينشأ خلاف بين هذه الشركة والإدارة حول تقدير الأرباح فينازع المكلف الإدارة على أساس أن هناك ميزات أو تخفيضات تضريبية للشركات النفطية يجب أخذها بعين الإعتبار عند تقدير الأرباح النهائية.

ونطرح مثالا آخر لنفترض أن هناك شخص يدير مشروعا لتصنيع الأثاث يدوياً، ويقوم هذا الشخص ببيع المنتجات في محله الخاص و عبر الإنترنت أيضاً، فينشأ نزاع بين الإدارة الضريبية وهذا الشخص حول تقدير

---

[145] فوزية عبدالستار، شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968م، ص 279.

[146] هيري بشرى وحميدو سفيان ،مرجع سابق، ص 20 .

قيمة ضريبة القيمة المضافة بسبب تسجيل وتوثيق المبيعات. فيجب على الشخص تقديم الوثائق والمستندات والتقريرات التي تبين هذا الأمر ثم ترى الإدارة ما إن كانت القيمة المعلنة توافق متطلباتها ، فإن استمر النزاع ففي هذه الحالة يمكن للشخص اللجوء للإجراءات القانونية كما سنرى لاحقاً.

وننوه أن هذه المرحلة تكون مرحلة لاحقة على تقديم الإقرار الضريبي وأكثر تعقيداً منها [147] ، حيث المنازعات الضريبية في مرحلة الوعاء يترتب عليها آثار سلبية لكل من المكلفين والحكومة في آن واحد، فبالنسبة للمكلفين فإنها تكبدهم تكاليف قانونية وتوترات نفسية وتأخير في سداد الضرائب، أما بالنسبة للحكومة فإن هذه النزاعات تؤثر سلباً على الإيرادات العامة وتؤدي إلى فقدان الثقة في النظام الضريبي .

ثانياً: نزاع التحصيل:

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة والتي يتم فيها تحويل دين الضريبة إلى الخزانة العمومية، فبعد تحديد وعاء الضريبة يأتي الدور الأكبر وهو تحصيل هذه الضريبة في موعد استحقاقها، والتي تكون من دور الهيئات الإدارية الضريبية والتي يعهد لها الاختصاص بالتحصيل في البلد، وبالتالي فإن هذا النوع من المنازعات يحدث عندما يختلف المكلفون مع السلطة الضريبية حول المبالغ المستحقة أو أساليب التحصيل.

والتحصيل يكون على نوعين: إما تحصيل مباشر وذلك من خلال السداد المباشر للمكلفين.

أو تحصيل غير مباشر عن طريق الخصم من المبيعات أو الرواتب أو مايعرف بالخصم من المنبع.

فيكون الممول هنا أمام طريقين :

الأول: قبوله بما تم ربطه عليه من ضريبة ومبادرته في توريدها للخزانة العامة.

الثاني: اعتراضه على هذا الربط، وبالتالي لجوؤه إلى الطريق الثاني المتمثل في التظلم و رفع دعوى أمام القضاء المختص إن تطلب الأمر .

والجدير بالذكر إن الاعتراض في مرحلة التحصيل قد يكون إما على إجراء المتابعة، أو على إجراء التحصيل الجبري كالآتي:

---

[147] الإقرار الضريبي هو أحد الأساليب التي تستخدمها الجهة الإدارية لتحديد حساب ودخل المكلف الخاضع للضريبة .

1- الاعتراض على إجراء المتابعة:

لا أثر للإعتراض المتعلق بإجراءات المتابعة إلا على صحته من حيث الشكل، حيث إن عدم وجود عيب في الشكل هو الأساس لقبول الاعتراض ، كأن يكون السند غير محرر في المواعيد المحددة أو حرر السند من طرف غير مختص [148]

وبالتالي فإن نزاع التحصيل هو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لتحصيل الضريبة ، ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الضريبية.[149]

وهذا ماقضت به المحكمة العليا في الجزائر في قرارها رقم: 62575 الصادر بتاريخ 1991/1/27، في قضية (ز م) ضد نائب مديرية الضرائب بغرادية، حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة، إجراء غير قانوني باعتبار أن الأخير قد غير محل إقامته وكان قد أعلم مديرية الضرائب في ذلك الوقت ، مما يجعل إجراء التحصيل معيباً، مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل، باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.[150]

2- الاعتراض على إجراء التحصيل الجبري:

إن الاعتراض على إجراء التحصيل الجبري يمس بالموضوع ويخص الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لاتمس بوعاء وحساب الضريبة .[151]

عند النظر لسلطات الإدارة أثناء تحصيل دين الضريبة، يتبين أن دين الضريبة يتم تحصيله بطرق إدارية وبصورة جبرية من الممول الممتنع عن أدائه، أما الديون العادية فيتم تحصيلها بإجراءات قضائية معينة ، كما

---

[148]وهذا أيضاً مانصت عليه المادة (153) فقرة (1) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المحدث سنة 2024" يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضريبة والرسوم المقررة من طرف الإدارة الجبائية حسب كل الحالة" .

[149]هيري بشرى وحميدو سفيان، مرجع سابق، ص 20.

[150]المحكمة العليا، الغرفة الإدارية ، القرار رقم 62575، الصادر في 1991/1/27، مجلة القضاء، العدد4 ، سنة 1992، ص 153-163.

[151]عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005م، ص29.

أن الأفراد في تحصيل الديون التي لدى الدولة لهم لايمتلكون في مواجهتها وسائل لإجبارها على أداء هذه الديون بمقتضى القاعدة القانونية القائلة بعدم جواز الحجز على أموال الدولة [152]

وبسبب ذلك فإن هناك قواعد وتنظيمات جدية تنظم عملية القبض والتحصيل، ومنازعة التحصيل تحدث عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب ، أو عندما يرى المكلف أن هناك تعسفا من قبل الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة، وبالتالي فإن في مرحلة التحصيل النزاعات الضريبية تتمثل في الخلاف حول الإجراءات القانونية والتنظيمية التي نص عليها القانون، حيث إن القانون الضريبي يبين الكيفية أو الطريقة التي يتم من خلالها قيام المكلف بأداء الضريبة وإبراء ذمته تجاه الخزينة العمومية، كما يبين كيفية قيام الإدارة الضريبية بتحصيل الضرائب بعد تقديرها وغالباً مايكون النزاع في هذه المرحلة [153].

خاصة وأن المشرع البحريني اشترط سداد الضريبة حتى ولو أراد المكلف النزاع بهذا الشأن، واعتبره شرطا لقبول التظلم والطعن، وهذا ماجاء في نص المادة 66 من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 على أن : (يجوز لصاحب الشأن الطعن على قرار الوزير أو من يفوضه برفض الاعتراض أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً ولايمنع الطعن على هذا القرار أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة) ، ونصت نفس المادة على أن: (تحدد اللائحة نظاما و إجراءات عمل اللجنة وضوابط انعقاد اجتماعاتها)[154] ، فجاءت اللائحة ونصت على : (يشترط لقبول التظلم أو الاعتراض المقدم من الخاضع للضريبة أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية وفقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادة (66) من القانون مايلي : 1 –سداد قيمة الضريبة المستحقة حال تعلق الاعتراض بإجراء ضريبي لم يلق قبولاً لديه.[155]

ومن سلطات الإدارة الضريبية في مرحلة تحصيل دين الضريبة ما يأتي:

1– سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المدين بالضريبة:

---

[152] قدري نقولا عطية، مرجع سابق، ص166.

[153] خروبي هني وجيلاني عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد13 العدد2 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2020، ص 118.

[154] المادة(66) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .

[155] المادة(95) الفقرة و من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة .

حيث أن الحجز الإداري هو عبارة عن مجموعة قرارات وأوامر إدارية تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينيها ، ومن ثم بيعها إستفاءً لحقوقها التي إجاز القانون اقتضاءها بهذا الطريق الإختياري.[156]

واستقر الفقه والقضاء على أن الحجز الإداري لايعد من صور الأعمال الإدارية التي يمتنع على القضاء إلغاؤها أو تأويلها أو وقف تنفيذها ، بل أن هذا الحجز مجرد نظام خاص أقره المشرع للحكومة وبعض الهيئات العامة بموجب تشريعات خاصة بوصفها دائنة ، وذلك في تحصيل أموال عامة لدى الأفراد كالضرائب والرسوم والديون[157]

2- الامتياز في تحصيل الديون:

حيث إن الامتياز هو أولوية يمنحها المشرع لحقوق معينة مراعاة لصفتها، ولايكون للحق امتياز إلا بناء على نص القانون ، ووفقاً لهذا الامتياز يستوفي الدائنون الذين لهم حقوق ممتازة ديونهم من أموال المدين قبل غيرهم من الدائنين كما قرر لهم القانون حق تتبع هذه الأموال تحت يد الغير، فتتمتع الدول بحق امتياز لاستيفاء ديون الضريبة.

3- عدم جواز اللجوء إلى المقاصة بين الدين الضريبي وغيره من الديون إلا في حالات معينة:

المقاصة هي إسقاط المدين حقاً له في مقابل دين عليه عند مطالبته بالدين، وبالتالي فإن المقاصة هي من طرق انقضاء الديون، حيث يفترض فيها وجود شخصين يدين كل منهما بدين وبدلاً من أن يقوم كل طرف منهما بأداء دينه للآخر، ينقضي دين كل منهما بقدر الأقل منهما.

وفيما يتعلق بالديون الضريبية يبرز التساؤل حول إمكانية تمسك الممول بأن تكون هذه الوسيلة من وسائل انقضاء الديون الضريبية التي عليه في مقابل الديون التي على الخزانة العامة له ، سواء تلك التي دفعها بالزيادة على مقدار الضريبة المستحقة عليه أو أي حقوق أخرى له على الخزانة العامة ، فما مدى جواز لجوء الدولة إلى المقاصة في الديون الضريبية؟

---

[156] عطية عبدالواحد ، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم 91 لسنة 2005)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006م، ص 473.

[157] زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة، 1993م، ص5.

في الإجابة على هذا التساؤل وجد اتجاهان بين معارض و مؤيد للجوء إلى المقاصة في الديون الضريبة وذلك على النحو الآتي:

أ: القائلون بعدم جواز المقاصة:

يستند القائلون بعدم جواز المقاصة في دين الضريبة والديون التي للممول على ذمة الخزانة العامة باستثناء وجود نص صريح على خلاف ذلك ، يستندون في رأيهم على حجج ومبررات تتمثل في[158] :

- اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى، حيث إن دين الضريبة مصدره القانون ويتعلق بالنظام العام ومن ثم لايجوز التنازل عنه أو المقاصة فيه.
- يحظى دين الضريبة بميزة التقدم على غيره من الديون ويمكن أن تلجأ الدولة في سبيل تحصيله إلى الحجز الإداري وهذه المزية لايتمتع بها دين الممول الذي له على الخزانة العامة، وهنا لايتوافر أحد أهم شروط المقاصة وهو أن يكون كلا الدينين قابلين للحجز ، ولأن المقاصة طريق إجباري للوفاء بالديون فلا يتأتى في هذه الحالة إجبار الدولة على المقاصة أو الحجز على أموالها ، ومن ثم فإن المقاصة إن وقعت في هذه الحالة تكون اختيارية لاقانونية، لأن موافقة الإدارة الضريبية على إجرائها يعد تنازلاً عن الحق المقرر لرعاية مصلحتها.
- لاتقع المقاصة إلا في الديون التي تتحد في النوع والصفة ، وبالتالي لايمكن اللجوء للمقاصة في الديون الضريبية أو تلك التي على الدولة للأفراد ، إضافة إلى أن دين الضريبة يتميز بطبيعة سياسية عن غيره من الديون ، حيث لايمكن أن تختص المحاكم الوطنية بالفصل في المنازعات التي تتعلق بالضرائب التي تستحق لدولة أجنبية، كما لايمكن اللجوء للتنفيذ المباشر على أموال أي ممول في إقليم دول أجنبية لتحصيل دين الضريبة منه .
- تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة. والحكومة تقتضي تحصيل هذه الضرائب بناء على وفقا لما تتطلبه ميزانية الدولة، واللجوء إلى المقاصة في تحصيل الضرائب لاشك بأنه يؤثر على إيرادات الدولة.
- تستند الدولة في إجراءاتها المالية وسداد دينها إلى إجراءات تنظمها القوانين واللوائح والتعليمات ذات العلاقة ، وبالتالي فإن اللجوء إلى المقاصة في الديون الضريبية يمكن أن يتعارض في بعض جوانبه مع تلك الإجراءات القانونية.

---

[158] أحمد فتحي سرور ،مرجع سابق، ص91-96.

- إن اللجوء إلى المقاصة في الديون العادية يترتب عليه أن الدائن يضمن استيفاء دينه قبل غيره من الدائنين حتى لو أعسر المدين وأعلن إفلاسه، وهذا لاينطبق في الديون التي للأفراد على الدولة إذ أنه ليس من المتصور إعسار الدولة أو إعلان إفلاسها ومن ثم فإن المقاصة تكون في هذه الحالة غير مجدية للدائنين الآخرين.
- وفي الجانب المؤيد لهذا الاتجاه القاضي بعدم جواز المقاصة في الضريبة، أكد مجلس الدولة الفرنسي في أحكام متعددة له خلصت كلها إلى عدم الاعتراف بالمقاصة في تحصيل الديون الضريبية ، ووجد إجماع في فرنسا على عدم جواز المقاصة في تحصيل دين الضريبة ، كما وجد شبه إجماع في فرنسا على عدم جواز المقاصة في تحصيل الضرائب إلا إذا وجد نص صريح يقضي بإمكانية المقاصة [159]

ب: القائلون بجواز المقاصة:

إن القائلين بجواز المقاصة يرون أنه متى ماتوافرت شروط المقاصة فإنه ممكن أن تقع دون حائل بين دين الضريبة و الديون الأخرى ويستندون على الحجج الآتية: [160]

- لا يعدون دين الضريبة من النظام العام، أو في الاعتراف بأن مصدره القانون مايحول دون وقوع هذه المقاصة.
- لايترتب على المقاصة تأثير في إيرادات الدولة لأن النتيجة المترتبة على المقاصة هي نفس النتيجة المترتبة على تحصيل دين الضريبة وسداد الديون التي على الدولة للممول.
- فيما يتعلق بإجراءات سداد الدولة لديونها المستحقة للخزانة العامة، فالواقع أنه لاتراعى تلك الإجراءات دائماً، ففي حالة انقضاء الدينة عن طريق اتحاد الذمم المالية والمتمثلة فيما إذا قامت الدولة بشراء بعض السندات العامة فالالتزام هنا الذي عليها بقيمة هذه السندات ينقضي لأن الدولة أساسا في هذه الحالة تجمع بين صفتي الدائن والمدين.

ولتعزيز هذا المبدأ وضمان حقوق الخزانة العامة في استيفاء مستحقات الضريبة، نصّت بعض التشريعات الضريبية على إجراء المقاصة تلقائيّاً بمقتضى القانون بين أي مبالغ أدّاها المكلّف على شكل زيادات ضريبية، وأي مستحقات أخرى تكون واجبة الأداء عليه بموجب أي قانون. وقد جاء ذلك صراحة في

---

[159] أحمد جامع، علم المالية العامة (الجزء الأول: فن المالية العامة) ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970م، ص 275

[160] أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق، ص 256.

التشريع المصري في المادة (50) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم (206) لسنة 2020، والتي تنص على:

"تتم المقاصة بقوة القانون بين ماهو مستحق للممول أو المكلف لدى المصلحة، وما يكون مستحقّاً عليه وواجِب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبّقه المصلحة أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية"

"ويحظر على وحدات الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام أداء أي مستحقات مالية لممول أو المكلف إلا بعد التحقق من براءة ذمته من الضريبة واجبة الأداء والمبالغ الأخرى".

وللممول أو المكلف أو من يمثله أن يطلب من المصلحة إصدار شهادة تفيد براءة ذمته من الضريبة و المبالغ الأخرى و على المصلحة إصدار هذه الشهادة خلال أربعين يوماً من تاريخ طلبها، وذلك بعد التحقق من عدم وجود أي مستحقات ضريبية عليه).

وكذلك التشريع البحريني نجد المادة (58) من المرسوم بقانون رقم (48) المتعلق بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة نصت على: (للخاضع للضريبة أن يطلب من الجهاز ترحيل فائض الضريبة الصافية القابلة للاسترداد إلى فترات ضريبية لاحقة.

وللجهاز الحق في إجراء مقاصة بين فائض الضريبة الصافية وأية ضرائب أو غرامات إدارية تستحق على الخاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون أو أي قانون ضريبي آخر، في فترات ضريبية لاحقة حتى استنفاد قيمة الفائض.

وتحدد اللائحة القواعد المنظمة لتطبيق أحكام هذه المادة.

4- خضوع الدين الضريبي لأحكام تقادم خاصة به:

حيث إن التقادم هو مرور مدة زمنية محددة يرتب عليها القانون انقضاء الحق المالي وأيلولة حقوق الأفراد والشركات والمؤسسات الخاصة إلى خزانة الدولة، وكذا انقضاء الحقوق المالية بالنسبة للدولة.

حيث إن التقادم يقوم على اعتبارات ترتبط بالمصلحة العامة التي تبنى على أن استقرار الكثير من التعاملات تقوم على فكرة التقادم التي لاتقوم في الأساس على قرينة الوفاء أكثر من قيامها على وجوب احترام الأوضاع

التي استقرت ومضت عليها مدة زمنية كفيلة ببعث الاطمئنان إليها والثقة بها، وفي الديون الضريبية عليه رغم المنازعة في الالتزام بها والامتناع عن دفعها.

وذلك ينطبق أيضاً على ما يتعلق بالضريبة التي يتعذر فيها بناء فكرة التقادم على تلك القرينة بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية تمسك سجلات منتظمة يثبت فيها تحصيل دين الضريبة من عدمه، وبالتالي فلامحل لافتراض أن الممول قام بالوفاء بالضريبة .

حيث إن السجلات تثبت العكس وهذا يسوقنا إلى القول بأن الغرض من تقرير فكرة التقادم في المجال الضريبي يهدف في الأساس إلى منع تراكم الديون الضريبية على الممول في وجود إهمال من الإدارة الضريبية بالمطالبة بدين الضريبة لمدة زمنية معينة، وكذلك إهمال الممول في المطالبة باسترداد ماحصلته الإدارة الضريبية منه بدون وجه حق. [161]

ونظراً للخصوصية التي تتمتع بها الديون الضريبية فإنه غالباً ماتنص التشريعات على فترات تقادم خاصة بها تختلف عن تلك التي تخضع لها أحكام التقادم المدنية، وذلك نظراً لأن طبيعة الديون الضريبية التي تسقط بمضي مدة معينة تختلف عن تلك التي تسقط خلالها الديون العادية التي يكون مصدر معظمها الالتزام التعاقدي.

ومتى ماخلت التشريعات بأحكام خاصة في الديون الضريبية، فإنه يرجع بذلك للقواعد العامة المنصوص عليها في القانون المدني .

وتختلف التشريعات في النص على المدة المحددة التي يتقادم فيها الدين الضريبية، فبعضها نصت على مدد تقادم طويلة الأجل والبعض نص على مدد تقادم قصيرة الأجل.

ومن أمثلة التشريعات التي نصت علتى مدد قصيرة الأجل المشرع البحريني ، حيث جاء في المادة (65) من المرسوم المتعلق بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة مايأتي: (لاتسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب المستحقة للجهاز، وفقاً لأحكام هذا القانون بمضي خمس سنوات محسوبة من نهاية الفترة الضريبية التي استحقت عنها الضريبة).

---

[161] عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث" نظرية الالتزام بوجه عام" المجلد الثاني " انقضاء الالتزام" ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1948، ص 1164.

(وكذلك لاتسمع دعوى المطالبة باسترداد الضرائب المسددة بغير وجه حق بمضي خمس سنوات من تاريخ الاسترداد).

وكذلك المشرع المصري وهذا ماجاءت به المادة(91)من قانون ضريبة الدخل المصري التي حددت فيها مدة خمس سنوات بحيث لايجوز بعد هذه المدة المطالبة بالدين الضريبي .

كذلك المشرع القطري حدد المدة في المادة (406) من القانون المدني بمدة خمس سنوات بحق الإدارة في المطالبة بدين الضريبة وكذلك حق الممول في المطالبة برد الضريبة والرسوم التي دفعها من غير وجه حق .

فنلاحظ أن هذه التشريعات حددت مدة التقادم بخمس سنوات وهي مدة قصيرة نسبياً وذلك لطبيعة المعاملات الضريبية والتي تكون بشكل متكرر، مما يجعل النص على مدة قصيرة تتناسب مع هذه الطبيعة المتكررة ، كذلك لاستقرار الإيرادات والميزانية العامة.

ولكن من جانب آخر، نرى أن النص على مدة أطول في بعض الحالات أمر لابد منه وذلك في الحالات التي تكون فيها المعاملة الضريبية معقدة، كالمعاملات الضريبية المتعلقة بشركات متعددة الجنسية وحالات التهرب الضريبي التي تحتاج مدة طويلة ، والأهم هو المعاملات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة حيث إن هذه المنازعات قد تتطلب مدد طويلة لاسيما أنها تمر بمجموعة من المعاملات المتداخلة بين المنتج والموزع والمستهلك النهائي، وكذلك إثبات التهرض الضريبي فكل هذا يحتاج وقتا طويلا، خاصة وأن أساليب التهرب في ضريبة القيمة المضافة أصبحت أكثر تطوراً وتتم خفية ومعقدة.

و هناك من التشريعات من نص على مدد طويلة لسقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة والرسوم، ومثال ذلك المشرع السوري حيث حددت المادة (28) من القانون المالي الأساسي مدة التقادم بعد مرور خمس عشرة سنة من تاريخ تبليغ المكلف بالوثيقة المشعرة له بوجوب الدفع.

وهو ما أكدت عليه محكمة النقض السورية بأن جميع الضرائب والرسوم تخضع للتقادم الطويل اعتباراً من تاريخ ترتيبها وتحديدها بصورة نهائية .[162]

---

[162] حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم 1980 أساس 3149 / 1980، تاريخ 16 أكتوبر 1982م، حكم منشور على الرابط الآتي: http://moj.gov.sy/ar/diligence تاريخ الزيارة 2024/05/20 الساعة 10:45 Pm.

وترى الباحثة أن النص على مدة تقادم طويلة يجب أن يكون استثناء من الأصل العام وليس أساساً، وذلك لطبيعة المنازعات الضريبية كونها تحتاج من الجهات الضريبية تدخلاً سريعاً وتحقيق الاستقرار المالي، والذي يمكن أن لايتحقق فيما لو تم النص على مدة تقادم طويلة ، إلا أن النص على مدد تقادم طويلة كاستثناء قد يعد ضرورة في بعض الأحيان، وذلك متى ماكانت الحالة على قدر من التعقيد في جمع الأدلة مما يستوجب أن يكون التقادم طويلا نسبياً لضمان حقوق كل من الإدارة والممول.

وننوه بأنه ينقطع التقادم المسقط لهذه الحقوق لأي سبب من الأسباب العامة لقطع التقادم، ومن أهم الأسباب التي تنص عليها التشريعات ذات العلاقة المطالبة القضائية أو التنبيه أو الحجز أو بطلب الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع أو بأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه في مرحلة السير في إحدى الدعاوى.

كما ينقطع التقادم لأي سبب من الأسباب الخاصة التي تنص عليها التشريعات الضريبية والتي منها الملاحقات الفردية كالإحالة إلى لجان الطعن ، كما يعد الإنذار أو الإخطار كذلك شروعاً، شرط أن يتم وفق الإجراءات القانونية.[163]

وهذا مانص عليه المشرع البحريني في المادة (65) من المرسوم بقانون رقم (48) بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة :

(وتنقطع المدة المقررة لعدم سماع الدعوى بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني أو بالإخطار بالضريبة أو بالتنبيه على الخاضع للضريبة بالسداد أو بالعرض على لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية أو بتقديم طلب الاسترداد).

[163] رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص301.

الفرع الثالث: أنواع المنازعة الضريبية من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

تنقسم المنازعات الضريبية من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع إلى نزاع معروض أمام الجهات الإدارية وذلك كمرحلة أولية، والتي فيها ينازع المكلف الإدارة بأنها لم تكن على صواب في فرض الضريبة أو عدم مراعاة الإجراءات القانونية،ونزاع معروض أمام الجهات القضائية المختصة وذلك كمرحلة ثانية إن لم يتم تسويته في المرحلة الإدارية[164].

والمرحلة الإدارية ليست مرحلة شكلية، فهي عملياً بالغة في الأهمية في فض المنازعات الضريبية ،حيث تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأولى التي يبدأ منها النزاع بين المكلفين بالضرائب والإدارة الضريبية. فتتمثل هذه المنازعات في الحالة التي يختار الفرد أو الشركة الطعن في القرار الضريبي الصادر من الجهة المختصة ، فيكون ذلك عن طريق تقديم اعتراض إلى الجهة التي حددها القانون وفي المدة المحددة أيضاً. وهو مايجعل إدراك المكلف بالقوانين واللوائح المنظمة لهذه العملية أمرا في غاية الأهمية حيث فوات مواعيد الطعن أو تفويت الإجراءات يؤدي إلى فقدان حقه في الطعن .

والعديد من الدول اعتبرت التظلم شرطاً لقبول الدعوى أمام القضاء حتى تكون للإدارة فرصة لمراجعة قرارها وتصحيح أخطائها قبل أن يتدخل القضاء، إضافة إلى تسريع عملية التسوية من خلال معالجة القضايا في مرحلة مبكرة وفي مرحلتها الإدارية ، بل إن هناك من الدول من حرصت على حل هذه المنازعات في مرحلتها الأولية، بحيث أتاحت الطعن الإداري على مستويات عدة، وتتضمن الإجراءات أن يتم الطعن أمام الإدارة الضريبية كبداية ، وإن لم يرتض المكلف بهذا الأمر فإنه يطعن أمام لجان متخصصة تتولى دراسة النزاع ، فهنا تكون الخطوة الأخيرة هي اللجوء للطعن أمام القضاء في حال عدم التوصل للحل مع الجهات الإدارية.

أما المرحلة القضائية فهي تظهر في حالة عدم الوصول إلى حل مرضٍ في المرحلة الإدارية ، أي عندما تستنفد جميع خيارات الطعن أمام الإدارة . فهنا يكون للمكلف أن يلجأ للمحاكم المختصة وذلك على حسب قضاء كل دولة .

---

[164]عبدالحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية ، رسالة ماجستير، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، المغرب، 2012-2013، ص21.

وهذه المرحلة تحتاج إلى اتخاذ إجراءات قانونية رسمية ، حيث تطرح القضايا أمام المحاكم الإدارية أو العادية بحيث يتم تقديم الأدلة والشهادات من قبل الأطراف المعنية، وتهدف المحكمة إلى إصدار حكم يكون ملزما للأطراف .

وقد انتهجت كل التشريعات تقريباً هذه المرحلة في فض المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء بحيث أوجدت التسوية الإدارية والتي تعد إجراءاتها بسيطة وأقل حدة إضافة إلى توفيرها للوقت والجهد لكل من المكلفين والإدارة الضريبية، فإذا لم يرتض المكلف بالقرار الصادر فإنه يلجأ للقضاء الذي يسمح بالتحقيق العميق للمنازعة مما يعزز العدالة ويضمن أن القرارات مبنية على أسس سليمة [165].

فالمكلف متى ما لجأ للقضاء يكون قد رفع يد الإدارة الضريبية عن النزاع ويصبح الاختصاص بالنظر فيه للمحاكم ويعد إجراءه هنا إجراءً قضائياً وليس إدارياً كما هو في المرحلة الابتدائية [166].

ونحن لن نتعمق في هاتين المرحلتين و إشكالياتهم، حيث سيتم تناولهما تفصيلاً في الفصل القادم .

---

[165] صولي حميدة، التظلم الإداري، كآلية لتسوية المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضير بسكرة، 2020م، ص19.

[166] Liuthikov mo, doctoral student of the department of administrative and commercial law, classification of tax disputes legal theoretical peculiarities, Zaporizhzhia national university, 2019, p190.

الفصل الثاني: طرق حل المنازعة الضريبية

الفصل الثاني:

حل المنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

ذكرنا في الفصل الأول عند تناولنا لأنواع المنازعات الضريبية بأنه تنقسم المنازعات الضريبية من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع إلى نوعين ، الأول: نزاع معروض أمام الجهات الإدارية ويعتبر ذلك المرحله الاولية لحل المنازعة الضريبية ، أما النوع الثاني فهو نزاع معروض أمام الجهات القضائية المختصة وذلك كمرحلة تالية له، وذلك متى مالم تتم تسويته في المرحلة الإدارية.

و المنازعات الضريبية بصفة عامة تشير إلى القواعد الشكلية والموضوعية التي تطبق على النزاعات الناشئة عن عمليات ربط وتحصيل الضرائب والرسوم بين المكلف والإدارة[167] ، ولاتوجد خطة تشريعية واحدة تسري عليها كافة الدول بشأن الإجراءات الضريبية، فهناك من الدول من تقوم بتضمين كافة النصوص المتعلقة بالضرائب المنازعات الضريبية في قانون واحد يعرف عادةً بقانون الإجراءات الضريبية، في حين أن بعض الدول تقوم بفصل القواعد الشكلية عن الموضوعية وتجعل لكل منهما قانونا مستقلا، ودول أخرى تقوم بإصدار قوانين متفرقة لأنواع الضرائب بحيث يكون لكل نوع ضريبة يثار بشأنها نزاع، طريق خاص للطعن بها [168]، وفي كل الأحوال فإن معظم التشريعات تنتهج المسلك الآتي في فض المنازعات الضريبية والذي يتمثل في عرض النزاع الضريبي بدايةً على الجهة الإدارية، مع الاختلاف فيما بينها بشأن مدى وجوب اللجوء لهذا

---

[167] حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون، العدد الثالث، مطبعة الوراقة الوطنية، مراكش ، الطبعة الثانية، 2019، ص138 .

[168] دكتور رمضان صديق، الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بقانون رقم 2006 ولائحته التنفيذية مؤيداً بآراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء المصري ، دار النهضة العربية،القاهرة، 2022 ص10.

الطريق كمرحلة أولية ، إلا أن معظم الدول جعلت عرض المنازعة الضريبية على الإدارة الضريبية أمرا وجوبيا قبل عرضها على القضاء، بحيث لايصح نظر المنازعة قضائياً، إلا بعد استيفاء المرحلة الإدارية[169]، أي أنه في هذه الحالة لايمكن للقضاء نظر المنازعة الضريبية إلا بعد أن تفرغ الجهة الإدارية من نظر التظلم أو الطعن ابتداءً. وسبب ذلك هو أن الدول تحرص على تسوية النزاع في مراحله الأولية، حتى أن بعض الدول اعتمدت طرق التسوية البديلة كالتحكيم والوساطة وغيرها وذلك من أجل تعزيز طرق حل النزاعات الضريبية دون اللجوء للقضاء.[170] ، وهذا متبع في كل من الولايات المتحدة وأستراليا حيث بدأت هذه الدول باستخدام الطرق البديلة لحل النزاعات الضريبية كالوساطة والتوفيق في مكاتب المنازعة الضريبية وذلك في 2013 ونجحت في تسوية الكثير من المنازعات الضريبية دون صراعات القضاء الطويلة [171].

ومن ثم فإن التشريعات الضريبية في البلدان المختلفة تحرص على تشكيل لجان إدارية تتولى نظر التظلمات والطعون و ولاية الفصل الأول في المنازعات الضريبية، حتى تفسح المجال لتقريب وجهتي نظر الممول والإدارة

---

[169] ومع ذلك فقد رفضت بعض التشريعات هذا السبيل وفضلت أن يكون الطريق لنظر التظلمات والطعون الضريبية هو اللجوء إلى القضاء المختص، استناداً إلى أن القانون أعطى الإدارة الضريبية كافة الوسائل التي تلزمها بمراعاة الدقة في ربط الضريبة، ومن ثم فإن إعادة النظر في هذا الربط أمامها غير مجد لعدم وجود سبب يجعلها تعيد النظر فيما قررته من ربط، ولأن اللجان الإدارية التي تشكل لنظر هذه التظلمات قد تكون غير محايدة ولن تقدم الممول الضمانات التي يقدمها القضاء إليه، مما يجعل احتمال تظلمه من قراراتها أمام القضاء وارداً، ولذلك أسند الاختصاص بنظر المنازعة للقضاء ابتداءً توفيراً للوقت والجهد.

[170] Linet ngeri keinyau, effect of alternative dispute resolution on tax revenue collection in kenya, a research project submitted to the school of business and economics in partial fulfilment of the requirements for the award of masters degree in tax and customs administration, MOI unevrsity, 2021, p3

[171] Khoirul hidayah, indonisian tax disputes resolution in cooperative paradigm compared to united kingdom and Australia, IOP conference series: earth and environmental science, 2018, P3

الضريبية فيما يتعلق بالضريبة موضوع التنازع، مما قد يسفر عنه اتفاق ينهي هذه المنازعة في وقت مبكر دون اللجوء إلى القضاء بإجراءاته المعقدة والطويلة[172].

وبالتالي فإن المكلف في البداية سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا يلجأ للإدارة الضريبية ، وذلك للتظلم من القرار الصادر بحقه، فإن لم يرتض المكلف بما اتخذته الإدارة فإنه في هذه الحالة يلجأ للقضاء.

و لاشك أن الرقابة القضائية تعد الضمانة الأكثر فعالية لاحترام مبدأ المشروعية الضريبية وكفالة حقوق المكلفين بدفع الضرائب، وذلك بإلغاء قرارات الإدارة الضريبية التي ينتج عنها ضرر للمكلفين أو الحكم بالتعويض عن الضرر الذي يصيبهم من جراء عمل الإدارة الضريبية، وهذا لايتعارض مع رأيي بالقول بأن الطريق الإداري هو الطريق الأمثل لإنهاء النزاع الضريبي فهذا الطريق الإداري وإن كان يصب في مصلحة الممول من حيث عدم خوضه في إجراءات القضاء المعقدة والمطولة، وكذلك في مصلحة القضاء من حيث التخفيف من العبء الواقع على كاهله، إلا أنه متى ماتعارض القرار الصادر من الإدارة الضريبية مع مصلحة الممول المنسوف حقه بسبب الإدارة الضريبية والعاملين فيها فهنا لاشك تأتي أهمية القضاء لإنقاذ حقه الذي لم يحصل عليه في المرحلة الأولى ، وهي المرحلة التي عرض فيها النزاع على الإدارة الضريبية التي تعد خصما وحكما في آن واحد ، وبالتالي يكون هو الضمانة الحاسمة له. فالمستقر عليه أن التقاضي حق دستوري مكفول للجميع ، وهذا ماجاءت به المادة (20/و) في الباب الثالث المعنون بالحقوق والواجبات العامة بأن(حق التقاضي مكفول وفقاً للقانون)[173] ، مما يفتح باب الطعن أمام المكلفين على أعمال الإدارة الضريبية في حال غياب المشروعية عنها.

---

[172] رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الاتفاقيات الدولية(دراسة تطبيقية مقارنة) ، مرجع سابق، ص80.

[173] دستور مملكة البحرين المعدل الصادر بتاريخ 14 فبراير 2002.

وفيما يلي نتناول هاتين المرحلتين التي يمر بهما النزاع الضريبي كونهما المنهج التي اتبعته معظم الدول في حل المنازعات الضريبية وذلك بشكل مفصل وذلك في مبحثين على النحو الآتي:

- المبحث الأول: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية .
- المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء.

المبحث الأول: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

إن أهم مايميز المنازعات الضريبية أنها تمر بمرحلتين: إحداهما المرحلة الإدارية والأخرى هي المرحلة القضائية، ولو أن مرور المنازعة الضريبية بكل من هاتين المرحلتين ليس ضروريا ، وذلك لتطور وسائل التسوية البديلة التي يستطيع المكلف من خلالها اللجوء لها لحل نزاعاته لمرونة وسهولة إجراءاتها . كالتحكيم الذي يعتبر وسيلة فعالة لحل المنازعات الضريبية من خلال اختيار محكم محترف لفحص النزاع واتخاذ قرار ملزم ، والتصالح الذي يعد من أبرز الأساليب المستخدمة في حل المنازعات الضريبية والذي يتمثل في الوصول إلى اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية حول كيفية تسوية النزاع بما يحقق مصلحة الطرفين، والتفاوض الذي يعد عملية تفاعلية لبحث المصالح والوصول لاتفاق، إضافة إلى الوساطة والتي تكون عبارة عن تدخل طرف ثالث محايد لتسهيل الحوار وحل النزاع بين الأطراف .

فمن خلال هذه الوسائل تترتب آثار سواء على الأطراف وذلك من حيث التزامهم في التسوية والالتزام، أو على القضاء وذلك في حال تجاهل اللجوء إلى الوسائل الودية على اختصاص القضاء ، فيتم رفض الدعوى، أو وقفها أو قبولها وفي ذلك آراء مختلفة.[174]

[174] سارة مدين فرغلي، وسائل تسوية المنازعات الضريبية ، مجلة الدراسات القانونية، العدد السابع والخمسون، الجزء الثاني، كلية الحقوق،جامعة أسيوط، سبتمبر 2022 ص 621.

وفي هذا البحث، سنركز على تناول مرحلتي التسوية الإدارية والقضائية كوسيلتين أساسيتين في حل المنازعات الضريبية والأسس التي تحملها كل منهما وتأثيرهما على حل المنازعات الضريبية ، مما يعكس أهمية هذه المسارات في تحقيق الاستقرار القانوني والاجتماعي .

إن المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد القرار الإداري الصادر من الإدارة الضريبية والذي يرى أن الإدارة أهدرت حقه فيه، عليه أن يستنفد المراحل الأولية التي ينص عليها القانون والتي تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة بحيث يعد هذا حلاً ودياً ويوفر الوقت والموارد لكل من المكلف والهيئة الضريبية.

حيث تنطلق المنازعات الضريبية من الإدارة الضريبية لينتهي بها المطاف في ساحات القضاء. هذه مقولة تتلخص فيها مراحل الفصل في المنازعات الضريبية بصورة مختصرة، حيث تبدأ هذه المنازعات في أي مرحلة تتعلق بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة وحتى الإجراءات التي تسبقها.

ولكي لا تصل مراحل المنازعة الضريبية لتستكمل دورة الفصل فيها قضاءً، وتوخياً لتحقيق أهداف متعددة، ينص كثير من المشرعين على حق الإدارة الضريبية في أن يعرض الممول اعتراضه عليها ابتداء، سواء من خلال التظلم أمامها للوصول إلى اتفاق مباشر معها حول أوجه اعتراضه، وعند عدم التوصل إلى اتفاق يحال هذا الخلاف إلى لجان طعن في الإدارة الضريبية تتمتع إلى حدٍّ ما باستقلالية في إصدار قراراتها في الطعون المعروضة أمامها.

وهذا الأمر يبنى على أساس إتاحة الفرصة أمام الإدارة الضريبية لتصحيح موقفها بنفسها في الإجراءات الصادرة عنها، والتي تُعد في مجملها من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها البطلان لتعلقها بقاعدة أساسية تحكم

إجراءات السلطات العامة، تتمثل في وجوب اتصافها بالشرعية وحسن السلوك، وهو ما يلزم على الإدارة الضريبية مراعاتها عند مباشرتها ومراجعتها لقراراتها المختلفة[175].

واعتبار الطريق الإداري من النظام العام يقتضي عدم جواز الاتفاق على خلافه واللجوء إلى القضاء مباشرة، حيث إن الطعن أمام الإدارة الضريبية في قراراتها يُعد شرطاً لقبول الطعن بالطريق القضائي، وهو ما يقتضي كذلك عدم جواز أن تنظر المحكمة المختصة نزاعاً ضريبياً لم يسبق عرضه على لجنة الطعن الإداري[176].

وقد تقرر في قضاء النقض في مصر بأن المرحلة التي تحاول فيها الإدارة الضريبية الاتفاق مع الممول قبل إحالة النزاع على لجنة التقدير، مرحلة واجبة وإلزامية يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة التقدير، كما أن عدم اتخاذ إجراءات إعلان الممول بالنماذج القانونية المعتمدة، وفي المواعيد المنصوص عليها قبل إحالته على لجنة التقدير يترتب عليه بطلان إجراءات تلك الإحالة كذلك[177].

وعليه تم تعريف هذا الطريق بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وإجراءات الفصل فيها، فلا يكتفي المشرع بإلزام الممول بأن يعرض منازعته على الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء فحسب، وإنما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه، وهي كما سبقت الإشارة لذلك من القواعد الآمرة التي يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم[178].

---

[175] قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، مرجع سابق، ص5.

[176] عبد الباسط وفا محمد، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص119و 120.

[177] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 225 لسنة 25 ق جلسة 26 نوفمبر 1995م، س10، ص16.

[178] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص647.

وتنبع أهمية التسوية الإدارية من عدة نواحي وفقاً لما يلي:

١- من الناحية القانونية:

يُسهم الطريق الإداري في ضمان تحقيق استقرار المراكز القانونية للمكلفين في وقت قصير، وذلك دون تحمل عبء اللجوء إلى القضاء من أجل تحقيق ذلك[179]. ويمثل الطريق الإداري وسيلة قانونية قررها المشرع إتاحة للفرصة أمام الإدارة الضريبية والممول لتبادل وجهات النظر بعد صدور قرار ربط الضريبة، بحيث يترتب على ذلك تعزيز القناعة لدى الممول بأن مقدار الضريبة التي تم ربطها عليه هي تلك التي خضع لها دخله بشكل عادل ومطابق للقانون؛ ومن ثم يتولد لديه الثقة والقبول والتقليل من الشعور بالغبن والإجبار المرافق لفرض الضريبة، أو أن تتعزز قناعته بصحة اعتراضه فيستطيع أن يرفع وجهة نظره إلى الإدارة الضريبية ليتأتى لها في حالة ثبوت صحتها تصحيح وضعه.

٢- من الناحية الإدارية:

يتيح الطريق الإداري كما سبقت لذلك الإشارة فرصة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في قراراتها وإجراءاتها قبل وصول الخلاف بينها وبين الممول إلى ساحة القضاء؛ بمعنى أن الإدارة الضريبية تمارس بذلك رقابة ذاتية على أعمالها بحيث تعمل على تصويبها إن كانت غير صحيحة[180]، يضاف لذلك أنه من خلال هذا الطريق يتأتى للممول مناقشة المنشورات والتعليمات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وهذا الأمر يكاد يكون غير

---

[179] إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008م، ص18.

[180] حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته " دراسة تحليلية تطبيقية"، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العملي، جامعة الكويت، العدد1، السنة 32، 2008م، ص430.

ممكن في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء. كما يُسهم هذا الطريق كذلك في تخفيف العبء عن القضاء والتقليل من المنازعات التي تكتظ بها أروقة المحاكم، وذلك بالنظر إلى أن غالبية المنازعات الضريبية يتم الفصل فيها في المرحلة الإدارية[181].

٣- من الناحية الاقتصادية:

يُسهم الطريق الإداري في التقليل من عدد المنازعات الضريبية التي تصل إلى ساحات القضاء، وما يترتب على ذلك من إجراءات قضائية مختلفة تتسبب في هدر الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء، وذلك بالنظر إلى أن إجراءات الطريق الإداري لا تتطلب أية تكاليف تذكر، إضافة إلى سرعة وسهولة إجراءاتها[182].

وعليه سنفصل هذه المرحلة باعتبارها المرحلة الأولية لتسوية المنازعة الضريبية من خلال تناول مضمون التظلم الضريبي كآلية للتسوية الإدارية، ومن ثم نتعرض للجوانب الإجرائية للتظلم الضريبي وذلك كالآتي:

- المطلب الأول: التظلم كآلية للتسوية الإدارية.
- المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للتظلم الضريبي.

---

[181] سمير سعد مرقص، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب المصرية، القاهرة، العدد 277، يناير- فبراير، ص12.

[182] حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص431.

المطلب الأول: التظلم كآلية للتسوية الإدارية

تمهيد وتقسيم:

لاشك من أن إعطاء المكلف فرصة التظلم والاعتراض أمام الجهة الإدارية ذو أهمية كبرى، خاصة و أن هذا التظلم يغني الإدارة عن الوقوف أمام القضاء ويوفر لها الوقت والجهد والمال إذا اضطرت أن تقف موقف المدعى عليه، ومن ثم فإن التظلم هذا إلى جانب كونه لصالح الأفراد ، فإنه مقرر لصالح الإدارة أيضاً كي تبقى في إطار المشروعية [183].هذا من جانب ، ومن جانب آخر فإن هذا التظلم به مصلحة لصاحب الشأن وذلك في حصوله على حقه دون الخوض في إجراءات التقاضي ونفقاته [184] .

وإضافة إلى ذلك فإن هذا التظلم يعد أمراً محققاً لصالح القضاء وذلك للتقليل من أعداد الدعاوى المقامة أمام المحاكم وتخفيفاً عن كاهلها المثقل بأعدادها المتزايدة [185]، وكلما كانت الجهة الإدارية ممتثلة وتعمل في حدود السلطات المخولة لها قانوناً كلما زادت ثقة المكلفين بها، ولكن في كل الأحوال فإن حدوث النزاع الضريبي أمر لابد منه، وذلك طالما وجدت مسألة فرض الضرائب [186]، وذلك لأن تحصيل الضريبة بشكل عام يمكن أن نقول أنه يمثل مصلحتين متعارضتين، فلدينا الإدارة الضريبة والتي تسعى للحصول على أموال للخزينة العامة، وفي المقابل لدينا المكلف الذي يسعى جاهداً للحفاظ على أمواله دون نقصان.

نتناول في هذا المطلب التظلم كونه الوسيلة القانونية التي تتيح للمكلف الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية ، ومن ثم نتطرق للجهة المختصة بنظر التظلم الضريبي وطبيعتها القانونية في ضوء التشريعات المقارنة وذلك على النحو الآتي:

- الفرع الأول: ماهية التظلم الضريبي.
- الفرع الثاني: جهة الاختصاص بنظر التظلم الضريبي وطبيعتها القانونية.

---

[183] إبراهيم طه فياض– إجراءات صياغة الأحكام لدى القضاء الإداري – بحث منشور في سلسلة المائدة الحرة– بيت الحكمة– إبداع للطبع والتصميم – بغداد – 1999– ص81–82.

[184] محمود حلمي– القضاء الإداري– ط2– دار الفكر العربي– القاهرة – 1977 –ص413.

[185] عبدالعزيز عبدالمنعم خليفة– شروط قبول الطعن بإلغاء القرار الإداري– دار الفكر الجامعي – الإسكندرية – 2005– ص182.

[186] Rasji farell David trawocoadji, settlement of tax disputes through the application of the principle of equity, journal of Indonesia law and policy review, vol5,no1, faculty of law, tarumanagara university, jakarata, Indonesia, 2023,p258.

الفرع الأول: ماهية التظلم الضريبي

يواجه العديد من المكلفين مشكلات تتعلق بتقدير الضرائب أو فرضها. ولذا، فقد وضعت الأنظمة القانونية طرقا لحصول المكلف على حقه بحيث تتيح للمكلفين أفراد كانوا أو شركات حق الاعتراض على القرارات الضريبية التي تتخذها الجهات المختصة وذلك عن طريق التظلم الضريبي.

و لفهم مفهوم التظلم الضريبي بشكل شامل ودقيق، يتعين علينا التطرق لمفهوم التظلم الإداري الذي يعكس العلاقة بين المواطن والإدارة العامة، ويعبر عن حق الأفراد في الاعتراض على القرارات الإدارية التي تؤثر على حقوقهم ومصالحهم. حيث يعكس التظلم الإداري مبدأ الشفافية والعدالة في اتخاذ القرارات، حيث يُسمح للمواطنين بتقديم اعتراضاتهم على القرارات التي يرونها غير عادلة أو غير مبررة. بالتالي، يعد التظلم الضريبي فرعاً من فروع التظلم الإداري، وهو يوفر آلية للمكلفين للمطالبة بإعادة النظر في القرارات الضريبية التي يمكن أن تلحق بهم الضرر.

وعلى ذلك نتناول مفهوم التظلم، ومن ثم نتطرق بشكل دقيق لمفهوم التظلم الضريبي وعلاقته بالتظلم الإداري.

أولاً: التظلم لغةً.

التظلم لغةً معناه "تظلم منه أي شكى من ظلمه، والمتظلم الذي يشكو رجلاً ظلمه، والمتظلم أيضاً يعني الظلم، ويقال تظلمني فلاناً أي ظلمني، وتظلم فلاناً إلى الحكام من فلان فظلمه تظليماً أي أنصفه من ظالمه وأعانه عليه، ويقال ظلمته فتظلم أي صبر على الظلم.[187]

وقيل في التظلم لغة ظلمته تظلما إذا أنبأته أنهُ ظالم، ويقال ظُلم فلان فأظلم ومعناه انهُ احتمل الظلم بطيب نفس وهو قادر على الامتناع منهُ، ويقال تظلم فلان إلى الحاكم من فلان فظلمهُ تظلما أي أنصفهُ من ظالمهُ وأعانهُ من عليه)[188].

هذا هو مفهوم التظلم لغةً ، وقبل أن نتناول التعريف الإصلاحي للتظلم الضريبي فإنه يجب علينا أولاً التعرض لتعريف التظلم الإداري نظراً للارتباط الوثيق بينهما كون كلاً منهما عبارة عن طلب إعادة النظر في القرار

---

[187] جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، المحيط، المجلد الثاني، دار لسان العرب، بيروت، بدون سنة نشر ص650.

[188] أبي منصور محمد بن أحمد الأزهري، معجم تهذيب اللغة، المجلد الثالث، الطبعة الأولى دار المعرفة للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت – لبنان، 2001، ص2250.

الذي اتخذته السلطة الإدارية وإن اختلفا في طبيعة الموضوع، هذا إضافة إلى أن التظلم الضريبي ليس إلا نوعا من أنواع التظلم الإداري، فالمنازعة الضريبية عبارة عن وجه من أوجه المنازعات الإدارية وتعد الإدارة طرفاً أساسيا فيها، لذلك نتناول مفهوم التظلم اصطلاحاً في نطاق التظلم الإداري عموماً، والتظلم الضريبي خصوصاً، وذلك على النحو الآتي:

ثانياً: التظلم اصطلاحاً:

من المعلوم ان التظلم الإداري هو "سبيل الفرد في أن يحصل على حقه" وهو إما ان يكون تظلما وجوبيا أو تظلما اختياريا ، فإما أن يكون شرطا لقبول الدعوى القضائية، وإما أن لايكون ، ومن هنا يكون لزاماً علينا أن نتعرض لتعريف التظلم و مضمونه في نطاق المنازعات الإدارية عموماً والمنازعات الضريبية خصوصاً.

1- التظلم الإداري:

تعددت تعريفات الفقه الإداري بشأن التظلم الإداري، فهنالك من عرفه بأنه " اعتراض كتابي يُقدمه من صدر بشأنه القرار الإداري أو التأديبي إلى السلطة المختصة، يبدي فيه المعترض عدم رضاه عما تضمنه القرار الصادر بشأنه، لأنه مخالف للحقيقة ويتسم بعدم المشروعية، ويطلب فيه إعادة النظر بتعديل القرار أو سحبه أو إلغائه، وهو طريق يسلكه المعترض قبل لجوئه للقضاء[189].

وعرّفه رأي آخر بأنه " عدم رضا صاحب الشأن بالقرار الذي عُلم به بواسطة النشر أو الإعلان أو العلم اليقيني، فبادر بكتابة هذا على شكل تظلم وأرسله للإدارة مُصدّرة القرار أو لرئيسها طالباً إعادة النظر فيه وسحبه أو إلغائه[190].

كما عرف التظلم الإداري بأنه: (طلب مكتوب في أي صيغة كانت يتقدم به صاحب الشأن إلى الإدارة لإعادة النظر في القرار الإداري رغبة منه لسحب القرار لعدم مشروعيته، [191]

---

[189]محمد إبراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري، الطبعة الأولى، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة ، 2011م، ص16.

[190] عبد المنعم أحمد نبيل خليفة، التظلم الإداري كسبب لانقطاع الميعاد في دعوى الإلغاء، بحث منشور على الموقع الالكتروني https://sources.marefa.org ، تاريخ الزيارة2023/02/12، الساعة Am12:00.

[191] عبالحكم فودة، الخصومة الإدارية ،بدون مكان نشر، بدون سنة نشر ، ص101.

و عرفه رأي آخر بأنه: (طلب يتقدم به صاحب الشأن إلى الإدارة لإعادة النظر في القرار الإداري الذي يدعي مخالفته للقانون).[192]

وعرف من قبل أحد الفقهاء بأنه: (طلب أو شكوى مرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة الإدارية المختصة لفض النزاع أو الخلاف النابع عن عمل قانوني مادي أو إداري).[193]

كذلك حددت المحكمة الإدارية العليا المصرية التظلم بأنه : " هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم ورفع الظلم عنهم – جهة الإدارة وهي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعطي الحق لأصحابه دون أن تكبدهم مشقة القضاء وإجراءاته ، ويؤكد ذلك أن المشرّع حرصاً منه على تخفيف العبء عن العامل وتجنيبه أعباء التقاضي اشترط لقبول دعوى الإلغاء في بعض الأحوال أن يسبقها تظلم لعل صاحب المصلحة يحقق طلباته دون طرح المنازعة على القضاء" [194].

وترى الباحثة أن التظلم الإداري هو قيام من له مصلحه بالشكوى من القرار الإداري الذي أصدرته الجهة الإدارية ، حيث يرى صاحب الشأن أن القرار هذا غير مشروع، ويطلب من الجهة مصدرة القرار إلى سحبه أو تعديله أو إلغائه والتعويض عما سببه من ضرر.

ومن هنا نطرح التساؤل الآتي: إذا كان هذا هو التظلم الإداري فهل التظلم الضريبي يرتبط معه بالمفهوم والإجراءات؟

2- التظلم الضريبي:

إن التظلم الضريبي في مفهومه لايختلف عن التظلم الإداري ولكن هذا لايعني أنهما متطابقان، فبالنظر للطرف الذي ينازعه الفرد في المنازعات الضريبية نلاحظ أنها تنفرد في طرف ثابت يتمثل في الإدارة الضريبية، وهي ذات الجهة المختصة بتقدير وتحصيل الضرائب، بغض النظر عن تكوينها وتشكيلها واختصاصاتها أي سواء كانت جهة مختصة بتحصيل كافة أنواع الضرائب أم نوع معين من الضرائب، فلايكون ضد جهة حكومية

---

[192] ماجد راغب الحلو ، دعاوى القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،مصر 2010، ص70.

[193]بوزيفي شريفة، التظلم الإداري كآلية لفض النزاع الإداري، دراسة مقارنة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية 66/154 وقانون الإجراءات المدنية والإدارية 8/9 وقانون الصفقات العمومية، مجلة صوت القانون، المجلد السابع،العدد 1، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2020، ص888 .

[194] حكم المحكمة الإدارية العليا المصرية ،الطعن رقم 3099 لسنة 33 ق ، جلسة 1991/7/6، مجموعة أحكام المحكمة الإدارية العليا بمصر، بالموضوع ، مجموعة المحامي سعيد محمود الديب.

أخرى كما هو في القرارات الإدارية بحيث يمكن أن يكون الطرف أي جهة حكومية على حسب الجهة التي أصدرت القرار.

وعرف التظلم الضريبي بأنه عبارة عن تظلم المكلف بالضريبة من قرارات الإدارة الجبائية أمام جهة مختصة يحددها قانون الإجراءات الجبائية.[195]

كما عرفه رأي في الفقه الفرنسي بأنه: تظلم أمام السلطة الجبائية ضد قرار أولي والذي يتميز بطابع الإلزامية [196].

وبالتالي نقول إن التظلم الإداري وإن كان يتشابه مع التظلم الضريبي بأن كل منهما وسيلة للمتضرر للطعن في تصرف الإدارة الذي يرى أنه غير عادل وغير صحيح، إلا أنهما يختلفان في محل التظلم نفسه، ففي التظلم الإداري نرى أن محل التظلم يكون متعلقا بقرار إداري عام أياً كان، أما التظلم الضريبي فإنه اعتراض على قرار ضريبي صادر من الإدارة الضريبية سواء كان متعلق بتقدير الضريبة ، أم تحصيلها أم غرامات إدارية بناء على تخلف المكلف بأداء الضريبة، وبالتالي أقول: إن كل تظلم ضريبي يعد تظلماً إدارياً ولكن ليس كل تظلم إداري يعد تظلماً ضريبيا، فالتظلم الضريبي يكون حصراً على أمور متعلقة بالضريبة أي موضوعه ضريبي لاغير.

وننوه بأن المشرع البحريني في القوانين الضريبية لم يكتف بالنص على لفظ التظلم بل استخدم ألفاظ أخرى ليشمل تسويتها في النزاعات الضريبية، وذلك لمن لم يرتض بالقرار الصادر بحقه والذي يرى أنه يمس مركزه المالي من غير وجه حق ، حيث نص على المصطلحات الآتية (الاعتراض – التظلم– الطعن) ، فقد جاء في نص المادة 66 من قانون ضريبة القيمة المضافة (....ويجوز للخاضع للضريبة أن يتقدم باعتراض إلى هذه اللجنة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر...)[197]

---

[195] حسين فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2008، ص12

[196] محايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة جيجل، الجزائر، 2012–2013، ص10 .

[197] المادة (66) من قانون ضريبة القيمة لمضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018.

فنلاحظ أنه نص على لفظ الاعتراض فقط دون التظلم، بينما اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة جاءت ونصت على كل من لفظ التظلم والاعتراض، حيث جاءت الفقرة أ من المادة (95) (تختار لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية، من بين أعضائها في أول اجتماع لها نائباً للرئيس يحل محله عند غيابه أو عند قيام مانع لديه، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف ينتدبه الجهاز لهذا الغرض يقوم بالتنسيق مع الإدارات المعنية .

فالمشرع نص على كل من التظلم والاعتراضات ولهذا تسمى اللجنة التي عقد لها الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية والتي نتناولها بعد قليل بـ (لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية) . ولم يقتصر تسميتها على لجنة فحص التظلمات .

وأحسن المشرع البحريني في النص على كل من اللفظين، وذلك لأن لفظ التظلم يكون مستندا على قرار صادر من اللجنة كقرار فرض الغرامة الإدارية ، أما الاعتراض الضريبي فإنه يكون على أي إجراء ليس بالضرورة قراراً بل يمكن أن يتمثل بأي إجراء لم يلق قبولاً لدى المكلف الخاضع للضريبة ،وبالتالي أحسن المشرع بالنص على كل من اللفظين ليتسع اختصاص اللجان ليشمل كافة القرارات والإجراءات التي تؤخذ بحق المكلف ويرى أنها تمس بمركزه المالي من غير وجه حق .

أما المشرع المصري فقد استخدم لفظ الطعن على نموذج ربط الضريبة في المادة 117 من قانون الدخل المصري رقم (95) لسنة 2005 واستخدم لفظ الطعن والتظلم في المادة الخامسة من القانون رقم (79) لسنة 2016 في شأن إنهاء المنازعات الضريبية، واستخدم لفظ الطعن والاعتراض في قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسنة 2020 وذلك في المواد 55-57.

في حين استخدم المشرع الجزائري مصطلح الشكاية فقط وذلك في المواد 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

الفرع الثاني: جهة الاختصاص بنظر التظلم الضريبي وطبيعتها القانونية

أوكلت غالبية التشريعات الضريبية في مختلف الدول إلى الإدارة الضريبية مهمة النظر في المنازعة الضريبية كمرحلة أولية، وأوجبت التظلم أمامها كإجراء أساسي لا يجوز اللجوء إلى القضاء قبل استنفاده.

وبالتالي، فإن هذه القوانين منحت اللجان الإدارية سلطة الفصل الابتدائي في التظلمات والطعون الضريبية، بهدف إتاحة الفرصة لتقريب وجهات النظر بين الممول والإدارة الضريبية بشأن الضريبة محل النزاع، بما قد يؤدي إلى تسوية النزاع مبكرًا دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء، وما يترتب عليه من إجراءات مطولة ومعقدة.[198] لا سيما وأن الهدف الأساسي للمشرع الضريبي هو ضمان تحصيل الضرائب بكفاءة، دون أن تتحمل الدولة أو الممول أعباء غير مبررة من حيث التكاليف المالية أو الوقت. ويتحقق هذا الهدف بفعالية عندما يعمل المشرع على تعزيز آليات التسوية الودية للمنازعات الضريبية قدر الإمكان، بما يساهم في حل النزاع بطريقة سريعة وعادلة دون اللجوء إلى الإجراءات القضائية المطولة [199] .

وفيما يلي نتناول الجهة الإدارية المختصة بنظر المنازعات الضريبية وطبيعتها القانونية في مملكة البحرين والتشريعات المقارنة .

أولاً: الجهة الإدارية المختصة بنظر التظلمات الضريبية في التشريعات المقارنة:

تتباين الهياكل والإجراءات المتبعة من قبل اللجان الضريبية من دولة إلى أخرى، مما يعكس الفروقات في الأنظمة القانونية ، ففي بعض الدول، يتم تشكيل لجان مستقلة عن الإدارة الضريبية ، بينما تُعهد في دول أخرى إلى هيئات ضمن وزارة المالية أو الهيئات الضريبية ذاتها، كما أن هناك من الدول من خصصت اختصاصات محددة لكل هيئة إدارية، بينما في دول أخرى تتولى هيئة واحدة نظر كافة المنازعات الضريبية.

وفيما يلي نتناول الجهات المختصة بنظر التظلمات الضريبية في مملكة البحرين والتشريعات المقارنة.

---

[198] رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الإتفاقيات الدولية(دراسة تطبيقية مقارنة) ،مرجع سابق، ص80.

[199] Agbo, Elias lgwebuike, tax disputes and resolution: An update, International journal of advanced finance and accounting,issn 2765-8457,volume4, published by air journals, department of accounting and finance, Godfrey Okoye university, Ugwuom nike, emene, enugu state , Nigeria, 2023, P3.

1- الجهة المختصة بنظر التظلم الضريبي في مملكة البحرين:

تأخذ مملكة البحرين بأربعة أنواع للضرائب، أي أن الهيكل الضريبي في مملكة البحرين يتمثل في ضريبة القيمة المضافة، و الضريبة الانتقائية ، وضريبة الشركات التي تقوم بمزاولة نشاط خاص باستخراج النفط ، و الضريبة الجمركية ، وعرضنا لهذه الأنواع تظهر أهميته الكبيرة في أن المشرع البحريني جعل التظلم من كل ضريبة من هذه الضرائب لها طريقاً مستقلاً خاصا بها بغض النظر ما إن كانت مباشرة أو غير مباشرة، والاستقلالية هنا لانقصد بها فقط اختلاف من حيث الجهة المختصة بنظر التظلم بل أيضاً هي استقلالية من الناحية الشكلية، أي في مدى اشتراط المشرع البحريني التظلم المسبق أمام الإدارة الضريبية في أنواع الضرائب، وفيما يلي نتناول الجهات الضريبية المختصة بنظر التظلمات الضريبية في مملكة البحرين بناء على الهيكل الضريبي المتبع فيها.

أ: ضريبة القيمة المضافة والضريبة الإنتقائية:

نصت مملكة البحرين في تشريعاتها على ضرورة تقديم التظلمات الضريبية أمام لجنة خاصة تُنشأ لهذا الغرض، وهو نهج تتبعه العديد من الدول التي تنص قوانينها على تشكيل لجان مماثلة للنظر في التظلمات المقدمة ضد إجراءات الإدارة الضريبية. ونظرًا لحداثة القوانين الضريبية، سواء العامة منها أو تلك المتعلقة بإجراءات التظلم، فإن هذه اللجان تُعد كيانات حديثة النشأة ذات طبيعة خاصة، مما يجعل من الصعب وضع تعريف دقيق وموحد لها.

وترى الباحثة أنه يمكن تعريف لجان فحص التظلمات الضريبية بأنها: هيئة إدارية مختصة بفحص ودراسة التظلمات المقدمة من المكلفين، وتقييم مدى مشروعيتها وتوافقها مع أحكام القانون، ثم إصدار قرار إما بقبول التظلم أو رفضه بناءً على ذلك.

أما في ما يخص التظلمات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية في مملكة البحرين، فإن الجهة الإدارية المختصة بنظرها هي "لجنة فحص التظلمات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة". وتُعد هذه اللجنة جهة مستقلة، تم تشكيلها بموجب قرار وزاري، وتضم في عضويتها خبراء متخصصين في الشؤون المالية والمحاسبية

والقانونية، بهدف النظر بشكل محايد وموضوعي في الاعتراضات أو التظلمات المقدمة ضد القرارات والإجراءات الصادرة عن الجهاز الوطني للإيرادات [200].

ولما كانت هذه اللجنة تضطلع بوظيفة هامة وهي الفصل في المنازعات الضريبية فإنه من المهم للغاية أن تحاط هذه اللجان بضمانات تحقق استقلالية وحياد أعضائها بالشكل الذي يحقق المطلوب .

والاستقلالية هنا أقصد بها الضمانة التي قدمها القانون لأعضاء اللجان بشكل عام ولجنة فحص التظلمات والاعتراضات بشكل خاص كي تمارس عملها بحياد ونزاهة .

ووردت هذه الضمانات أي ضمانات الاستقلالية في أعضاء لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية في المادة (95) الفقرة ب حيث نصت على : (يجب على رئيس اللجنة أو نائبه أو العضو التنحي عن حضور الجلسة التي ينظر فيها اعتراض أو تظلم مقدم من أي ممن لهم صلة قرابة بهم حتى الدرجة الرابعة، ويفوض الرئيس التنفيذي للجهاز في اختيار من يحل محل من قام في حقه السبب الموجب للتنحي في حال تعذر اكتمال نصاب انعقاد اللجنة بدونه) .[201]

إن هذه اللجنة كما ذكرنا تختص بنظر الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين تجاه القرارات الصادرة من الجهاز الوطني للإيرادات متى مالم تلق قبولاً لدى المكلفين وذلك بعد إخطارهم بالقرار محل التظلم، ومن هنا يبرز دورها المهم في تسوية المنازعات الضريبية، وبالتالي يطرح التساؤل حول القرارات التي يمكن التظلم منها أمام هذه اللجان، وما الذي يصنف من قبيل القرارات ؟

يعد من قبيل القرارات الصادرة من الجهاز الوطني للإيرادات والتي يمكن التظلم منها ما يأتي:

- أي تقييم صادر من الجهاز الوطني للإيرادات مضى على صدوره 15 يوم دون تقديم طلب مراجعة بشأنه.
- أي قرار يصدره قسم المراجعات والتظلمات بشأن طلب المراجعة.

---

[200] الموقع الرسمي للجهاز الوطني للإيرادات https://www.nbr.gov.bh/vat_faqs/12 تاريخ الزيارة6 /2023/12، الساعة 9:00Am .

[201] اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

- أي قرار ضمني برفض طلب المراجعة في حال عدم تلقي رد من الجهاز خلال 30 يومًا من تاريخ تقديم طلب المراجعة.[202]

ب: الضريبة الجمركية:

أوكل المشرع البحريني التظلم من الضرائب الجمركية للجنة خاصة، وهي لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام،وهي تختلف عن لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة، حيث نصت المادة 61 من القانون على أن(تشكل لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة).

(ودون الإخلال بحق المستورد باللجوء إلى القضاء ويحق للمستورد أن يتظلم من قرارات زيادة قيمة البضاعة أمام لجنة القيمة وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تسجيل البيان الجمركي أو من تاريخ إعلامه بالقيمة التي قدرتها الإدارة للبضاعة بكتاب مسجل بعلم الوصول، وتكون قرارات هذه اللجنة بالأغلبية ونافذة بعد التصديق عليها من المدير العام، ويجب إخطار المستورد كتابة بالقرار الذي أصدرته اللجنة في تظلمه، ويكون قرارها مسبباً)[203].

ونرى في المادة(62) من نفس القانون أنها نصت على أنه إذا نشأ خلاف بين الموظف الجمركي المختص ومالك البضاعة حول قيمة البضاعة لاختلاف نوعها أو منشأها أو لسبب آخر يحال الأمر إلى المدير ، فإذا أثر رأي الموظف الجمركي ولم يقبل مالك البضاعة به، فيتم الإحالة للمدير العام لتسوية الخلاف أو إحالته للجنة الفصل بالقيمة[204] .

---

[202]الموقع الرسمي للجهاز الوطني للإيرادات https://www.nbr.gov.bh/vat_faqs/12 تاريخ الزيارة6 /2023/12، الساعة 9:30Am.

[203] المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مادة 61 .

[204] لجنة الفصل بالقيمة هي لجنة مشكلة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة، وتم النص على تشكيل هذه اللجنة في النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون في المادة 61.

فنلاحظ أن المشرع أحال الخلافات التي تنشأ بين مالك البضاعة والجمارك بداية للمدير ، فإن لم يقبل المالك به فإنه يحال الخلاف للمدير العام أو لجنة الفصل بالقيمة ، ونرى أنه فيما يتعلق بهذه المسألة أن المشرع حريص جداً على أن يتم حل النزاع في الدائرة الجمركية وذلك تجنباُ لرفع الدعوى القضائية ومحاولة حل الخلاف في مراحله الأولية.

ج: الضريبة المباشرة المتعلقة بشركات استخراج النفط:

فيما يتعلق بالضريبة المباشرة المتعلقة بشركات استخراج النفط وهي الضريبة الوحيدة المباشرة في مملكة البحرين[205] ، فلم ينص المشرع على إمكانية للاعتراض منها أمام لجان إدارية ، وبالتالي لم ينص على ميعاد للتظلم من خلاله ،وكل ماوجدناه هو إمكانية الطعن القضائي وذلك في المادة 13 من مرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل والتي نصت على : (تختص محاكم البحرين دون غيرها بالفصل في أي نزاع أو خلاف ينشأ بين الحكومة ودافع الضريبة بشأن تطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون أو بشأن مقدار ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكامه).

ومن هنا يطرح هذا التساؤل: هل المشرع أراد أن يكون الطعن على هذه الضريبة مباشرة أمام محاكم البحرين ؟ دون طلب اعتراض مسبق أمام الجهة الإدارية ؟ أم أغفل المشرع مسألة تشكيل لجنة للفصل في هذا النوع من المنازعات؟ وما المقصود بمحاكم البحرين ؟

إن استخدام صيغة الجمع في المادة السابقة توحي باختصاص محاكم البحرين بنظر المنازعات الضريبية المباشرة " ضريبة الشركات التي تباشر عمل استخراج النفط" على حسب الاختصاص القيمي وذلك بالاعتماد على قيمة المنازعة، بحيث متى ماقلت قيمة النزاع عن 5000 دينار، انعقد الاختصاص للمحكمة الصغرى المدنية، ومتى ماتجاوز ال،5000دينار انعقد الاختصاص للمحكمة الكبرى المدنية، ونرى أن المنازعة الضريبية

---

[205] إن الهيكل الضريبي في مملكة البحرين يقوم بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة، كضريبة القيمة المضافة والانتقائية، إلا أنه توجد ضريبة واحدة مباشرة وهي ضريبة الشركات التي تزاول نشاط متعلق باستخراج النفط نسبتها 46% وهذا ماجاء في المادة 2 من مرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل.

وتعتبر مملكة البحرين من الدول ذات الضرائب المحدودة، وهذا يعد ميزة من جوانب عدة منها أن يكون النظام الضريبي بسيطا مما يسهل على الأفراد والشركات فهمه وبالتالي الامتثال الضريبي ، وتحفيز الاستثمار وتعزيز المنافسة حيث يعد النظام الضريبي المنخفض أكبر عامل لجذب المستثمرين الأجانب.

ليست إلا منازعة إدارية يجب أن يعقد الاختصاص بها للمحكمة الإدارية دون غيرها ، وإن كان المشرع يريد أن يجعل الاختصاص قيميا فإن ذكر لفظ محاكم البحرين دون تحديد طبيعة ونوع المنازعة الضريبية يعد قصورا من قبل المشرع ، وذلك لأنه متى نقول أن الاختصاص سينعقد للمحاكم المدينة على حسب الاختصاص القيمي؟ ومتى سنقول أن الاختصاص ينعقد للدائرة الإدارية أيا كانت قيمة النزاع ؟

وبالتالي نقول أن هذه الضريبة لايوجد طريق للمطالبة بها غير الطريق القضائي ، أما الطريق الإداري فلم ينص عليه المشرع، وقد يكون سبب عدم النص على الطريق الإداري هو قلة النزاعات المتعلقة بهذه الضريبة ، خاصة وأن الهيكل الضريبي في مملكة البحرين يقوم في الأساس على أنواع الضرائب غير المباشرة . ولكن بالرغم من ذلك فإننا نرى ضرورة تشكيل لجنة بسبب أن الاختصاص هنا سيكون للمحاكم المدنية أي تلك المحاكم التي عليها ضغط كبير مما يجعل إجراءات الفصل فيها بطيئة جداً ولو لم تكن لجنة بالمعنى الدقيق بقدر ما يكونون أشخاص إداريين مختصين يتولون مهمة الفصل فيها من ذوي الخبرة متى ماحصل نزاع بشأن هذه الضريبة.

وبناء على النصوص القانونية التي قدمناها نلاحظ أن المشرع البحريني جعل لكل نوع من أنواع الضرائب طريقاً خاصاً للتظلم من خلاله فيه ، والتي سنلخص إجراءاته بعد قليل، ونرى أن سبب ذلك هو تسريع عملية النظر في التظلمات ، حيث يكون لكل لجنة التركيز على نوع معين من الضرائب.

2- الجهة المختصة بالتظلم في الجزائر:

إن الجزائر شأنها شأن سائر الدول التي تفرض عددا من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، فقد جاء في الدستور [206]حيث أن يتم تحصيل الضرائب في الجزائر من طرف السلطة العامة، التي تحدد قواعد الضريبة وأنواعها وفرضها وتحصيلها أيضًا، ويشمل القانون الجزائري أنواع الضرائب الآتية: الضرائب المباشرة منها: الضريبة على الدخل الإجمالي و التي تفرض مرة واحدة في السنة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتفرض ضريبة الدخل الإجمالي على الدخل الصافي للأشخاص المكلفين بالضريبة، ويتم تحديدهم من خلال أحكام المواد 85-98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم والمماثلة[207].

---

[206] الفصل الخامس، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996.

[207] المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدث بموجب أحكام قانون المالية 2024.

وبجانب آخر توجد الضريبة على أرباح الشركات وهي من الضرائب المباشرة، حيث تشير المادة 135 من قانون الضرائب في الجزائر إلى أنه تم تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات والأشخاص الذين تنطبق عليهم الشروط في المادة 136 وتسمى "الضريبة على أرباح الشركات.

و الضريبة على القيمة المضافة تعدّ من الضرائب غير المباشرة، وتختص ضريبة القيمة المضافة بالسلع والمواد الإنتاجية والخدمات الأخرى، وتُفرَض بنسب ثابتة عليها، وتكون الأعباء المترتبة على هذه الضريبة من نصيب المستهلك النهائي.

وننوه بأن المشرع الجزائري أخذ بمصطلح الشكاية ولم يأخذ بمصطلح التظلم [208]، وكذلك الضرائب المباشرة في الجزائر هي الوحيدة التي اشترط القانون الجزائري بها الشكاية المسبقة [209]، أي أن عدم الشكاية في أنواع هذه الضرائب مسبقاً أمام السلطة المختصة يجعل من غير المتصور نظر المنازعة أمام القضاء المختص، أما الضرائب الأخرى فجعل التظلم منها اختيارياً يقدم للجان الطعن الإدارية [210]

و الهدف من التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية هو:" استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي) [211].

وفيما يتعلق بالجهة الإدارية المختصة بنظر التظلم الضريبي ، فإن المشرع الجزائري قد جعل نظر الشكاية يكون أمام مدير الضرائب بحيث إذا لم يرتض المكلف بما جاء به قرار مديرية الضرائب فإنه في هذه الحالة ينفتح أمامه طريقان: إما الطعن أمام اللجان الإدارية المشكلة لهذا الغرض أو الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية المختصة.([212])، ولاشك أن هذا يتعلق بالضرائب التي أساساً اشترط المشرع بها الشكاية المسبقة والتي

---

[208] مصطلح الشكاية: استخدمه المشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يعد شرط التظلم الإداري المسبق من بين الإجراءات الجوهرية، ومن النظام العام وهذا طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[209] بن ساسي حيزية– الشكاية الضريبية– جامعة قاصدي مرباح ورقلة كلية الحقوق والعلوم السياسة – 2014/2013– ص8.

[210] بن ساسي حيزية – المرجع السابق– ص226و 2017.

[211] المادة (70) من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.

[212] دكتور عبدالحليم سعدي– مرجع سابق– ص 404.

ذكرنا سابقاً أنها تتمثل في الضرائب المباشرة، أما الضرائب الأخرى فإن التظلم منها يعد اختيارياً مباشرة أمام اللجان المختصة المشكلة لهذا الغرض أو أمام القضاء المختص وعلى سبيل المثال في اللجان المختصة بنظر الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بضريبة القيمة المضافة تحديداً هي لجنة طعن على مستوى كل ولاية، وتختص بدراسة الطلبات التي تحمل مبالغ تقل 2.000.00 ديناراً جزائرياً اللجان ، ولجنة طعن على مستوى كل مديرية جهوية تختص بدراسة الطلبات التي تحمل مبالغ تتراوح بين 20,000,000 و 70,000,000 ديناراً جزائرياً، ولجنة طعن مركزية والتي تختص بالطلبات التي تحمل مبالغ تفوق 70,000,000ديناراً جزائرياً.

وننوه بأنه تم تعديل تشكيلة لجان الطعن باعتماد معيار الاحترافية، وذلك من خلال تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات لا سيما المحاسبة، التجارة والجباية (كما يمكن لكل لجنة أن تطلب، إذا اقتضت الضرورة رأي خبير موظف، يمكنه تقديم توضيحات على الأسئلة التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة من أجل معالجة بعض نقاط النزاع، وهذا الخبير الموظف يقدم استشارة، ولا يمكنه المشاركة في مداولات اللجنة، وعليه تشكل اللجان من عدة أشخاص) وسنتناول هذه اللجان كالآتي:

أ: اللجنة الولائية للطعن : تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ومشكلة من عدة أعضاء، وتبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزائي.

وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصلح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم بالاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام ابتداءً من تاريخ اختتام اللجنة[213].

ب: اللجنة الجهوية للطعن: حيث تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة من عدة أعضاء، تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا

---

[213] المادة (1/81 مكرراً) محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 و21 و28 من ق.م لسنة 2016 و48 من ق.م لسنة 2017 و51 من ق.م لسنة 2018 بعد التعديل.

النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليونا ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم بالاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون الرئيس مرجحاً، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام ابتداءً من تاريخ انعقاد اجتماعها [214].

ج: اللجنة المركزية للطعن: تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، مشكلة من عدة أعضاء، حيث تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يلي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعة لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي او الجزئي.
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينارا جزائريا، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليهم تبليغهم بالاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ الاجتماع، ويمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الاقليمي، فيجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس،

[214] المادة (2/81 مكرراً) محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 وو21 و28 من ق.م لسنة 2016 و48 من ق.م لسنة 2017 و51 من ق.م لسنة 2018 بعد التعديل.

حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين يوماً ابتداءً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[215].

3- الجهة المختصة بنظر التظلم في مصر:

في مصر، تُفرض مجموعة من الضرائب التي تنقسم إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

أما الضرائب المباشرة، فتشمل ضريبة الدخل، بالإضافة إلى ضريبة الأرباح الناتجة عن النشاطين الصناعي والتجاري، وقد حدد القانون أنواع هذه الضرائب بشكل مفصل، موضحًا نطاق تطبيقها والفئات الخاضعة لها.[216] ، وتندرج ضمن الضرائب المباشرة أيضًا ضريبة كسب العمل وضريبة التصرفات العقارية.

أما الضرائب غير المباشرة، فتُقسم إلى نوعين: ضريبة القيمة المضافة التي تُفرض على السلع والخدمات التي يستهلكها المواطن وفق شرائح ضريبية محددة، والضرائب الجمركية التي تُفرض على السلع المستوردة من الخارج.

تتمثل الجهة الإدارية المختصة بنظر المنازعات الضريبية في مصر في كل من: لجان الطعن الضريبي، ولجان التوفيق، ولجان التظلمات. وقد نص القانون رقم (79) لسنة 2016، المعدل بالقانون رقم (16) لسنة 2020 بشأن إنهاء المنازعات الضريبية، في مادته الأولى على ما يلي:

يجوز إنهاء المنازعات الضريبية القائمة أو التي قد تنشأ أمام جميع المحاكم على اختلاف درجاتها، وكذلك أمام لجان الطعن الضريبي، ولجان التوفيق، ولجان التظلمات، بين مصلحة الضرائب المصرية والممولين أو المكلفين، وذلك فيما يتعلق بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل أو غيره من القوانين الضريبية التي تتولى المصلحة تطبيقها، وذلك بغض النظر عن المرحلة التي وصلت إليها الدعوى أو الطعن. [217]

و تختص لجان الطعن الضريبي بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالقانون رقم 91 لسنة 2005، وفي قانون الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة

---

[215] المادة (3/81 مكرراً) محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 وو21 و28 من ق.م لسنة 2016 و48 من ق.م لسنة 2017 و51 من ق.م لسنة 2018 بعد التعديل.

[216] المادة 91 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والمعدل بقانون رقم 199 لسنة 2020، وقانون رقم 7 لسنة 2024 بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .

[217] قانون رقم 79 لسنة 2016 في شأن إنهاء المنازعات الضريبية الصادر في الجريدة الرسمية العدد38 مكرر (ج) في 26 سبتمبر سنة 2016 .

1980، ولها أيضاً مراقبة مشروعية إجراءات الربط وسلطة البت في الموضوعات المتعلقة بالقانون رقم 47 لسنة 1984 المعني بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، كما تختص أيضاً بإنجاز المعدلات التي تحددها الإدارة المشرفة على اللجان، والسند في ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 121 من القانون 91 لسنة 2005 والمادة 138 من اللائحة التنفيذية[218].

وننوه بأن الضرائب المباشرة قد نص عليها قانون الضريبة على الدخل رقم 19 لسنة 2005 وحدد الخاضعين لها وطرق الطعن بها، حيث جاء في مضمون نص المادة (117) من ذات القانون أنه يجوز الطعن في قرار الإدارة الضريبية بالربط،[219] و ضريبة القيمة المضافة تختص لجان الطعن بالفصل فيها في جميع أوجه الخلاف بين المسجلين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون[220] .

ثانياً: الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبية:

إن طبيعة اللجان الضريبية أثارت جدلاً واسعاً بين الفقهاء والممارسين، حيث تختلف الآراء حول تصنيفها وماهيتها.فمن جهة، يرى بعض الفقهاء أن اللجان الضريبية تمثل لجاناً قضائية، تعكس بذلك طابعاً من الخصوصية والسلطة القانونية المخولة لها لتفسير القوانين الضريبية وتطبيقها. بينما يذهب آخرون إلى تصنيفها كلجان إدارية، تستند إلى صلاحيات إدارية وتنظيمية في تسوية النزاعات الضريبية، مما يعكس تركيبة فريدة تجمع بين الإجراءات الإدارية والقدرة على معالجة الأمور القانونية. هذا الاختلاف في الفهم يعكس تعقيد المسألة ويستدعي دراسة متعمقة للوصول إلى فهم شامل لطبيعة هذه اللجان،ونرى إنه يجب علينا التطرق لأهمية معرفة طبيعة اللجان الضريبية وذلك من إجتهادنا، حتى يتم معرفة كيفية التعامل مع هذه المنازعات وهو ما أتناوله فيما يلي:

أ: أهمية معرفة الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبية :

---

[218] عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص183 وما بعدها.

[219] سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، ص585.

[220] المادة (58) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة 2016

إن معرفة الطبيعة القانونية للجان التظلم الضريبي على قدر بالغ من الأهمية، وذلك لفهم كيفية التعامل مع هذه المنازعات، بحيث يكون المكلف على دراية تامة بحقوقه وإجراءات الطعن المتاحة له، ويمكن إبراز هذه الأهمية في النقاط الآتية:

- تحقيق العدالة الضريبية:

وذلك من خلال معرفة كيف تعمل اللجان لتساعد الأفراد والشركات على فهم حقوقهم وواجباتهم، مما يعزز من عدالة النظام الضريبي.

- الدفاع عن حقوق المكلفين:

إن معرفة طبيعة اللجان تتيح للأفراد والمكلفين أن يكونوا أكثر تجهيزاً للدفاع عن حقوقهم أثناء المنازعات، سواء أمام اللجان الإداريّة أو القضائية.

- توجيه القرارات:

إن فهم كيفية عمل النظام يساعد المكلفين في اتخاذ قرارات مدروسة بخصوص كيفية التعامل مع القضايا الضريبية، سواء كان ذلك من خلال اللجان أو عن طريق القضاء.

- تسويق استراتيجيات التخطيط الضريبي:

يمكن للمستشارين والمهنيين الضريبيين استخدام المعرفة حول اللجان لتحسين استراتيجيات التخطيط الضريبي لعملائهم، مما يساعد في تقليل المخاطر المرتبطة بالمنازعات.

- توقع النتائج:

وذلك عند معرفة كيفية عمل اللجان وإصدار القرارات، مما يساعد على التنبؤ بالنتائج المحتملة للمنازعات، ويعزز من الاستعداد لأي تطورات في القضية.

- تعزيز الشفافية:

الفهم الأفضل لطبيعة اللجان يعزز من الشفافية في التعامل مع القوانين الضريبية، مما يسهم في تعزيز الثقة بين المواطنين والسلطات الضريبية.

- توفير الوقت والموارد:

من خلال معرفة الطرق الأكثر فاعلية للتعامل مع المنازعات الضريبية، يمكن للأفراد والشركات توفير الوقت والموارد، مما يؤدي إلى تسوية النزاعات بشكل أسرع.

- التحسين المستمر:

متابعة التقارير والملاحظات من اللجان قد تسهم في تحسين النظام الضريبي وتقليل النزاعات المستقبلية، مما يعود بالنفع على المجتمع ككل.

- البقاء على اطلاع:

المعرفة عن اللجان تعني البقاء على اطلاع بالتغييرات والتحديثات في النظام الضريبي، مما يساعد المكلفين في مواكبة التطورات القانونية والتزاماتهم.

- تعزيز الثقافة الضريبية:

زيادة الفهم حول طبيعة المنازعات واللجان الضريبية يساهم في بناء ثقافة ضريبية قوية في المجتمع، مما يؤدي إلى مزيد من الالتزام بالقوانين.

ب: الآراء الفقهية حول طبيعة اللجان الضريبية

أثارت طبيعة لجان الطعن الضريبية جدلاً واسعاً في الأوساط الفقهية، حيث انقسم الفقهاء إلى اتجاهين رئيسيين، فالاتجاه الأول يرى أن هذه اللجان تتسم بالطبيعة القضائية، بينما الاتجاه الثاني يعتبرها لجانا إدارية ذات اختصاص قضائي.

نسلط الضوء في هذا العرض على الاتجاهات الفقهية المختلفة بشأن طبيعة لجان الطعن الضريبية مستعرضين الحجج والمبررات التي يستند إليها كل اتجاه.

1- لجان التظلم والطعن الضريبية ذات طبيعة قضائية:

عندما يقال إن لجان الطعن ذات طبيعة قضائية فهذا يعني أن هذه اللجان تمارس وظائف مشابهة لتلك التي تقوم بها المحاكم في النظام القضائي .

واستند أنصار هذا الاتجاه الى اعتبار أن لجان الطعن الضريبية عبارة عن محكمة إدارية، وذلك كون الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة يقف كلاهما أمام اللجنة للدفاع عن وجهة نظرهما، وبالإضافة إلى أن لجنة الطعن الضريبية لا يمكنها أن تتحلل من آرائها إلا من خلال اللجوء إلى المحكمة الادارية والطعن في رأي اللجنة وطلب تعديله، وبالتالي يكون مركز الإدارة الضريبية مثله مثل مركز المكلف بالضريبة وهذا ما قضت به محكمة الاستئناف المصرية بقولها : أن هذه اللجنة هي هيئة من هيئات القضاء الاداري، كنظيراتها المتعددة التي أوجدها أو شكلها المشرع المصري للحكم في منازعات أو جرائم معينة، وأن اللجنة حينما تباشر اختصاصها

إنما تباشر نزاعا يفصل في حقوق الطرفين، فهي في هذه الحالة محكمة إدارية تقوم بالفصل في نزاع خاص، ويجب أن تسري على أحكامها ما يسري على الأحكام التي تصدر من جهات القضاء، متى كان ما يصدر من اللجنة داخل في حدود ولايتها".

وكذلك ما جاءت به المحكمة الدستورية المصرية حيث أكدت من خلال قضائها على اعتبار لجنة الطعن هيئة قضائية، لأن الهيئة القضائية وفقا لما جرى عليه قضاء المحكمة الدستورية، هي كل هيئة خولها المشرع سلطة الفصل في خصومة، بحكم ما تصدره بعد اتباع الإجراءات القضائية، والثابت أن لجنة الطعن في مقابل التحسين لا تفصل في الخصومة المعروضة أمامها بحكم، وإنما بقرار نهائي[221].

كما يستند هذا الرأي إلى أنه ليس للإدارة الضريبية أن تصدر إلى اللجنة أوامر أو تعليمات في شأن القيام بمهمتها، وإذا أرسلت إليها التعليمات والمنشورات التي تصدرها فإنما يكون ذلك من قبيل الإحاطة والعلم كي تستأنس اللجان بها عند الاقتضاء[222].

إلا أن جانبا من الفقه أخذ على الاتجاه الذي اعتبر لجان الطعن الضريبية عبارة عن محاكم إدارية لأن هذا الاتجاه اعتمد على المعيار الموضوعي وحده كأساس للتمييز بين العمل القضائي والإداري، وأن هذا المنطق غير صحيح، وذلك لأن لجنة الطعن لا تتوفر فيها عناصر تكوين المحكمة الإدارية، التي تتكون من قضاة، ويتم تعيينهم وفق إجراءات معينة، وهذا الأمر غير موجود في لجان الطعن الضريبية، حيث تتشكل من موظفين بعضهم من الإدارة الضريبية، ويتم تعيينهم كما يتم تعيين الموظفين العاديين، وكما أن أعضاء هذه اللجان لا يتمتعون بالضمانات والحصانات التي يتمتع بها قضاة المحاكم الإدارية، وبالإضافة إلى أن آراء هذه اللجان لا ترقى لمستوى الأحكام الصادرة عن المحاكم، بل هي أقل درجة من الحكم، والقول بغير ذلك من شأنه جعل التقاضي في المنازعات الضريبية (لجنة الطعن الضريبية، ثم المحكمة الإدارية، ثم مجلس الدولة) وهو نظام غير وارد لا في التشريع الجزائري ولا المصري ولا الفرنسي، وإنما الأصل والصحيح هو أن لجان الطعن

---

[221] القضية رقم (193) لسنة 19 قضائية، جلسة 6 مايو 2000، عبر الرابط: https://qadaya.net/?p=12385 تاريخ الزيارة 2025/03/20 الساعة 10:30 Pm.

[222] محمد أنور مسعود، المنازعات الضريبية أمام اللجان الضريبية ، مجلة القانون والأعمال، العدد السابع، 2017م، ص13.

الضريبية ليست مرحلة قضائية، بل هي مرحلة تظلم إداري وضمانة ثانية بعد التظلم الضريبي لحل الخلاف قبل عرضه أمام القضاء[223].

2- لجان الطعن الضريبية لجان إدارية:

ذهب جانب من الفقه إلى اتجاه أبعد من ذلك و قاموا بانتقاد الرأي الفقهي الذي ذهب إلى عد اللجان الضريبية لجانا ذات طبيعة قضائية، وذهب هذا الاتجاه إلى أنَّ هذه اللجان الضريبية هي هيئات إدارية محضة، وأن لجان الاستئناف هي لجان ذات سلطة إدارية وإن كان يتولى رئاستها قضاة، وبرروا ذلك أن سبب تعيينهم في تلك اللجان بسبب الخبرة القانونية التي يمتلكونها، وكذلك الحال بالنسبة للموظفين الماليين، أنَّ سبب تعيينهم هو الخبرة التي يمتلكونها.

3- لجان الطعن الضريبية لجان إدارية ذات اختصاص قضائي:

وهذا يعني أن اللجان تمثل توازناً بين الوظيفة الإدارية و السلطة القضائية ، حيث تجمع بين الخصائص الإدارية والقدرة على اتخاذ قرارات ذات أثر قانوني .

استند أنصار هذا الاتجاه إلى اعتبار لجان الطعن الضريبية هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي، إذ أنها تباشر نوعًا من الولاية القضائية من خلال نظرها في النزاعات الناشئة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وذلك بعد صدور قرار تقدير وفرض الضريبة من قبل الإدارة. وما يعزز هذا الطابع القضائي للجنة هو طبيعة أعمالها، حيث إنها لا تمثّل أحد الطرفين، وإنما تقوم بدراسة موضوع النزاع بصورة موضوعية، وتصدر قراراتها بعد بحث ومناقشة مستند إلى ما توصلت إليه من حقائق وأدلة.

وقد أكدت محكمة النقض المصرية هذا المفهوم، حيث اعتبرت لجان الطعن الضريبية هيئات إدارية مُخوّلة بموجب القانون صلاحية الفصل في منازعات قضائية بين مصلحة الضرائب والمكلفين، فهي لا تُعد محاكم بالمعنى الكامل، لكنها في ذات الوقت تتجاوز مجرد كونها لجان تقدير، إذ أن وظيفتها تتضمن الفصل في خصومة حقيقية، ما يمنحها طبيعة خاصة تميزها عن باقي الهيئات الإدارية [224].

---

[223] عبد الله عبد المجيد سليمان أبو عمرة، نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبية " دراسة مقارنة بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2014م، ص120 -121.

[224] عبد الله عبد المجيدسليمان أبو عمرة ، المرجع نفسه، ص122 -123.

والملاحظ من خلال هذه الاتجاهات بأنها مختلفة، نظرا لانعدام وجود معيار محدد لتمييز العمل القضائي عن العمل الإداري، لأن كل المعايير الشكلية والموضوعية تعرضت للنقد، بالإضافة إلى أن كل الأحكام والقرارات القضائية لم تستقر على معيار محدد من هذه المعايير، ومنه فإن الرأي الراجح هو الأخذ بالاتجاه الثالث أي المعيار المختلط للفصل بين العمل القضائي والإداري، بحيث ينظر هذا المعيار إلى مضمون الوظيفة وطبيعة العمل، وبالتالي يمكن اعتبار لجان الطعن الضريبية لجانا إدارية ذات اختصاص قضائي، على أساس أن هذه اللجان وإن كانت من حيث التشكيل لجانا إدارية، إلا أنها ليست لجانا إدارية بحتة، وإنما هي ذات اختصاص قضائي، وذلك بالنظر إلى طبيعة عملها الذي ينحصر في الفصل في خصومة قائمة بقرار إداري ملزم وهذه بحسب المعيار الموضوعي.

ج: الطبيعة القانونية للجان التظلم الضريبي في التشريعات المقارنة:

إن فهم الطبيعة القانونية لهذه اللجان مرتبطة في معرفة مدى سلطتها ، فإذا كانت اللجنة تمتلك اختصاصا قضائيا فإنها تستطيع إصدار قرارات قانونية ملزمة، وبالتالي يجب الامتثال لهذه القرارات، أما إن كانت اللجنة هي لجنة إدارية فقط فإنها قد تفتقر إلى هذه السلطة ، مما ينعكس على كيفية التعامل مع قراراتها.

ولمعرفة طبيعة اللجان في مملكة البحرين والدول المقارنة ، فإنه يجب علينا أولاً معرفة تشكيل هذه اللجان حتى يتسنى لنا تحليل طبيعتها القانونية.

1- تشكيل اللجان الضريبية وطبيعتها القانونية في مملكة البحرين:

أ: تشكيل لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية:

إن لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية هي لجنة مستقلة تم تشكيلها بقرار وزاري، وهي مكونة من ذوي الخبرة في الأمور المالية والمحاسبية والقانونية، لغرض النظر بشكل موضوعي ومستقل في الاعتراضات أو التظلمات على القرارات والإجراءات الصادرة من الجهاز الوطني للإيرادات.

وتختار لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية من بين أعضائها في أول اجتماع لها نائباً للرئيس يحل محله عند غيابه او عند قيام مانع لديه، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف ينتدبه الجهاز لهذا الغرض يقوم بالتنسيق مع الإدارات المعنية بالجهاز للإعداد والتحضير لاجتماعات اللجنة، والتنسيق بين أعضائها، وتحرير محاضر اجتماعاتها، وذلك وفقاً لنص المادة (95) الفقرة (أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

ويجب على رئيس اللجنة أو نائبه أو العضو التنحي عن حضور الجلسة التي ينظر فيها اعتراض أو تظلم مقدم من أي ممن لهم صلة قرابة بهم حتى الدرجة الرابعة، ويفوض الرئيس التنفيذي للجهاز في اختيار من يحل محل من قام في حقه السبب الموجب للتنحي في حال تعذر اكتمال نصاب انعقاد اللجنة بدونه.

وأجاز القانون الاعتراض أو التظلم على القرار الصادر من الجهاز الوطني للإيرادات أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات، ويعتبر قرارًا صادرًا من الجهاز الوطني للإيرادات أي من التالي:

- أي تقييم صادر من الجهاز الوطني للإيرادات مضى على صدوره 15 يوم دون تقديم طلب مراجعة بشأنه.
- أي قرار يصدره قسم المراجعات والتظلمات بشأن طلب المراجعة.
- أي قرار ضمني برفض طلب المراجعة في حال عدم تلقي رد من الجهاز خلال 30 يومًا من تاريخ تقديم طلب المراجعة.

وبالتالي بإمكان المكلف سواء كان فردا أو شركة تقديم اعتراض أو تظلم على القرار الصادر من الجهاز الوطني للإيرادات أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات.

و يجب أن يتضمن الاعتراض أو التظلم – على الأقل –المعلومات الآتية:

- اسم المعترض أو المتظلم، وعنوان مقر عمله أو عنوانه البريدي ورقم تسجيل الخاضع للقيمة المضافة والرقم المرجعي للقرار.
- خطاب باللغة العربية يحتوي على ملخص الطلب وأسباب الاعتراض أو التظلم، والأساس القانوني لطلب الاعتراض أو التظلم. كما يمكن إرسال نسخة إضافية باللغة الانجليزية.
- فترة القيمة المضافة المتعلقة بالاعتراض أو التظلم.
- المستندات والوثائق وغيرها من المعلومات التي تدعم الاعتراض أو التظلم والتي ترغب في أن تأخذها لجنة فحص التظلمات والاعتراضات في الاعتبار أثناء النظر في طلب الاعتراض/التظلم.
- البريد الإلكتروني لدى ممثل أو وكيل القيمة المضافة للمعترض أو المتظلم، إن وجد ، وذلك وفقاً للفقرة (ز) من المادة (95) من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة.

و يشترط لقبول طلب الاعتراض أو التظلم أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات سداد القيمة المضافة المستحقة والغرامات الإدارية محل الاعتراض أو التظلم، وفقًا للفقرة (و) من المادة (95) من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة.

وبالنسبة لقسم المراجعات والتظلمات بالجهاز الوطني للإيرادات هو قسم داخلي بالجهاز الوطني للإيرادات، يعنى بالنظر في طلبات المراجعة المقدمة من قبل الخاضعين للضريبة الانتقائية المتعلقة بالتقييمات الصادرة عن الجهاز الوطني للإيرادات.

ب: الطبيعة القانونية للجنة فحص التظلمات والاعتراضات في مملكة البحرين:

ترى الباحثة أن لجان التظلم في مملكة البحرين هي لجان إدارية ، حيث إن المقصود بالعمل القضائي هو تقدير قانوني، أي تثبت أو تحقق يؤديه باسم الدولة عضو مستقل محايد في نطاق إجراءات خاصة تعرف بالإجراءات القضائية، ولهذا التقدير قوة الحقيقة القانونية، فإذا ما طبق هذا التعريف على لجان الطعن تبين أن رئيسها ليس قاضياً وإنما هو مجرد موظف إداري تابع لرئيس له حق التوجيه والتصحيح والتأديب ولا يمكن اعتباره شخصاً محايداً، فهو خصم وحكم في نفس الوقت، وهذا ماجاءت به المادة 4 من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018: " يكون للجهاز رئيس تنفيذي يعين بمرسوم بدرجة وكيل وزارة، بناء على ترشيح الوزير، كما يجوز تعيين نائب أو أكثر للرئيس التنفيذي بذات الأداة.

وعند خلو منصب الرئيس التنفيذي لأي سبب من الأسباب، يعين من يحل محله بذات الأداة ويحدد الوزير بقرار منه من يقوم بأعمال الرئيس التنفيذي من بين نوابه، وإذا لم يوجد له نائب يصدر الوزير قرارا بتكليف أحد أعضاء الطاقم الإداري والفني للجهاز للقيام بأعماله، بصفة مؤقتة".

كما أن أعضاء اللجنة هم من موظفي الجهاز الوطني للإيرادات الخاضعين لها الذين يتلقون التوجيهات والحلول منها.

وكذلك إن القرارات الصادرة عن هذه اللجنة لا تحوز قوة الأمر المقضي به، وتأكيداً على ذلك ما جاء في نص المادة (62) من مرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة على أنه": ويجوز لصاحب الشأن الطعن على قرار رفض التظلم أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً".

وهذا ماجاء في حكم المحكمة الكبرى الإدارية، حيث إن المدعية فوجئت بتسجيلها بالجهاز الوطني للإيرادات دون علمها وبالمخالفة للقانون رقم 48 لسنة 2018 بشأن ضريبة القيمة المضافة ، فقامت برفع تظلم أمام اللجنة ، وعندما رفض طلبها قامت برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الكبرى الإدارية.[225]

وكذلك فيما يتعلق بلجنة الفصل بالقيمة "الضريبة الجمركية" فأيضاً نقول بأنها لجان إدارية وذلك لأن موظفيها هم من الإدارة أيضاً فقد جاء في نص المادة 61 من القانون على أن " تشكل لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة"....." ودون الإخلال بحق المستورد باللجوء إلى القضاء"

وبالتالي فإن هذه اللجان وإن كانت تصدر قرارات، إلا أن هذه القرارات لاتفصل في النزاع بحكم نهائي يحوز قوة الأمر المقضي به بحيث يصبح عنوانا للحقيقة ، بل هي قرارات إدارية صادرة من لجان تتكون من عناصر إدارية. وبالتالي طالما ذكرنا أنها قرارات إدارية فإنها تكون محلاً للطعن بالإلغاء أمام القضاء.

2- تشكيل اللجان الضريبية وطبيعتها القانونية في الدول المقارنة:

في التشريع المصري جاء نص المادة (61) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسنة 2020 بالنص على تشكيل اللجنة حيث جاءت كالآتي:

" تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير برئاسة أحد أعضاء الجهات القضائية، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، واثنين من خبراء الضرائب يرشح أحدهما اتحاد الغرف التجارية أو اتحاد الصناعات، بحسب الأحوال، ويرشح الآخر نقابة التجاريين من أحد ذوى الخبرة في مجال الضرائب من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة ، ويجب ألا يكون لأي من أعضاء اللجنة علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع أو أطراف النزاع" .

" وللوزير أو من يفوضه أن يعين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية،

[225] حكم المحكمة الكبرى الإدارية رقم القضية 08724/2020/02 بتاريخ 2020/10/28، حكم غير منشور.

ويجب ألا يكون قد سبق لأي من أعضاء اللجنة نظر موضوع الطعن سواء بالفحص أو المراجعة أو الاعتماد، وتكون عضوية تلك اللجان بالنسبة لموظفي المصلحة لمدة عام قابلة للتجديد، ولايكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بكامل تشكيلها، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تنتدبه المصلحة، وعلى اللجنة عند نظرها للطعون مراعاة القواعد الآتية:.."

وترى الباحثة أن طبيعة هذه اللجنة تعتبر لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي ، حيث تعتبر إدارية نظراً لكونها مشكلة بناءً على قرار من وزير المالية، وتضم موظفين من مصلحة الضرائب ، كما تتميز بوجود خبراء ومختصين في الضرائب مما يعزز دقتها وموضوعيتها في التعامل مع القضايا الضريبية وتعتبر قضائية كون يترأسها أحد أعضاء الهيئات القضائية مما يجعل قراراتها تتمتع بصيغة قضائية.

وفي الجزائر جاء تشكيل اللجان في قانون الإجراءات الجبائية في المادة (81) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كالآتي:

أولاً اللجنة الولائية للطعن: حيث تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ومشكلة من عدة أعضاء، وتبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصلح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام ابتداءً من تاريخ اختتام اللجنة[226].

و اللجنة الجهوية للطعن: حيث تنشأ لدة كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة من عدة أعضاء، تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون

---

[226] المادة (1/81 مكرراً) محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 وو21 و28 من ق.م لسنة 2016 و48 من ق.م لسنة 2017 و51 من ق.م لسنة 2018 بعد التعديل.

ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون جانب الرئيس مرجحاً، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام ابتداءً من تاريخ انعقاد اجتماعها [227].

وأخيراً اللجنة المركزية للطعن: والتي تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، مشكلة من عدة أعضاء، حيث تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعة لمديرية كبريات المؤسسة والتي سبق أن أصدرت الأخيرة قرار بشأن الرفض الكلي أو الجزئي ، والقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي سبعين مليون دينار.

وترى الباحثة أن طبيعة هذه اللجان هي طبيعة إدارية نظراً لكونها تشكل بقرارات إدارية وتتبع الهيكل الإداري ومعنية بمعالجة الشكاوى والطعون المقدمة من الممولين ، كما أنه يمكن الطعن بها أمام الجهات القضائية.

وبعد عرضنا لمفهوم التظلم الضريبي و الجهة المختصة بنظره وطبيعتها القانونية ، نتطرق الآن للجوانب الإجرائية المتعلقة بالتظلم الضريبي وذلك في المطلب الثاني.

---

[227] المادة (2/81 مكرراً) محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادتين 43 من ق.م لسنة 2009 وو21 و28 من ق.م لسنة 2016 و48 من ق.م لسنة 2017 و51 من ق.م لسنة 2018 بعد التعديل.

المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للتظلم الضريبي

تمهيد وتقسيم:

تُعد إجراءات التظلم الضريبي جزءًا حيويًا من النظام الضريبي، حيث تمثل الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها للمكلّفين الاعتراض على القرارات الضريبية التي يرونها غير عادلة أو غير دقيقة. هذه الإجراءات تهدف إلى توفير إطار قانوني يضمن حقوق الأفراد ويساهم في تعزيز مبدأ الشفافية والعدالة في النظام الضريبي.

تركز إجراءات التظلم على تحديد الخطوات اللازمة التي يجب على المكلّف اتباعها لتقديم تظلمه بشكل صحيح، مما يشمل تقديم المستندات المطلوبة، واتباع القواعد القانونية المعمول بها، وموعد تقديم التظلمات. لكن قبل الخوض التفاصيل الدقيقة لهذه الإجراءات، هناك عنصر أساسي يتوجّب تسليط الضوء عليه، وهو ميعاد التظلم"

حيث إن تحديد ميعاد التظلم يمثل ضمانة قانونية هامة للمكلّف، وذلك لأن الالتزام بهذا الميعاد يعد أمرًا ضروريًا للحفاظ على حقوقه. ففوات الميعاد يؤدي إلى سقوط حقه في الطعن، مما يعني أن المكلّف قد يفقد فرصته في الاعتراض على القرارات التي قد تكون مؤثرة سلبًا على موقعه المالي. وبالتالي، فإن الميعاد ليس مجرد إجراء إداري، بل هو عنصر أساسي يدعم تطبيق العدالة وحقوق المكلّفين.

وعلى ذلك نتناول هذا المطلب في فرعين وذلك على النحو الآتي:

- الفرع الأول: التنظيم القانوني لميعاد التظلم الضريبي .
- الفرع الثاني: إجراءات التظلم الضريبي.

الفرع الأول: التنظيم القانوني لميعاد التظلم الضريبي

يعتبر ميعاد التظلم عنصرًا أساسيًا في ضمان حقوق المكلّفين ضمن النظام الضريبي. فهو الإطار الزمني الذي يُحدد للمكلّف الفرصة القانونية لتقديم تظلمه ضد القرارات الضريبية التي يصدرها هيئات الضرائب، والالتزام بهذا الميعاد يُعَد شرطًا جوهريًا، حيث يُسهم في تنظيم العلاقات بين المكلّف والإدارة الضريبية، ويضمن استقرار النظام القانوني وفقاً للقواعد المعمول بها.

ففي حال عدم التزام المكلّف بالميعاد المحدد، فقد يواجه خطر فقدان حقه في الاعتراض وبالتالي عدم حصوله على حقه ، مما يجعل الإلمام بمواعيد التظلم الضريبي أمرًا بالغ الأهمية.

ونصت معظم الدول على مواعيد التظلم كونها تعد أحد العناصر الجوهرية في إجراءات المنازعات الضريبية، مما يُعكس تفهّمها العميق لأهمية الالتزام بالإطار الزمني في حماية حقوق المكلّفين.

فالدول تسعى من خلال تنظيم مواعيد التظلم إلى تحقيق التوازن بين ضرورة شفافيتها في إدارة النظام الضريبي وحقوق الأفراد على حد سواء، حيث إن تحديد فترة زمنية واضحة لتقديم التظلمات يتيح للمكلّفين فرصة الاعتراض بشكل منظم وفعّال، مما يسهم في تعزيز الثقة في النظام الضريبي ويمنع تزايد المنازعات القانونية. و تأتي هذه النصوص القانونية في إطار رؤية شاملة لضمان الحقوق وتسهيل الإجراءات الضريبية، مما يعكس التزام الدول بتحقيق العدالة والنزاهة في النظام الضريبي.

وفيما يلي نتناول مفهوم الميعاد ومن ثم نتطرق لمواعيد التظلم في التشريعات المقارنة .

أولاً: تعريف الميعاد لغةً وإصطلاحاً:

1- الميعاد في اللغة:

الميعاد في اللغة من مادة (وعد) وهي مفرد مواعيد، والميعاد لا يكون إلا وقتاً وموعداً.[228] ويشتق من مادة (وعد) معنى الوقت والموضع عدة اشتقاقات منها:

- العدة: وهي اسم للوقت يوضع موضع المصدر- الوعد- ويكون الموعد هو وقت لهذه العدة[229].

---

[228] إسماعيل عباد, المحيط في اللغة, الطبعة الأولى,تحقيق الشيخ محمد آل ياسين, الرياض, دار عالم الكتب, 1994م (ج128/2).

[229]محمد مرتضى الحسيني الزبيدي, تارج العروس من جواهر القاموس, الجزء التاسع, مطبعة حكومة الكويت, الكويت, ص305.

- الموعد: مصدر وعدته أي وقت الوعد.
- الميعاد: الميعاد وقته وموضعه, والميعاد هو وقت الوعد[230].

من خلال ما سبق يتضح بأن الميعاد في اللغة هو وقت وقوع الوعد وموضع وقوعه.

2- الميعاد في الإصطلاح:

هناك العديد من التعريفات الفقهية للميعاد في القانون الوضعي، ومن هذه التعريفات التي وردت بشكل عام في القضاء الإداري والعادي بأنه" مهلة يحددها المشرع لاتخاذ إجراء معين، أو إجراء معين أثناء تنفيذه ، بحيث إذا انقضت تلك الفترة الزمنية المحددة ، يُحظر على الأطراف المعنية اتخاذ هذا الإجراء أو تنفيذ هذا الإجراء بشكل قانوني, كما عرف بأنه" الأجل أو المهلة الزمنية التي يحددها القانون لإجراء عمل معين بحيث إذا انقضى هذا الأجل امتنع إجراء العمل, ويعرف بأنه الأجل الذي يحدده المشرع للطاعن لرفع دعواه بحيث إذا انقضى هذا الأجل المحدد سقط حق الطاعن برفع الدعوى [231].

وبالتالي يمكن القول إن ميعاد التظلم في نطاق المنازعات الضريبية هو الفترة التي من خلالها يستطيع المكلف الدفع بعدم مشروعية الإجراء أو القرار الصادر بحقه بحيث متى مافاتت هذه المدة سقط حقه في المطالبة به.

ثانياً: ميعاد تقديم التظلم الضريبي أمام الجهة الإدارية المختصة:

بالرجوع إلى المشرع البحريني نلاحظ أنه قد نص على مواعيد محددة للتظلم والاعتراض خلالها في قوانين متفرقة، وذلك على حسب نوع الضريبة ، ففي قانون الضريبة المضافة رقم (48) لسنة 2018 بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة حدد المدة التي يمكن للمكلف تقديم اعتراضه خلالها وهي (ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطاره بالقرار) أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر وذلك وفقاً لنص المادة (66) من قانون القيمة المضافة البحريني.حيث إنه لا يدخل تاريخ الإخطار ضمن المهلة المحددة، وفي حالة وقوع اليوم الأخير من المهلة في يوم عطلة رسمية يتم تمديد المهلة إلى اول يوم عمل يليه[232].

---

[230]مجمع اللغة العربية, الإدارة العامة للمجمعات وإحياء التراث, المعجم الوسيط, الطبعة الرابعة, مكتبة الشروق الدولة, القاهرة, 2004م, ص1043.

[231] براء محمود عيسى صلاح, النظام القانوني لميعاد الطعن في دعوى الإلغاء أمام القضاء الإداري الفلسطيني, مقارنة بالقانون المصري والشريعة الإسلامية, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية بغزة, 2018م, ص50.

[232] المادة (106) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

وفي ذلك جاء في حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة :" وحيث إنه عن الدفع بعدم قبول الدعوى لرفعها على غير ذي صفة، فإن مفاد نص المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 أنه تُشكل بقرار يصدر من وزير المالية أو من يفوضه، لجنة تسمى لجنة فحص التظلمات والاعتراضات الضريبية"، تختص بفحص ونظر كافة الاعتراضات وجميع أوجه الخلاف بين الخاضعين للضريبة والجهاز بشأن الضريبة. ويجوز للخاضع للضريبة أن يتقدم باعتراض إلى هذه اللجنة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر ، وتصدر اللجنة توصيتها في الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه إليها ، وترفعها إلى وزير المالية أو من يفوضه ، على أن يصدر الوزير أو من يفوضه قراره باعتماد التوصية أو تعديلها أو إلغائها خلال خمسة عشر يوما من تاريخ ورودها. ويُخطر مقدم الاعتراض بالقرار النهائي الصادر بشأن اعتراضه بالطرق المقررة قانونًا ، ويعتبر انقضاء المدد المشار إليها دون إخطاره بنتيجة اعتراضه بمثابة رفضا ضمنيا له. ويجوز لصاحب الشأن الطعن على قرار وزير المالية أو من يفوضه برفض الاعتراض أمام المحكمة المختصة خلال ستين يومًا من تاريخ إخطاره برفض اعتراضها من تاريخ اعتبار اعتراضه مرفوضا"[233].

أما الضريبة الجمركية فكما ذكرنا أن التظلم منها أوكل للجنة خاصة وهي لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة، حيث جاء نص المادة (61)من القانون أن (تشكل لجنة الفصل بالقيمة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام،وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة).

(ودون الإخلال بحق المستورد باللجوء إلى القضاء، ويحق للمستورد أن يتظلم من قرارات زيادة قيمة البضاعة أمام لجنة القيمة وذلك من خلال خمسة عشر يوماً من تسجيل البيان الجمركي أو من تاريخ إعلامه بالقيمة التي قدرتها الإدارة للبضاعة بكتاب مسجل بعلم الوصول وتكون قرارات هذه اللجنة بالأغلبية ونافذة بعد التصديق

[233] حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية، رقم القضية 9/19325/2019/02، بتاريخ 2020/6/28م، حكم غير منشور.

عليها من المدير العام، ويجب إخطار المستورد كتابة بالقرار الذي أصدرته اللجنة في تظلمه، ويكون قرارها مسبباً)[234].

وفيما يتعلق بالضريبة المباشرة المتعلقة بشركات استخراج النفط فلم ينص المشرع على إمكانيةالتظلم والاعتراض منها أمام لجان إدارية ، وبالتالي لا مجال للحديث عن ميعاد التظلم منها ،وكل ماوجدناه هو إمكانية الطعن القضائي وذلك في المادة 15 من المرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل، والتي نصت على : "تختص محاكم البحرين دون غيرها بالفصل في أي نزاع أو خلاف ينشأ بين الحكومة ودافع الضريبة بشأن تطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون أو بشأن مقدار ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكامه".

أما في التشريع المصري، فقد حدد ميعاد التظلم من ربط الضريبة على الدخل في نص المادة (117) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، حيث نصت المادة على أنه في الحالات التي تقوم فيها الإدارة الضريبية بربط الضريبة من تلقاء نفسها، يحق للممول التظلم من هذا الربط خلال مدة محددة تبدأ من تاريخ إخطاره بالربط. [235]، يحق للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلمه، وفي حال عدم تقديم الطعن خلال هذه المهلة، يُعد ربط الضريبة نهائيًا. وقد أيدت محكمة النقض هذا المبدأ، مؤكدة أن لجان الطعن بالإدارة الضريبية ملزمة بإصدار قرار بعدم قبول الطعن شكلاً إذا تم تقديمه بعد انقضاء المدة القانونية المحددة [236].

---

[234] المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مادة 61 .

[235] الحالات التي يجوز للإدارة الضريبية ربط الضريبة بمعرفتها هي:

1. تعديل الرابط بين واقع البيانات والمستندات المرفقة بالإقرار الضريبي للممول.
2. حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي من قبل الممول.
3. عدم تقديم الممول للبيانات والمستندات المؤيدة لإقراره الضريبي.
4. فحص الإقرار بالعينية.

وهذا ماجاء في شرح قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005م المعدل بقانون رقم (199) لسنة 2020.

[236] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1633 لسنة 72ق، جلسة 6 أكتوبر 2006م.

وبحسب مضمون نص المادة (118) من القانون فإنه يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه عليه من ضرائب، وذلك من خلال طلب يقدمه إلى الجهة التي قامت بالخصم.

أما فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، فقد نص القانون رقم (67) لسنة 2016 في المادتين (55) و(56) على المدد القانونية للطعن، سواء على قرار المصلحة بربط الضريبة أو على قرار لجنة الطعن، حيث يجب تقديم الطعن خلال ستين يومًا، وإلا أصبح القرار، بحسب الأحوال، نهائيًا سواء من جهة المصلحة أو اللجنة. وفي حال قامت المصلحة بتعديل أو تقدير الضريبة، يحق للمكلّف الطعن على هذا التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يومًا من تاريخ علمه به. وتتولى المصلحة النظر في هذا الطعن من خلال لجان داخلية يصدر بتشكيلها، وتحديد مقارها واختصاصها، قرار من رئيس المصلحة، على أن يتم البت في الطعن خلال ستين يومًا من تاريخ تقديمه.

كما تلتزم الجهة التي قامت بالخصم بإرسال طلب المكلف، مشفوعًا بردها، إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديم الطلب. ويجوز لتلك الجهة أيضًا الاعتراض على فروق الضريبة التي تُخطر بها نتيجة الفحص، خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلمها هذا الإخطار.

وبعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد حدد ميعاد الطعن بثلاثين يوماً ، حيث جاء في المادة 55 من القانون رقم (91) لسنة 2020 بشأن إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد : (في الحالات التي يتم فيها إخطار الممول أو المكلف بنماذج ربط الضريبة من المصلحة، يكون للممول أو المكلف الطعن على ذلك الربط خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه به.....، كما للممول أو المكلف أن يطعن في قرار المصلحة بربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال خلال ستين يوما من توقيع الحجز عليه. وفي حال عدم قيام الممول أو المكلف بالطعن على نموذج الربط في الميعاد المحدد قانوناً، يكون الربط نهائياً).

أما المشرع الجزائري فقد استخدم لفظ الشكاية بدل التظلم، كما إنه اتخذ منهجاً مغايراً ونص على آجال عامة وآجال استثنائية على النحو الآتي.

أ: الآجال العامة:

إن المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية قد حددت الآجال العامة لتقديم الشكاية وهي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التالية على إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الإحداث الموجبة لهذه الشكاوي.[237]

أي على سبيل المثال: إذا كان الجدول قد أدرج في تاريخ معين من السنة الحالية فرضاً تاريخ 8-8- 2023 فإن الأجل المحدد لهذه الشكاية هو من هذا اليوم حتى 31 ديسمبر من السنة التالية أي 2024.

وهذا ما اقضت به المحكمة العليا في قرارها بخصوص قضية ضد نائب مدير الضرائب في تلمسان، حيث قام المدين بسداد الضريبة في تاريخ 26-1-1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28-12-1981 وقدم طلب التخفيض بتاريخ 23-2-1083 ، فقضت المحكمة بعدم قبول الدعوى لانقضاء الآجال المحددة .[238]

وننوه بأن هذه المدة محددة بشأن الضرائب التي يتطلب إدراجها في الجدول، وبالتالي ما الآجال المتعلقة بالضرائب التي لاتتطلب إدراجها في الجدول؟

- إذا تعلق الأمر باقتطاع من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية هنا تقبل حتى 31 ديسمبر من سنة الاقتطاع.
- إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد فالشكاية هنا تقبل حتى 31 ديسمبر من السنة التي تلي الدفع.[239]

ب: الآجال الإستثنائية:

لقد خص المشرع الجبائي الجزائري في المادة 3/72 من قانون الإجراءات الجبائية بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة تتمثل في 31 ديسمبر من السنة التالية:

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

---

[237] فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة ، الجزائر ، 2010 ص 117

[238] حكم المحكمة العليا في قرارها رقم 42780 في تاريخ 15-6-1985.

[239] حميدي محمد رياض، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في فرنسا/ الجزائر، جامعة زيان عاشور بالجلفة، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، الجزائر- 2016/2015، ص12.

- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها من غير أساس قانوني بسبب خطأ أو تكرار.
- السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.[240]

وأحسن المشرع الجزائري عندما نص على آجال استثنائية للدعوى ، حيث إن هناك أسبابا لابد منها تستدعي تقصير أو تمديد هذه المدد سواءً لأسباب صحية أو ظروف قاهرة.

وترى الباحثة أن النص على هذه المدد هو حرص المشرع على استقرار الأوضاع الإدارية والمراكز القانونية لذلك، فهو يحدد مدداً معينة يتوجب على المكلف الالتزام بها.

وهذه المدد من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها و ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات، إذ تصبح هذه القرارات حصينة على الإلغاء، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول الدعوى إذا ما رفع إليها طعن في قرار إداري بعد فوات هذا الميعاد[241]

وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية أنه يتعين على لجان الطعن بالإدارة الضريبية أن تصدر قرارها بعدم قبول هذا الطعن شكلاً لتقديمه بعد انقضاء الميعاد.[242]

وبعد عرضنا لميعاد التظلم سنتناول في الفرع الآتي الإجراءات الواجب اتباعها لتقديم التظلم بشكل صحيح وفعال، بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية ويعزز من ثقة المكلفين في النظام الضريبي.

---

[240] حميدي محمد رياض– المرجع نفسه– ص 12 و13 .

[241] مازل ليلو راضي, القضاء الإداري دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق, ص153.

[242] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1633 لسنة 72ق، جلسة أكتوبر 2006م .

الفرع الثاني: إجراءات التظلم الضريبي

إن إتاحة إجراءات التظلم أمام الجهة الإدارية تلعب دورا مهما في النظام الضريبي وذلك لكونها تتيح فرصة الاعتراض على القرارات الضريبية التي يرى المكلفين أفراد كانوا أو شركات أنها غير عادلة أو غير صحيحة.

وفي هذا السياق فقد قررت الدول محل المقارنة مجموعة من الإجراءات القانونية التي تسمح للمكلفين بالاعتراض على القرارات التي يرون أنها غير عادلة وغير صحيحة، وتتفاوت هذه الإجراءات بين الدول مما يعكس السياسات الضريبية المختلفة والاهتمام بحقوق المواطنين في كل دولة ، وفيما يلي نعرف إجراءات التظلم مع التركيز على كيفية تقديم التظلمات و آليات مراجعتها و القرارات النهائية الصادرة بشأنها.

يمكن تعريف إجراءات التظلم أمام الجهة الإدارية بأنها: مجموعة القواعد القانونية التي يجب اتباعها خلال المدة التي حددها القانون، وأمام الجهة الإدارية المحددة في النظام القانوني لكل بلد والتي يسعى من خلالها جبر خطر المتضرر.

وفيما يلي نتعرض للإجراءات الواجب اتباعها أمام الجهات الإدارية في مملكة البحرين و الدول المقارنة حتى يتسنى لنا التعليق عليها و إيجاد اوجه الشبه والاختلاف فيما بينها.

أولاً: إجراءات التظلم الضريبي في التشريع البحريني:

ننوه بأن المشرع البحريني وضع إجراءات تظلم مغايرة في كل نوع من أنواع الضرائب وفيما يلي نتناول هذه الإجراءات.

قرر المشرع البحريني في المادة (49) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (48) لسنة 2018م، أنه يحق للجهاز تقدير مبلغ الضريبة المستحَقة، إذا ثبت عدم صحة احتساب الضريبة من جانب الخاضع للضريبة، ويجب أنْ يكون تقديره قائماً على أسباب جدِّية من واقع بيانات ومستندات متاحة لديه.

ووفقاً للائحة التنفيذية في المادة (92) فإنه يصدر الجهاز قراره بتقدير الضريبة الصافية إذا ثبت لديه عدم صحة احتساب الضريبة من جانب الخاضع للضريبة، ويجب أن يتضمن قرار التقدير وإعادة ربط الضريبة، على الأقل ما يلي[243]:

[243] المادة (92) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

1. أسباب التقدير والوقائع والمعلومات والأساس القانوني للربط.
2. قيمة الضريبة الصافية، والفروقات الضريبية المستحقة.
3. ميعاد سداد الضريبة المستحقة بعد تقدير الجهاز.

حيث يجب على الجهاز إخطار الخاضع للضريبة بقراره الصادر بتقدير الضريبة الصافية يحدد فيه الموعد الذي يجب أن يتم سداد الضريبة خلاله.

وكذلك لا يجوز للجهاز فحص وإعادة تقدير الضريبة الصافية المتعلقة بفترة ضريبية سبق وأن تم فحصها إلا عند اكتشاف معلومات جديدة لم تكن متوفرة عند إجراء الفحص والتقدير السابق، تستوجب إعادة التقدير.

ففي هذه الحالة اذا لم يرتض المكلف بما جاء في قرار الربط فإن له تقديم اعتراضه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطاره بالقرار أو الإجراء محل الاعتراض بعد سداد الرسم المقرر، وذلك وفقاً لنص المادة (66) من قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني.

حيث إنه لا يدخل تاريخ الإخطار ضمن المهلة المحددة، وفي حالة وقوع اليوم الأخير من المهلة في يوم عطلة رسمية يتم تمديد المهلة إلى أول يوم عمل يليه[244].

و يجب أن يتضمن الاعتراض أو التظلم – على الأقل –المعلومات الآتية:

1. اسم المعترض أو المتظلم، وعنوان مقر عمله أو عنوانه البريدي ورقم تسجيل الخاضع للقيمة المضافة والرقم المرجعي للقرار.
2. خطاب باللغة العربية يحتوي على ملخص الطلب وأسباب الاعتراض أو التظلم، والأساس القانوني لطلب الاعتراض أو التظلم. كما يمكن إرسال نسخة إضافية باللغة الانجليزية.
3. فترة القيمة المضافة المتعلقة بالاعتراض أو التظلم.
4. المستندات والوثائق وغيرها من المعلومات التي تدعم الاعتراض أو التظلم والتي ترغب في أن تأخذها لجنة فحص التظلمات والاعتراضات في الاعتبار أثناء النظر في طلب الاعتراض/التظلم.
5. البريد الإلكتروني لدى ممثل أو وكيل القيمة المضافة للمعترض أو المتظلم، إن وجد ، وذلك وفقاً للفقرة (ز) من المادة (95) من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة.

---

[244] المادة (106) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

و يشترط لقبول طلب الاعتراض أو التظلم أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات سداد القيمة المضافة المستحقة والغرامات الإدارية محل الاعتراض أو التظلم، وفقًا للفقرة (و) من المادة (95) من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة.

أما الضريبة الجمركية فإن إجراءات التظلم فيها تختلف عن التظلم من ضريبة القيمة المضافة فنرى أن التظلم من الضريبة الجمركية كما ذكرنا سابقاً قد خصه المشرع بإجراءات مغايرة ومدد مختلفة، سواء فيما يتعلق باللجنة المختصة او الإجراءات الواجب اتباعها، فكما تناولنا سابقاً أن الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية الجمركية هي لجنة الفصل بالقيمة والتي تشكل بقرار من المدير العام والتي تتكون من موظفي الإدارة ، وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بذوي الخبرة .[245]

ففيما يتعلق بإجراءات التظلم من الضريبة الجمركية فقد جاء نص المادة 61 من المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك و المتعلقة بتشكيل لجنة الفصل بالقيمة في الفقرة الثانية بإقرار حق المكلف بالتظلم فنصت المادة على أنه : " يحق للمستورد أن يتظلم من قرارات زيادة قيمة البضاعة أمام لجنة القيمة وذلك خلال 15 يوماً من تاريخ تسجيل البيان الجمركي أو من تاريخ إعلامه بالقيمة التي قدرتها الإدارة للبضاعة بكتاب مسجل بعلم الوصول، وتكون قرارات هذه اللجنة بالأغلبية ونافذة بعد التصديق عليها من المدير العام، ويجب إخطار المستورد كتابة بالقرار الذي أصدرته اللجنة في تظلمه ويكون قرارها مسبباً" .

فنلاحظ هنا أن المشرع قد اشترط التسبيب من قبل اللجنة ولم يشترط التسبيب في التظلم من ضريبة القيمة المضافة ، وبالتالي متى لم يوجد التسبيب كان إخطارها باطلاً وكذلك لم يجعل التظلم وجوبياً كما هو مفروض أمام لجنة فحص التظلمات والاعتراضات.

وترى الباحثة أن اشتراط التسبيب في هذا النوع من الضرائب قد يكون بسبب طبيعة هذه الضرائب كونها ترتبط بالاستيراد والتصدير وغالبا تكون جزءا من سياسة تجارية، فبالتالي تسبب هذا القرار يعزز الشفافية والطمأنينة بين المتعاملين والمستثمرين ، كما أن سبب ذلك يعود إلى الالتزام بالمعايير الدولية ، فتكون هناك التزامات

---

[245] المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مادة 61 .

دولية أو معايير تتطلب تسبب القرارات الجمركية كجزء من اتفاقيات تنظيمية كما هو الأمر في النظام الموحد السابق ذكره التي انضمت إليه مملكة البحرين والتي اشترط التسبيب فيه.

وجاءت المادة 62 من نفس القانون و نصت على أنه:

أ: ((إذا نشأ خلاف بين الموظف الجمركي المختص ومالك البضاعة حول قيمة البضاعة لاختلاف نوعها أو منشأها أو لسبب آخر يحال الأمر إلى المدير، فإذا أقر رأي الموظف الجمركي ولم يقبل مالك البضاعة به، فيتم الإحالة للمدير العام لتسوية الخلاف أو إحالته للجنة الفصل بالقيمة)).

ب: ((للمدير الحق بالإفراج عن البضائع محل الخلاف والتي لاتكون معرضة للمنع بعد استيفاء ضمان عالي بقيمة الضريبة (الرسوم) الجمركية وفقا لتقدير الدائرة الجمركية ويتم الاحتفاظ بعينات من البضاعة بصفة مؤقتة في حالات الضرورة للرجوع إليها وقت الحاجة ، وتعاد هذه العينات لمالك البضاعة بعد الانتهاء منها مالم تستهلك في أغراض الفحص والتحليل)). [246] .

وإتاحة التظلم أمام اللجنة المختصة لايمنع المكلف من الطعن أمام القضاء، وذلك كون المادة 61 من ذات القانون في الفقرة (ب) جاءت وأقرت في بدايتها بإقرار حق المتظلم بالطعن أمام القضاء حيث نصت على: (ودون الإخلال بحق المستورد باللجوء إلى القضاء يحق للمستورد أن يتظلم من قرارات زيادة قيمة البضاعة أمام لجنة القيمة) [247].

فنلاحظ أن المشرع أحال الخلافات التي تنشأ بين مالك البضاعة والجمارك بداية للمدير ، فإن لم يقبل المالك به فإنه يحال الخلاف للمدير العام أو لجنة الفصل بالقيمة ، ونعلق على هذا الأمر: بأن المشرع لما ذكر في لفظه للمدير العام لتسوية الخلاف أو إحالته للجنة الفصل بالقيمة يجعلنا نتساءل: هل هنا الخيار للمالك بأن يرفع الأمر للمدير العام أم اللجنة ؟ أم أنه يجب بداية أن يحيل الأمر للمدير العام ، وإن لم يرتض بقراره فهنا يرفع الأمر للجنة؟ نجيب على هذا التساؤل أنه طالما ذكر المشرع لفظ (أو) فذلك يوحي أنهما خياران متاحان للمالك دون إلزامية سبق أحدهما للآخر ، ولكن نتحفظ على هذا الإجراء من ناحية أنه نرى حتى نضمن أن

---

[246] لجنة الفصل بالقيمة هي لجنة مشكلة من موظفي الإدارة بموجب قرار من المدير العام وتكون مهمتها حل الخلافات التي تنشأ بين الدائرة الجمركية وأصحاب العلاقة حول قيمة البضائع المستوردة ولها الاستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة وتم النص على تشكيل هذه اللجنة في النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون في المادة 61.

[247] المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية .

ينتهي النزاع في المرحلة الإدارية منه فإنه من الأفضل أن يتم عرضه على المدير العام، وإن لم يرتض بقراره المكلف فإنه يقوم برفعه للجنة الفصل ، أما إذا ترك الخيار للمالك فإنه مجرد أن يرفض المدير ما يريده فإنه سيقوم برفع دعوى أمام القضاء مما يجعل انتفاء الحكمة التي من أجلها تم إنشاء لجان الفصل بالقيمة ، فطالما أن المشرع حريص على أن يتم حل النزاع في الدائرة الجمركية وفي المرحلة الإدارية منه فإنه يجب إلزامية كل درجة من درجات الطريق الإداري ، وذلك تجنباً لرفع الدعوى القضائية ومحاولة حل الخلاف في مراحله الأولية. وفيما يتعلق بالضريبة المباشرة المتعلقة بشركات استخراج النفط فإننا لم نجد نصا قانونيا يبين إمكانية التظلم أمام لجان إدارية وكل ماوجدناه هو إمكانية الطعن القضائي وذلك في المادة 15 من مرسوم بقانون رقم (22) لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 80 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل والتي نصت على : (تختص محاكم البحرين دون غيرها بالفصل في أي نزاع أو خلاف ينشأ بين الحكومة ودافع الضريبة بشأن تطبيق وتنفيذ أحكام هذا القانون أو بشأن مقدار ضريبة الدخل المستحقة بمقتضى أحكامه). فاستخدام صيغة الجمع توحي بأنه تختص محاكم البحرين على حسب الاختصاص القيمي بالاعتماد على قيمة المنازعة ، دون وجود طريق إداري يتيح للمتظلم عرض نزاعه أمام الجهات الإدارية ، ونرى أن المنازعة الضريبية ليست إلا منازعة إدارية يجب أن يعقد الاختصاص بها للمحكمة الإدارية دون غيرها من المحاكم ، وإذا كان المشرع يريد أن يجعل الاختصاص قيميا فإن ذكر لفظ محاكم البحرين دون تحديد طبيعة ونوع المنازعة الضريبية يعد قصورا من قبل المشرع ، فمتى نقول أن الاختصاص سينعقد للمحاكم المدنية على حسب الاختصاص القيمي ، ومتى سنقول أن الاختصاص ينعقد للدائرة الإدارية ايا كانت قيمة النزاع؟

ثانياً: إجراءات التظلم الضريبي في التشريع المصري:

بينما نظم المشرع المصري في المادة 56 من قانون إجراءات الضريبية الموحد لسنة 2020 إجراءات التظلم من الضريبة على الدخل والتي تعد من اهم الإيرادات المفروضة على الأفراد والشركات وذلك لتحقيقها العدالة الاجتماعية، حيث تكون نسبة فرضها أعلى كلما زاد دخل الفرد ، ويمكن الإشارة بإيجاز لإجراءات التظلم من هذه الضريبة على النحو الآتي:

1. تقديم الطعن على نموذج (19) ضريبة، من ثلاث صور وذلك إلى الإدارة الضريبية المختصة، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه إخطار ربط الضريبة عليه.
2. يتسلم الممول إحدى هذه الصور مؤشراً عليها من الإدارة الضريبية بتاريخ إيداعها.

3. تقوم الإدارة الضريبية بتثبيت وقيد الطعن بياناته وملخصا بأوجه الخلاف في سجل خاص بقيد الطعون.
4. فحص الطلب والاعتراض المقدم من الجهة أو الممول.
5. إذا اتضح للإدارة الضريبية صحة الاعتراض تقوم بإخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحته ففي هذه الحالة يجب عليها إحالته إلى لجنة الطعن.
6. إخطار الجهة أو صاحب الشأن بإحالة الاعتراض إلى لجنة الطعن بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

وإذا لم يكن للممول جهة يمكن أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، يحق له التقدم بهذا الطلب إلى الإدارة الضريبية المختصة أو إلى لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك كما في حالة حصول الممول على إيراد من مصدر أجنبي عن أعمال جرى تنفيذها في مصر.

استنادًا إلى أحكام المادة (119) من القانون، تتولى الإدارة الضريبية الفصل في أوجه الخلاف بينها وبين الممول من خلال لجنة داخلية، وذلك خلال مهلة لا تتجاوز ستين يومًا من تاريخ تقديم الطعن. وإذا تم التوصل إلى تسوية بشأن تلك الخلافات خلال هذه المدة، يُعتبر ربط الضريبة نهائيًا [248].

وتجدر الإشارة إلى أن المادة (153) من اللائحة التنفيذية للقانون قصرت اختصاص هذه اللجنة بالفصل في الطعون المقدمة من الممول للإدارة الضريبية المختصة، وذلك فيما يتعلق بربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني والضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة المستقطعة من المنبع.

وهذا يُشير إلى أن اللجنة لا تملك الاختصاص في نظر الطعون الأخرى المرتبطة بضريبة المرتبات، وهو ما يُعد تقييدًا غير مبرر من اللائحة التنفيذية للمدى الواسع الذي قرره نص المادة (119) من القانون، حيث لم يُحدد هذا النص أوجه الخلاف التي تندرج ضمن اختصاص هذه اللجان، مما يُضفي على نص اللائحة شبهة مخالفة لمبدأ المشروعية.

وتتولى اللجنة إخطار الممول بتاريخ جلسة نظر اعتراضه، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول. وفي حال تخلف الممول أو من يمثله قانونًا عن الحضور في الموعد المحدد، يتم توجيه إخطار ثانٍ

---

[248] يتم تشكيل اللجنة الداخلية بقرار من رئيس مصلحة ضرائب الدخل او من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها (المادة 131 من اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم (91) لسنة 2005م).

له بنفس الوسيلة. وإذا لم يحضر في الموعد الثاني أيضًا، تقوم اللجنة بإحالة النزاع إلى لجنة الطعن المختصة، مع إخطار الممول بذلك رسميًا [249].

تعقد جلسات اللجنة الداخلية بشكل سري، ويتم تدوين كافة ما يُعرض ويناقش خلال الجلسة في محضر رسمي، يُرفق به المستندات المقدمة من كل من الممول والإدارة الضريبية. وتلتزم اللجنة بمناقشة جميع النقاط محل الخلاف، وبحث أوجه الدفاع التي يُقدمها الممول، مع ضرورة الرد المفصل على كل بند من هذه البنود في سياق المحضر.

ومن هنا نتساءل ماهو أثر الاعتراض أمام اللجنة الداخلية ؟

قد قضت محكمة النقض المصرية بأنه : " بناءً على نص المادة (١١٩) من القانون فإنه في حالة الاتفاق بين الإدارة الضريبية والممول على أوجه اعتراضه يصبح هذا الاتفاق ملزماً للإدارة الضريبية والممول على السواء[250]، متى خلا هذا الاتفاق من شوائب الرضا ولم يثبت العدول عنه بدليل جائز القبول قانوناً[251]، ويصدر قرار اللجنة بما تم الاتفاق عليه، ويصبح نهائياً ولا يجوز الطعن فيه، ويكون لكل من الإدارة الضريبية والممول الحق في التمسك به، ويقع عبء الإثبات على الطرف الذي يتمسك به، ولا يجوز للإدارة الضريبية أن تتحلل من هذا الاتفاق إلا في حالات الخطأ المادي أو الغش أو التدليس أو استعمال طرق احتيالية تم استخدامها في التوصل إليه"[252].

في حال عدم التوصل إلى اتفاق مع الممول، تتولى اللجنة تحديد أوجه الخلاف وتوضيح رأيها بشأنها، ثم تُحيل هذه الخلافات إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ صدور قرارها في اعتراض الممول، مع إخطار الممول بذلك رسميًا.

ويتم توقيع محضر اجتماع اللجنة من قبل رئيسها وأعضائها، بالإضافة إلى الممول أو من يمثله قانونًا، ويحق للممول الحصول على نسخة من هذا المحضر.

---

[249] وفقاً لنص المادة (119) من قانون الضريبة على الدخل والمادة (134) من اللائحة التنفيذية للقانون.

[250] حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 408 لسنة 29ق، جلسة 6 يناير 1965م، س16، ص40.

[251] حكم محكم النقض المصرية في الطعن رقم 165 لسنة 20 ق، جلسة 25 ديسمبر 1952، س4، ص228.

[252] زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ، مرجع سابق ، ص133– ص134.

وفي حال تأخرت الإدارة الضريبية المختصة عن إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن بعد انقضاء المهلة المحددة (ثلاثين يومًا من تاريخ اجتماع اللجنة الداخلية)، يحق للممول رفع الأمر إلى رئيس لجنة الطعن المختصة من خلال طلب كتابي يُقدّم مباشرة أو يُرسل بالبريد المسجل بعلم الوصول. ويكون على رئيس لجنة الطعن، في هذه الحالة، أن يطلب ضم الملف ويُحدد جلسة لنظر النزاع خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ استلام الطلب، سواء مباشرة أو إلكترونيًا، باستخدام الوسائل المعتمدة التي يحددها وزير المالية.

ومع صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020، تم تنظيم الإجراءات الإدارية الضريبية بشكل متكامل. وقد نصت المادة الأولى من القانون على سريان أحكامه في ما يخص إجراءات ربط وتحصيل كل من: الضريبة على الدخل، الضريبة على القيمة المضافة، رسم تنمية الموارد المالية للدولة، ضريبة الدمغة، وأي ضرائب أخرى ذات طبيعة مماثلة أو تحل محلها، وذلك في الحالات التي لا يرد بشأنها نص خاص في القوانين المنظمة لهذه الضرائب، وبما لا يتعارض مع أحكامها.

أما المادة (65) من ذات القانون، فقد نظمت المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، حيث نصت على أن المصلحة تبتّ في الطعون المقدمة من الممولين أو المكلفين من خلال لجان داخلية، يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق عملها قرار من رئيس المصلحة.

ويُشترط أن يُقدَّم الطعن من الممول أو المكلف في صورة صحيفة أصلية مرفقة بثلاث صور، تودع لدى مأمورية الضرائب المختصة، مع تسليم نسخة منها للممول أو المكلف. ويجب أن تتضمن الصحيفة تحديدًا دقيقًا لجميع أوجه الخلاف المشار إليها في نموذج ربط الضريبة، وبيان الأسباب الجوهرية التي يستند إليها الطعن، ولا يُعتد بأي طعن لا يوضح على وجه الدقة أوجه الخلاف محل النزاع.

يتعيّن على اللجنة الداخلية إخطار الممول أو المكلف بموعد الجلسة المحددة لنظر طعنه، على أن تُعقد الجلسة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إيداع صحيفة الطعن. ويتم الإخطار من خلال كتاب موصى عليه بعلم الوصول، أو عبر وسيلة إلكترونية معترف بها قانونًا، أو بتسليم نموذج الإخطار في مقر عمل الممول أو بالمأمورية المختصة، بموجب محضر توقيع من الممول أو من يمثله قانونًا.

كما تلتزم المأمورية المختصة بإرسال ملف الممول أو المكلف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يومًا على الأكثر، مرفقًا بالمستندات اللازمة ومذكرة رد توضح أسباب رفض الطعن. وتقوم اللجنة بتسجيل بيانات الطعن في سجل خاص، متضمنًا ملخصًا لأوجه الخلاف.

ويجب على اللجنة البتّ في الطعن خلال ستين يومًا من تاريخ استلام الملف والمستندات، ويجوز لها تمديد هذه المدة لفترة مماثلة إذا توفرت أسباب جدية، تُدوَّن في محضر اجتماع اللجنة.

وفي حال التوصل إلى تسوية خلال المدة المحددة، تُعتبر الضريبة نهائية. أما إذا لم يتم التوصل إلى تسوية، فعلى اللجنة أن تُحيل أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ البتّ فيها، على أن تُرفق برأيها المسبب، وتُخطر الممول بالإحالة بذات وسائل الإخطار المشار إليها أعلاه.

وفي حال انقضاء المدة المحددة دون قيام اللجنة بالإحالة، يحق للممول أو من يمثله قانونًا رفع الأمر مباشرة إلى رئيس لجنة الطعن، سواء بتقديم الطلب يدويًا أو عبر كتاب موصى عليه بعلم الوصول، مرفقًا بصورة من صحيفة الطعن المُقدمة سابقًا، وذلك خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ انتهاء المهلة.

وعلى رئيس لجنة الطعن، خلال خمسة عشر يومًا من تلقي الطلب، أن يُحدد جلسة لنظر الطعن ويأمر بضم ملف الممول. ويتم إحالة الملف إلى لجنة الطعن في حال انتهاء المدة القانونية دون صدور قرار في الطعن، دون الإخلال بالمسؤولية التأديبية على من تسبب في هذا التأخير، سواء لعدم البتّ أو لعدم الإحالة في الوقت المحدد.

وفي جميع الأحوال ، تخطر مأمورية الضرائب المختصة بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية خلال يومين من تاريخ صدوره ، وعلى المأمورية حال الاتفاق علي تسوية الخلاف ربط الضريبة من واقع قرار اللجنة وعمل التسوية اللازمة وإخطار الممول أو المكلف خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ إخطارها بقرار اللجنة).

ثالثاً: إجراءات التظلم الضريبي في التشريع الجزائري:

ووفقاً للمشرع الجزائري فإنه قد جعل المنازعات الضريبية تخضع لتدخل الإدارة أولاً والتي أصدرت القرار ثم اللجان الإدارية للطعن قبل إحالة النزاع للقضاء ، فنجد في ضريبة القيمة المضافة أن المشرع جعل تلقي الشكوى بدايةً لدى المدير الولائي للضرائب والمختص إقليمياً أو رئيس مركز الضرائب في أجل قدره 4 أشهر للبث فيه قبل تعديل قانون الرسوم على رقم الأعمال محدد الأجل ب 6 أشهر.

إلا أنه إذا تعدت الشكوى مبلغ 150,000,000 ديناراً جزائرياً فهنا جعل لزاماً على المدير الولائي أخد رأي الإدارة المركزية وفي السابق قبل تعديل القانون المذكور أعلاه كان المبلغ محدد ب 20,000,000 ديناراً جزائرياً.

هذا بالنسبة للطريق الأول، أما الطريق الآخر الذي منحه القانون فهو التقدم لرئيس لجنة الطعن المعنية بهدف التماس سواء تصحيح الأخطاء الصادرة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق تأسيس من حكم تشريعي أو تنظيمي ، وننوه بأنه للمكلف الحق في رفع الشكوى أمام لجان الطعن سواء في حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى النزاعية ، وذلك خلال 4 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة ، إلا أننا ننوه بأنه لايمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ورفع الطعن إلى اللجنة لايعلق الدفع .

وتصدر اللجنة قرارها بالدفوع المرفوعة بالقبول أو الرفض خلال 4 أشهر من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة، فإن لم تبد رأيها خلال المدة هذه فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يستطيع المكلف أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن [253]، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية فإنها تنص على ثلاث لجان للطعن على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة . والتي تتمثل في لجنة طعن على مستوى كل ولاية ، لجنة طعن على مستوى كل مديرية جهوية ، ولجنة طعن مركزية والتي ذكرنا اختصاصاتهم أعلاه [254].

وبعد عرضنا للإجراءات الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية ننتقل للخطوة الثانية في تسوية المنازعات الضريبية والتي تتمثل في التسوية القضائية للمنازعات الضريبية وذلك في حال لم تنجح التسوية الإدارية، وهذا مانتناوله في المبحث الثاني من هذا الفصل.

---

[253] بوعافية رضا – المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري– الرسم على القيمة المضافة نموذجاً– مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية – المجلد06– العدد 02– جامعة برج بوعريريج – الجزائر – ص 9 .

[254] قانون الإجراءات الجبائية الجزائري الباب الأول المادة 81 مكرر .

المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء

تمهيد وتقسيم:

بعد تعرضنا للطريق الإداري في تسوية المنازعات الضريبية والإجراءات الواجب اتباعها بهذا الصدد، فإن المكلف في هذه الحالة إذا لم يرتض بالقرار الذي صدر بحقه فإن له اللجوء إلى القضاء ، ولاشك من أن الرقابة القضائية تعد الضمانة الأكثر فاعلية لاحترام مبدأ المشروعية الضريبية وكفالة حقوق المكلفين بالضرائب، وذلك بإلغاء القرارات الضريبية التي ينتج عنها ضرر للمكلفين أو الحكم بالتعويض عن الضرر الذي يصيبهم من جراء عمل الإدارة الضريبية، أو بفعل العاملين فيها[255]، فالنظام الضريبي في الدول دائماً يهدف لتحقيق الأمن القانوني والمالي لكل من المواطنين وخزانة الدولة في وقت واحد، فهو يأخذ بالاعتبار المنافع العامة في تلقي الضرائب من ناحية ، وضمان الأمن القانوني للمواطنين من ناحية أخرى ، والأهم من ذلك أن لايقوم الأشخاص المضطلعون بمهمة حل المنازعات الضريبية بتشويه القانون الذي يعد بمثابة مظلة الأمن القانوني لهم.

ولتوفير ضمانة أكبر في الحماية فإن الدول حرصت على النص على المرحلة القضائية في بحر المنازعات الضريبية[256] ،هذا وقد اختلفت التشريعات الضريبية في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية ، فمنها ما جعلت الاختصاص للمحاكم العادية، ومنها ما جعلته للمحاكم الإدارية في حين سلكت دول ثالثة لنفسها مسلكا مستقلاً، فأفردت في نظامها القضائي جهة متخصصة ومستقلة تنظر في تلك الخصومات، وبالمثل جاءت أراء ومواقف الفقه متباينة في تأييد أحد تلك الاتجاهات التشريعية وإنكار التشريعات الأخرى، كما أن اختصاص القضاء بهذا الأمر يجعلنا نطرح تساؤلا في غاية الأهمية وهو: ماهي الإجراءات الواجب اتباعها أمام القضاء ؟ وماهي سلطة القضاء أثناء نظر المنازعة الضريبية ؟ وماحجية أحكامه؟ وماهو مضمون الإثبات في نطاق المنازعات الضريبية ؟

---

[255] سارة علي حسين، طرق تقدير وعاء الضريبة والطعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق، 2021، ص39.

[256] Mohammed Reza Moravej , Mustafa serajim The role of adminstrative justice court in tax dispute in Iran, journal of exploratory studies in law and management, vol3, issue2, Islamic Azad University,Dubai, 2016, p99.

نجيب على هذه الأسئلة في المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: الدعوى الضريبية كآلية لحسم النزاع الضريبي .
- المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للدعوى الضريبية.

المطلب الأول: الدعوى الضريبية كآلية لحسم النزاع الضريبي

إن رفع الدعوى الضريبية يجب أن يكون أمام الجهة القضائية التي حددها القانون، الأمر الذي يجعل تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية ذا أهمية كبرى ، فالمكلف بالطبع يهمه معرفة الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية في دولته حتى يتم قبول دعواه، وإذا وقع في نزاع ضريبي، وتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة ولم يلق القرار الصادر قبولاً لديه ، كان له أن يوجه اعتراضاته وحججه بالطريقة الصحيحة أمام الجهة القضائية المختصة ، وذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى: إن هذا الإدراك للجهة القضائية المختصة له أثر كبير على حالة المكلف النفسية عندما يعرف الجهة القضائية المختصة، بحيث يبتعد عن التوتر والضغط الناجم عند عدم الدراية بالجهة المختصة والإجراءات الواجب اتباعها .

ومن جانب آخر فإن رفع الدعوى الضريبية يتطلب من المكلف أن يكون على دراية تامة بشروط وميعاد رفع الدعوى الضريبية، حيث إن معرفته لشروط الدعوى تجنبه رفض دعواه لعدم استيفاء الشروط القانونية، وبالتالي تقضي المحكمة بعدم قبول دعواه، إضافة إلى أن إلمامه بمواعيد رفع الدعوى القضائية يجعله يقدم طعنه في الوقت المناسب حتى لاينقضي حقه في رفع الدعوى لمرور الزمن وهو مايعرف بالتقادم.

وعلى ذلك نتناول هذا المطلب في فرعين على النحو الآتي:

- الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعة الضريبية.
- الفرع الثاني: شروط وميعاد رفع الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعة الضريبية

إن هناك من الدول من تعطي الاختصاص للقضاء العادي ومنها من تعطي الاختصاص للقضاء الإداري ومنها من أخذ اتجاهاً مغايراً وذلك بتخصيص قضاءً مستقلاً يضطلع بمهمة النظر في الطعون الضريبية، ومن هنا يثار لدينا التساؤل حول الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية في مملكة البحرين، خاصة إن علمنا أن النظام المتبع في البحرين هو النظام الموحد في القضاء، فعندما صدر المرسوم بقانون رقم (42) لسنة 2002م بإصدار قانون السلطة القضائية لسنة 2002م حددت المادة (7) منه اختصاصات الدائرة الإدارية بقولها" فيما عدا أعمال السيادة، تختص المحكمة الكبرى المدنية– بدائرة إدارية– بالفصل في المنازعات الإدارية التي تنشأ بين الأفراد وبين الحكومة أو الهيئات او المؤسسات العامة عدا الحالات التي ينص فيها القانون على خلاف ذلك"، وبالتالي فإنه لم ينص على إنشاء قضاء مستقل للنظر في المنازعات الإدارية عموماً، فهل هذا الأمر ينطبق كذلك على المنازعات الضريبية ؟

وتسعى الباحثة من خلال هذا الفرع إلى تحديد الجهات المختصة بنظر المنازعات الضريبية في الدول المقارنة ومملكة البحرين وذلك من خلال عرض وتحليل النصوص القانونية المنظمة في إطار موقف الفقه والقضاء وذلك على النحو التالي:

أولاً: انعقاد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية للقضاء العادي:

بعض الدول أعطت الاختصاص للقضاء العادي ، فالقضاء العادي هو الجهة المختصة بنظر المنازعات التي تقوم بين الأفراد وأنفسهم أو بينهم وبين السلطات العامة عندما تتعامل معهم كشخص من أشخاص القانون الخاص. وقد عهدت بعض الدول إلى هذا القضاء اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية من أبرزها بريطانيا.

حيث يوجد بها مرحلتان للطعن في تقدير الضريبة : أولهما (المرحلة الإدارية) وتكون أمام مفتش الضرائب، ثم بعد ذلك أمام هيئة المفوضين أو هيئة المفوضين الخاصة، ويدور هذا الطعن حول المسائل الواقعية والقانونية على حد سواء، إلا انه عادة ما يتم إثارة المسائل الواقعية أمام هيئة المفوضين العامة، أما المسائل القانونية

فإنها تثار أمام هيئة المفوضين الخاصة ،وتعد المرحلة الإدارية في بريطانيا كما وصفها بيل سنة (1999): "إن هذه المرحلة ليست مرحلة رسمية بالمعنى الدقيق وإنما تعد مجرد التماس"، فالنزاع الحقيقي يبدأ في المرحلة القضائية ، أي عندما لايتم حله في مرحلته الإدارية، فيعد الاعتراض إجراء أقل رسمية [257].

أما ثانيهما فهي (المرحلة القضائية)، وتكون على ثلاث درجات، إذ بإمكان كل من المكلف ومفتش الضرائب الطعن بقرار هيئة المفوضين العامة أو الخاصة أمام المحكمة العليا، كدرجة أولى للتقاضي، وهذه المحكمة لا تختص إلا في المسائل القانونية دون الواقعية، أي أن قرار هيئات المفوضين تلك يكون قطعياً في المسائل الواقعية.

إلا انه في الحالات التي يكون فيها من الصعب تحديد ما إذا كانت مسألة ما تعد من مسائل الواقع أم القانون فإن المحكمة العليا تقبل الطعن فيها على أن تقرر أولا ما إذا كانت تلك الهيئات قد أصدرت قرارها في مسألة قانونية أم واقعية، فإذا تبين أنها قانونية فصلت فيها وإلا فالعكس[258].

هذا ويمكن لتلك المحكمة أن ترفض الطعن وتؤيد قرار هيئة المفوضين أو زيادة الضريبة أو تخفيضها، وحينها بإمكان صاحب المصلحة الطعن استئنافاً بقرار المحكمة المذكورة أمام محكمة الاستئناف، وكمرحلة نهائية يطعن بقرار هذه الأخيرة أمام محكمة اللوردات التي جرى العمل على أن تتشكل من القضاة الذين تتوافر لديهم المعرفة والإلمام بالمسائل القانونية والمالية فقط، وتعد هذه المحكمة أعلى سلطة قضائية في إنكلترا.

وترى الباحثة بأن إعطاء الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية ضمن القضاء العادي قد يواجه تحديات كثيرة مثل الحاجة إلى خبرة فنية، و تأخير في الإجراءات ، إضافة إلى أن القضايا الضريبية تحتاج إلى معرفة فنية

---

[257] Moses Idowu,Kamala Hasan, Achu, Bujang, Ariffian, and Kamarudin, Evaluation of rating valuation appeal procedure : A comparative study of united kingdom , Nigeria and Malaysia, International journal of real estate studies , volume 11 number 2, 2017,P 94.

[258] رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في العراق، مكتبة كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2007، ص132.

عميقة بالقانون الضريبي والإجراءات ، وقد يكون القضاة في النظام العادي غير مؤهلين تماماً لهذه القضايا، خلاف ما إن كانت توجد محاكم مستقلة للمنازعات الضريبية والتي تكون إجراءاتها أسرع لتخصصها في هذه المنازعات وكفاءتها مما يعزز الثقة في النظام الضريبي.

ثانياً: انعقاد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية للقضاء الإداري:

يراد بالقضاء الإداري الجهة التي تختص بنظر المنازعات الإدارية، أي المنازعات التي تثار بين جهة إدارية وجهة إدارية أخرى أو بين الجهات الإدارية والإفراد بصدد حق من الحقوق أو صالح من الصوالح، وتتوسل تلك الجهة الإدارية بأساليب القانون العام في نشاطها. وقد أجازت العديد من الدول للقضاء الإداري فحص الخصومات الضريبية كما هو الحال في كل من مصر و السويد ولبنان والجزائر، وسنبين ذلك وفق التقسيم الآتي:

1- حل المنازعات الضريبية في التشريع المصري:

إن نظر المنازعات الضريبية كانت تتداول سابقاً ما بين القضاء العادي والقضاء الإداري مع رجحان كفة القضاء العادي، حتى صدور حكمي المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم (162 لسنة 31 قضائية دستورية في 2013/4/7) والطعن (70 لسنة 35 قضائية دستورية بتاريخ 2015/8/2) ، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد التي رجحت كفة القضاء الإداري لكونه القاضي العام بنظرها، وعليه سنتناول بالبحث الأساس القانوني لهذا الاختصاص على مرحلتين: الأولى ما قبل حكمي المحكمة الدستورية، والثانية ما بعدهما.

أ – المرحلة الأولى :

تُشير هذه المرحلة إلى الفترة التي كان فيها الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية محل جدل بين القضاء العادي والإداري، حيث رجحت كفة القضاء العادي لغياب قانون خاص بالإجراءات الضريبية، رغم أن النصوص القانونية والدستورية كانت تميل لاختصاص مجلس الدولة، مما أفرز اتجاهين فقهيين متعارضين حول الجهة

المختصة، بين من يرى اختصاص القضاء العادي باعتباره الأصل، ومن يرى أن القضاء الإداري هو صاحب الولاية الطبيعية بحكم طبيعة العلاقة الضريبية الإدارية.

إن مصر قد عرفت نظام القضاء المزدوج بصدور قانون مجلس الدولة رقم (112) لسنة 1946[259], الذي لم ينص على اختصاص النظر في المنازعات الضريبية, وكذلك القانون رقم (9) لسنة 1949، وبذلك ظل الاختصاص قاصراً على القضاء العادي، إلاّ أنه بصدور القانون رقم (165) لسنة 1955 الذي نص صراحة في (الفقرة السابعة من المادة الثامنة) على اختصاص مجلس الدولة بنظر هذا النوع من المنازعات[260]، وكذلك القانون رقم (55) لسنة 1959 الذي منح محاكم القضاء الإداري ذلك الاختصاص إلاّ أنه علقه على صدور قانون الإجراءات القضائية لهذه المنازعات[261].

---

[259] تجدر الإشارة هنا بأنه قبل صدور قانون مجلس الدولة رقم (112) لسنة 1946 كانت هناك جهة قضائية واحدة هي جهة القضاء العادي، فقد كانت مصر تتبع نظام القضاء الموحد، ومن الطبيعي أن يكون الاختصاص بنظر هذه المنازعات للمحاكم العادية، إلاّ أن لائحة ترتيب المحاكم الأهلية قضت بعدم جواز اختصاص هذه المحاكم بأن تؤول أمراً إدارياً أو توقف تنفيذه، وليس لها النظر في المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية، وقد كرر المشرع هذا الحظر في القوانين الأخرى الخاصة بالضرائب، كما نص في الديرية الصادر سنة 1899 المتعلق بتعديل ضريبة الأطيان بنصه على قيام لجان إدارية بتقدير القيمة الإيجارية على تلك الأطيان، والتي تعتمد كأساس لفرض الضريبة، إلاّ أنه من حق الممول الاعتراض أمام لجان إدارية أعلى منها يكون قراراها باتاً ونهائياٍ وغير قابل للطعن أمام القضاء. وذات المسلك اتبعه المشرع في تقدير ضريبة المباني وفق الأمر العالي الصادر سنة 1884، إلاّ أن هذا الامر لم يستمر طويلاً، فبصدور قانون رقم (14) لسنة 1939 الذي قضى بأن تحيل مصلحة الضرائب إلى لجان إدارية، المسائل التي لا يتفق عليها من قبل الممول والمصلحة، وقرارات هذه اللجان تكون قابلة للطعن أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية، وكذلك الأمر بالنسبة لقانون ضريبة الدمغة رقم (44) لسنة 1939 وقانون رسم الأيلولة على التركات رقم (142) لسنة 1944 وقانون ضريبة الإيراد العام رقم (6) لسنة 1949، وكذلك قانون نظام القضاء رقم (147) لسنة 1949 الذي ألغى الأمر العالي لسنة 1883 الخاص بلائحة ترتيب المحاكم الأهلية، للمزيد ينظر الى د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص345 وما بعدها.

[260] حيث جاء النص كالآتي: يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل الآتية ..... سابعاً: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم.

[261] موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، ط1، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص144.

وهذا الشرط تم التأكيد عليه في القوانين المتعاقبة لمجلس الدولة التي أوردت ذات القيد في القانون رقم (31) لسنة 1963 والقانون رقم (144) لسنة 1964 والقانون رقم (47) لسنة 1972، الأمر الذي خلق حالة من الاضطراب في اختصاص مجلس الدولة عند نظره هذه المنازعات، و القضاء العادي عند تصديه لهذا النوع من المنازعات يستند الى ذلك القيد الوارد في قانون مجلس الدولة على اعتبار أن اختصاص المجلس بنظر تلك المنازعات معلق على شرط واقف وهو صدور قانون الإجراءات الخاص بها.

وقد انقسم الفقه إلى جانبين، الأول: ذهب للقول بأن المشرع قد عطل اختصاص القضاء الإداري بالفصل في الطعون الضريبية، إذ جعل ممارسة هذا الاختصاص منوطا بصدور قانون ينظم إجراءاته، ومن ثم فإن محاكم القضاء العادي هي المختصة بنظرها [262].

و قد ساند الاتجاه الفقهي المذكور الفقيه (لورج) بقوله: "إن القضاء العادي هو المختص بتطبيق القانون المدني الذي يعد الشريعة العامة واجبة التطبيق في كل ما لم يرد بشأنه نص وبذلك يكون أجدر من غيره في تطبيق النصوص الضريبية التي وردت استثناء من أحكام القانون العام رعاية لمصلحة الأفراد"، إذ أن القاضي المدني يلتزم بالإحكام التي تكفل حقوقهم وذلك على خلاف القاضي الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن مصالح الخزانة العامة[263].

كما أكد جانب آخر من الفقه على ضرورة إسناد قضايا الضرائب إلى القضاء العادي، لأنه صاحب الولاية الطبيعية والعامة في كافة المنازعات فيما عدا الشؤون الإدارية البحتة والضرائب ليست منها، علاوة على إن القضاء المذكور يطبق أحكام القانون المدني الذي يعد أصلا يجب الرجوع إليه، بالإضافة إلى قانون المرافعات

---

[262]مشار إليه لدى سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، 1976، ص301.

[263] محمد عبد الرضا حسين السيلاوي ، مرجع سابق، ص170إلى172.

المدنية عند تفسير قوانين الضرائب، ويضاف إلى ذلك أن التزام قواعد القانون الخاص في تفسير العلاقة بين الأفراد والحكومة هي أقرب إلى حماية مصالح الأفراد والدولة من تطبيق قواعد القانون العام، هذا مع الأخذ بنظر الاعتبار أن المحاكم العادية أكثر تغلغلاً في أنحاء البلاد من المحاكم الإدارية، بحيث يتاح لها الإلمام بالظروف المحلية ومعرفة العرف الجاري[264].

وترى الباحثة أن هذه الحجج محل نظر كونها تتجاهل الذاتية التي يتميز بها القانون الضريبي وما ينبثق عنها من استقلاليته عمن سواه من القوانين لاسيما القانون المدني الذي بالكاد ينظم العلاقة بين أشخاص متساوين في المراكز القانونية، في حين أن القانون الضريبي ينظم علاقة غير متكافئة الأطراف، الإدارة الضريبية التي تعد الطرف القوي في تلك العلاقة، والمكلف الذي يعد الطرف الضعيف فيها.

كما أنه لو تتبعنا سير عمل القاضي الضريبي لألفينا أنه ليس ملزماً بالرجوع إلى قواعد القانون المدني فحسب لإيجاد الحلول للمسائل الضريبية التي غفل عن تنظيمها التشريع الضريبي، بل إنه يطبق وعلى حد سواء قواعد القانون الخاص والقانون العام التي تتلاءم مع طبيعة العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية وبما ينسجم مع ذاتية القانون الضريبي.

أما الجانب الآخر فقد ذهب للقول بأنه بعد تقرير الولاية العامة في المنازعات الإدارية لمجلس الدولة دون غيره على وفق دستور 1971 وما بعده دستور 2012 المعدل بدستور 2014 وقانوني مجلس الدولة وقانون السلطة القضائية الحاليين، فإن هذه النصوص[265] لا تعلق اختصاص المجلس بنظر المنازعات الضريبية

---

[264] زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ، مرجع سابق، ص188.

[265] حيث نصت المادة الثانية من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972 في الفقرة الثالثة منها على أنه: بالنسبة إلى المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم فيصدر قانون خاص ينظم كيفية نظرها أمام مجلس الدولة.

على شرط واقف وهو صدور قانون الإجراءات القضائية الخاصة بها، إنما تشير إلى ضرورة وجود قواعد إجرائية تحدد كيفية نظر هكذا منازعات أمام مجلس الدولة. وبما أن القانون لم يصدر لغاية الآن، فإنه يتعين الرجوع إلى القواعد العامة فيما يتعلق بتحديد الاختصاص بنظر هذه المنازعات، والتي بدون أدنى شك تتمثل باختصاص الجهة التي تملك الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية وطبيعة اختصاصها الذي ينسجم مع طبيعة هذه المنازعات، وسريان إجراءات ومواعيد دعوى الإلغاء العامة على طلبات إلغاء القرارات الإدارية التي تتعلق بالضرائب وإجراءات ومواعيد دعوى التعويض عن الأضرار الناجمة عن تلك القرارات إلى حين تحديد المشرع لإجراءات ومواعيد مختلفة تمييز دعاوى الضرائب عن الدعاوى العامة للقرارات الإدارية[266].

إن دساتير مصر نصت على تقرير الاختصاص العام للقضاء الإداري بنظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة [267]، إلاّ أنه وعلى الرغم من وضوح هذه النصوص فقد كان للقضاء العادي الغلبة بنظر هذا النوع من المنازعات، حتى صارت القاعدة هي اختصاص القضاء العادي والاستثناء هو اختصاص القضاء الإداري مخالفاً بذلك ما قررته تلك الدساتير، و استمر العمل بهذا التنظيم إلى أن صدر حكم المحكمة الدستورية العليا بشأن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 والمعدل بالقانون رقم (9) لسنة 2005، وذلك في الطعن رقم (162 لسنة 31 قضائية دستورية) الصادر بتاريخ 7 أبريل 2013. وقد قضت المحكمة بعدم دستورية كل من الفقرة الأخيرة من المادة (17)، والفقرة السادسة من المادة (35) من القانون المذكور، وذلك لما تضمنه النصان من إسناد اختصاص نظر منازعات الضرائب على المبيعات إلى المحاكم الابتدائية.

[266] د. سامي جمال الدين، دعاوى التسوية، ط2، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2014، ص206.

[267] ينظر إلى المادة (172) من دستور مصر لسنة 1971، والمادة (190) من دستور عام 2014.

ورأت المحكمة أن هذا الإسناد يشكّل انتقاصًا من اختصاص مجلس الدولة، الذي يعد صاحب الولاية العامة في الفصل في المنازعات الإدارية والقاضي الطبيعي لها، بما يمثل إخلالاً واضحاً بمبدأ استقلال السلطة القضائية، ويُعد مخالفًا لأحكام المواد (47، 75، 168، 174) من دستور 2012[268].

---

[268] ينظر الى الدعوى رقم (162) لسنة 31 قضائية دستورية بتاريخ 2013/4/7، منشور على موقع المحكمة الدستورية العليا في مصر على الرابط: www.sccourt.gov.eg تاريخ الزيارة 2024/01/20 الساعة 00 :10 Pm.
حيث جاء فيها:" وحيث إن المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم ، بدءًا من القانون رقم 165 لسنة 1955 فى شأن تنظيم مجلس الدولة ، الذى أسند بنص البند سابعًا من المادة (8) منه لمجلس الدولة كهيئة قضاء إدارى الاختصاص بالفصل فى تلك المنازعات ، وأوضحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أن الاختصاص بنظر هذه الطعون تقرر لمجلس الدولة باعتبار أنها ذات طبيعة إدارية بحتة ، وقد جرى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 55 لسنة 1959 فى شأن تنظيم مجلس الدولة على النهج ذاته فنص فى البند سابعًا من مادته رقم (8) على الحكم ذاته ، وأكدت هذا الاختصاص المادة (10) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة ، التى عقدت فى البند السادس منها الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل فى الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم وفقًا للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة .
وحيث إنه متى كان ذلك ، وكان المرجع فى تحديد بنيان الضريبة العامة على المبيعات وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة ، بما فى ذلك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، والمكلفين بها والملتزمين بعبئها وقيمة الضريبة المستحقة ومدى الخضوع لها والإعفاء منها إلى قانون هذه الضريبة ، وإلى القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة تنفيذًا لأحكامه ، فإن المنازعة فى هذا القرار تعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها ، تندرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقًا لنص المادة (174) من الدستور الحالى الصادر فى 2012/12/25 . وإذ أسند النصان المطعون فيهما الاختصاص بالفصل فى تلك المنازعات إلى المحكمة الابتدائية التابعة لجهة القضاء العادى ، فإن مسلك المشرع على هذا النحو يكون مصادمًا لأحكام الدستور الذى أضحى بمقتضاه مجلس الدولة ، دون غيره من جهات القضاء – وفى حدود النطاق المتقدم ذكره – هو صاحب الولاية العامة فى الفصل فى كافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعى ، والتى تدخل ضمنها الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب . ولا وجه للاحتجاج فى هذا الشأن بأن البند السادس من المادة (10) من القانون الحالى لمجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972 ، جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهنًا بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه ، إذ لم يخص المشرع الدستورى – سواء فى ظل دستور سنة 1971 أو الدستور الحالى – نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية استلزم صدور قانون بها ، استثناءًا من القواعد التى تخضع لها سائر المنازعات الإدارية الأخرى ، التى عهد لمجلس الدولة بالفصل فيها ، كما أن التراخى فى سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه إعما لاً للنص المذكور – والذى طال إهما له من تاريخ العمل بالقانون رقم 47 لسنة 1972 المشار إليه فى 1972/10/5 – أو تضمين قانون الضريبة تلك القواعد ، لا يعد مبررًا أو مسوغًا لإهدار الاختصاص الذى احتفظ به الدستور لمجلس الدولة ، بل يناقض ما انتهجه المشرع فى شأن الضريبة على العقارات المبنية ، إذ نصت المادة (7) من قانون هذه الضريبة الصادر =

ب – المرحلة الثانية:

تُمثل هذه المرحلة مرحلة الحسم في إسناد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية إلى القضاء الإداري، وذلك عقب صدور حكمين حاسمين من المحكمة الدستورية العليا عامي 2013 و2015 ،أكدا أن منازعات الضرائب ذات طبيعة إدارية، وأن مجلس الدولة هو القاضي الطبيعي للفصل فيها، مما دفع المحاكم العادية للتنحي عن نظرها، وصولاً إلى تدعيم هذا الاتجاه بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد لسنة 2020 الذي نص صراحة على اختصاص محكمة القضاء الإداري، مُنهياً بذلك جدلًا دام عقودًا بشأن الجهة القضائية المختصة.

حيث هناك حكم يتعلق بقانون الضريبة العامة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، فيما يتعلق بالطعن ذي الرقم (70 لسنة 35 قضائية دستورية بتاريخ 2015/8/2) الذي على أثره قضت المحكمة بعدم دستورية المادة (123) من القانون المذكور ،والمتضمنة إسناد الاختصاص بنظر الطعون الضريبية الناشئة عن تطبيقه إلى محاكم القضاء العادي، وذلك لتضاربها مع نص المادة (190) من الدستور الحالي التي تقضي بأن مجلس الدولة هو صاحب الاختصاص في الفصل في المنازعات الإدارية، وأن المشرع أقر بطبيعة القرارات الإدارية النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم كما يتبين من قانون رقم (165) لسنة 1955 وتأكيداً له في القانون رقم (47) لسنة 1972، ومن ثم فإن إسناد هذا الاختصاص إلى المحاكم الابتدائية التابعة للقضاء العادي وفقاً للنص المطعون فيه ينطوي على إخلال باستقلال السلطة القضائية

=بالقانون رقم 196 لسنة 2008 على أن " يختص القضاء الإدارى دون غيره بالفصل فى المنازعات التى تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون " ، كما يتصادم مع الالتزام الدستورى الذى يفرضه نص المادة (75) من الدستور بكفالة الحق لكل مواطن فى الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى ، والذى يقتضى أن يوفر لكل فرد نفاذًا ميسرًا إليه ، وإزالة العوائق خاصة الإجرائية منها التى تحول دون حصوله على الترضية القضائية التى يطلبها لمواجهة الإخلال بالحقوق التى يدعيها ، والقول بغير ذلك مؤداه ولازمه استتار المشرع وراء سلطته فى هذا الشأن ليصرفها فى غير وجهها ، فلا يكون عملها إلا انحرافًا عنها .

وانتقاص من اختصاص مجلس الدولة صاحب الولاية العامة بالفصل في المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعي[269]. وترتب على هذين الحكمين أن المحاكم العادية أصدرت أحكاما بعدم اختصاصها بنظر المنازعات

---

[269] القضية رقم (70) لسنة 35 قضائية دستورية بتاريخ 2015/8/2، منشور على موقع المحكمة الدستورية العليا في مصر على الرابط: www.sccourt.gov.eg تاريخ الزيارة 2024/01/20 الساعة 00 :10 Pm.
حيث جاء فيها:" وحيث إنه متى كان ذلك، وكان المرجع فى تحديد بناء الضريبة وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة ، بما فى ذلك وعاؤها، والمكلفون بها والملتزمون بعبئها وقيمة الضريبة المستحقة ومدى الخضوع لها والإعفاء منها إلى قانون هذه الضريبة ، وإلى القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة تنفيذًا لأحكامه، وكان قانون الضريبة على الدخل المشار إليه قد تضمن التنظيم القانوني للضريبة على المرتبات والأجور، وأجازت المادة (118) منه للممول الخاضع لتلك الضريبة الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم، وأوجبت على تلك الجهة إحالة طلبه مشفوعًا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة ، وتتولى المأمورية فحص الطلب، وفى حالة عدم اقتناعها بصحته، فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن التي تتولى الفصل فى أوجه الخلاف بين مصلحة الضرائب العامة والممولين ، وقد حددت المادة (120) من هذا القانون تشكيل لجان الطعن، فنصت على أن " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة . .....، وتكون هذه اللجان دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها"، وقد عين نص المادتين (121، 122) من ذلك القانون قواعد وإجراءات مباشرة تلك اللجان لمهامها، على نحو يبين منه أن هذه اللجان – على ما جرى به قضاء هذه المحكمة – لا تعدو أن تكون هيئات إدارية خولها القانون مهمة الفصل فى المنازعات التي تتردد بين مصلحة الضرائب العامة والممولين، باعتبار أن اللجوء إليها يمثل مرحلة أولية ، قبل أن يتجه الطرفان جهة القضاء، ودون أن تضفي النصوص المتقدمة على تلك اللجان الصبغة القضائية ، بل تظل مجرد هيئات إدارية تنأى عن مظلة السلطة القضائية ، ليظل ما يصدر عنها قرارًا إداريًّا متعلقًا بهذه الضريبة وأوجه الخلاف حولها بين الممول ومصلحة الضرائب، والتي تعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها، تندرج ضمنا لاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقًا لنص المادة (190) من الدستور الحالى . وإذ أسند النص المطعون فيه الاختصاص بالفصل فى تلك المنازعات – طبقًا للقواعد والإجراءات التى حددها – إلى المحكمة الابتدائية التابعة لجهة القضاء العادي ، وأجاز الطعن فى أحكامها بطريق الاستئناف، أمام محاكم الاستئناف التابعة لتلك الجهة ، فإن مسلك المشرع على هذا النحو يكون مصادمًا لأحكام الدستور الذى أضحى بمقتضاه مجلس الدولة ، دون غيره هو صاحب الولاية العامة في الفصل فى المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعى ، والتى تدخل ضمنها الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب . ولا وجه للاحتجاج فى هذا الشأن بأن البند السادس من المادة (10) من القانون الحالي لمجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972، جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهنًا بصدور القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام محاكمه، إذ جرى قضاء هذه المحكمة على أن المشرع الدستوري لم يخص – سواء فى ظل دستور سنة 1971 أو الدساتير اللاحقة عليه وانتهاءً بالدستور القائم – نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية استلزم صدور قانون بها، استثناءً من القواعد التي تخضع لها سائر المنازعات=

الضريبية وإحالتها إلى القضاء الإداري، وبذلك فإن هذه المنازعات صارت من اختصاص القضاء الإداري باعتبارها القاضي الطبيعي لها عملاً بنص (الفقرة السادسة من المادة العاشرة) من قانون مجلس الدولة رقم (47) لسنة 1972[270].

أما فيما يتعلق بمنازعات الضريبة الجمركية فتحل عن طريق التحكيم بعد توافر شروط معينة تتعلق بنوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها بناء على طلب صاحب الشأن أو من ينيبه، فإن انتفت تلك الشروط أو لم يلجأ صاحب الشأن للتحكيم لحل النزاع القائم بينه وبين الإدارة الضريبية أو إذا لجأ ولم يعين محكماً من قبله يحق للمكلف الطعن أمام المحكمة المختصة [271]. وذهب جانب من الفقه للقول بأن محاكم القضاء العادي هي

=الإدارية الأخرى ، التي عهد لمجلس الدولة بالفصل فيها، كما أن التراخي فى سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه إعمالاً للنص المذكور – والذي طال إهماله من تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم 47 لسنة 1972 المشار إليه في 1972/10/5 – أو فى تضمين قانون الضريبة تلك القواعد، لا يعد مبررًا أو مسوغًا لإهدار الاختصاص الذى احتفظ به الدستور لمجلس الدولة ، بل يناقضه ما انتهجه المشرع ذاته فى بعض القوانين المنظمة لبعض أنواع الضرائب، كما يتصادم مع الالتزام الدستوري الذى يفرضه نص المادة (97) من الدستور الحالى بكفالة الحق لكل شخص فى الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى ، والذى يقتضى أن يوفر لكل فرد نفاذًا ميسرًا إليه، وإزالة العوائق خاصة الإجرائية منها، التي تحول دون حصوله على الترضية القضائية التي يطلبها لمواجهة الإخلال بالحقوق التى يدعيها، والقول بغير ذلك مؤداه ولازمه استتار المشرع وراء سلطته فى هذا الشأن ليصرفها فى غير وجهها، فلا يكون عملها إلا انحرافًا عنها . وإن النص المطعون فيه يمثل إخلالاً باستقلال السلطة القضائية ، وينتقص من اختصاص مجلس الدولة ، باعتباره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل فى كافة المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعى ، بالمخالفة لنصوص المواد (94، 97، 184، 190) من الدستور الحالى ، مما يتعين معه القضاء بعدم دستوريته برمته، وبسقوط عبارة " أمام المحكمة الابتدائية " الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (122) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه الذى ينص على أن : " ..... ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة "، لارتباطها بالنص المطعون فيه ارتباطًا لا يقبل الفصل أو التجزئة .

[270]جمال محمد معاطي موافي، المنازعات الضريبية، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2017، ص36.

[271] ينظر الى المادة (57) من قانون الجمارك رقم (66) لسنة 1963 ومن بعده القانون رقم (160) لسنة 2000. منشوراً على موقع مصلحة الجمارك المصرية على الرابط: www.Customs.gov.eg .

الجهة المختصة بالفصل بها على الرغم من اعترافه بكونها منازعات ذات طبيعة إدارية [272]، أما الجانب الآخر فقد رأى بأن القضاء الإداري هو المختص بنظرها لكونه قاضيها الطبيعي الذي ينسجم اختصاصه مع طبيعتها الإدارية [273].

بيد أن المحكمة الدستورية عند نظرها لدعوى تنازع بين حكمين قضائيين قضت بالاعتداد بالحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري في الدعوى ذي الرقم (2294) لسنة 59 قضائية إدارية اسكندرية دون الحكم الصادر من محكمة الإسكندرية الابتدائية في الدعوى ذي الرقم (1312) لسنة 1999، على اعتبار أن المشرع أقر بالطبيعة الإدارية للطعون الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم على وفق القانون ذي الرقم (47) لسنة 1972، مما لا يدع شكاً بأن القضاء الإداري هو الجهة المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق أحكام قانون المارك[274]. أما المنازعات المتعلقة بالخلافات التي تنشأ نتيجة تطبيق أحكام قانون ضريبة الدمغة ذي الرقم (111) لسنة 1980 ، فقد أسند اختصاص الفصل بها الى محاكم القضاء العادي [275]. إلاّ أنه يلاحظ أن اتجاه محكمة النقض في أحكامها الحديثة قد تغير بعد صدور حكمي المحكمة الدستورية، إذ قضت بإحالة القضية إلى مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري على اعتبار المنازعات الناجمة عن القرارات الصادرة وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدمغة ذات طبيعة إدارية بحته، ومن ثم فإن القضاء

---

[272] د. علي عبد المولى عبد العزيز رحيم، اختصاص القضاء العادي بالفصل في المنازعات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2017، ص52.

[273] جمال محمد موافي معاطي، مصدر سابق، ص447.

[274] ينظر إلى حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (10) لسنة 33 قضائية دستورية (تنازع) جلسة يوم 2014/1/12، نقلاً عن: د. علي عبد المولى عبد العزيز رحيم، المصدر ذاته، ص52.

[275] ينظر الى المادة (6) من قانون ضريبة الدمغة المصري رقم (111) لسنة 1980، منشور على موقع وزارة المالية على الرابط: www.mof.gov.eg .

العادي غير مختص ولائياً بنظرها، بل تندرج ضمن الاختصاصات المحددة لمحاكم مجلس الدولة لكونه قاضيها الطبيعي المختص [276].

ج: موقف المشرع المصري في ضوء إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد سنة 2020:

جاء إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 التزامًا بحكمي الدستورية العليا سالفي الإشارة، حيث نصت المادة (65) من هذا القانون على أنه:

" لكل من المصلحة والممول أو المكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري المختصة خلال ستين يومًا من اليوم التالي لتاريخ الإعلان بالقرار" .

واستثناء من أحكام قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، يكون الفصل في الدعاوى والطعون الضريبية دون العرض على هيئة مفوضي الدولة، وللمحكمة النظر في هذه الدعاوى والطعون في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها دائمًا على وجه السرعة".وبالتالي يعد الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية ممنوحا لمحكمة القضاء الإداري .

وترى الباحثة أن هذا التحول يعتبر خطوة نحو تيسير الإجراءات القانونية ، حيث يمكن للمواطنين والمكلفين بالضرائب اللجوء للقضاء الإداري، مما قد يسرع من عملية الفصل ، إضافة إلى الوصول للعدالة بشكل أسهل و أسرع، مما يعزز الثقة في النظام القضائي.

وعليه استقر القضاء الدستوري في مصر – بدءاً من حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر في الطعن رقم (70 لسنة 35 قضائية دستورية بتاريخ 2015/7/25) – على أن المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق

---

[276] ينظر الى الحكم الصادر من محكمة النقض، في الطعن رقم (418) لسنة 67 ق، بتاريخ 14 كانون الثاني 2016، غير منشـــور، من أرشـــيف محكمة النقض، الدائرة المدنية والتجارية، القاهرة، والطعن رقم (1161) لســـنة 82 قضـــائية بتاريخ 2015/10/21، منشوراً على موقع محكمة النقص المصرية على الرابط : www.cc.gov.eg تاريخ الزيارة 2024/02/20 الساعة 10: 00 Pm.

قوانين الضرائب العامة، وعلى رأسها قانون الضريبة على الدخل، تُعد منازعات إدارية بطبيعتها، لأنها تنشأ عن قرارات إدارية تصدرها الجهات الضريبية في مواجهة المكلفين، وتمس بمراكزهم القانونية.

وقد أكدت المحكمة أن اختصاص الفصل في هذه المنازعات ينعقد حصراً لمجلس الدولة باعتباره القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية، عملاً بنص المادة (190) من دستور 2014. كما قضت بأن لجان الطعن الضريبي ليست جهات قضائية، وإنما هيئات إدارية، وما يصدر عنها يُعد قراراً إدارياً، لا يحول دون خضوعه للطعن أمام القضاء الإداري. وقد اعتبرت المحكمة أن إسناد هذه المنازعات إلى محاكم القضاء العادي – كما ورد في نصوص بعض القوانين – يُمثل إخلالاً باستقلال القضاء وانتهاكاً لمبدأ القاضي الطبيعي المكفول دستورياً.

أما في ما يتعلق بمنازعات الضريبة الجمركية وضريبة الدمغة، فقد اتسم موقف المشرع بالتباين؛ إذ نظّم بعض منازعات الجمارك عبر التحكيم أو المحاكم العادية، بينما أسند قانون ضريبة الدمغة رقم (111) لسنة 1980 في المادة السادسة من القانون اختصاص نظرها صراحةً إلى المحاكم العادية. غير أن محكمة النقض، تأثراً باتجاه المحكمة الدستورية، بدأت لاحقاً بإحالة تلك المنازعات إلى القضاء الإداري، باعتبارها منازعات إدارية بحتة، لا تختلف في طبيعتها عن باقي أنواع الضرائب. وتأسس هذا التحول على مبدأ أن جميع أنواع الضرائب – ما دامت تقوم على قرارات إدارية نهائية – فإن الاختصاص بالفصل في منازعاتها يجب أن يُسند إلى محاكم مجلس الدولة، تعزيزاً لمبدأ وحدة النظام القضائي الإداري وحماية لحق المواطن في النفاذ إلى قاضيه الطبيعي دون عوائق إجرائية.

2- موقف التشريع الجزائري:

حدد القانون الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية وجعلها من اختصاص المحاكم الإدارية ، وذلك تطبيقاً للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري وهذا ماجاء في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وكقاعدة عامة، فإن الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة القضائية الإدارية لاينجم عنها أثر موقف للقرار المطعون به[277].

[277] زينب العمري ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013، ص 50.

وقد أقر المشرع الجزائري بإمكانية قيام المكلف بالطعن ابتداء بالقرار المتعلق بتقدير الضريبة عليه أمام رئيس قسم الضرائب المختص [278]، ثم بعد ذلك يستطيع الطعن أمام لجان طعن[279] مختلفة تتمثل في اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة واللجنة الولائية واللجنة المركزية[280].

و بالنسبة لقرارات هذه اللجان فإنه لكل من المكلف ومدير الضرائب حق الطعن بها أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي وذلك خلال أربعة اشهر من تاريخ التبليغ بها[281].

وهذا ماجاء به قرار مجلس الدولة في قضية مدير الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش) الذي احتوى على مايلي: " يحق لمدير الضرائب بالولاية الطعن في قرار لجنة الطعن " [282].

و لتلك الغرفة أن تأمر بإجراء التحقيق في المنازعة المعروضة أمامها أو تقرر إجراء الخبرة[283].

ويمكن الطعن استثناء بالقرار الصادر من الغرفة الإدارية أمام المحكمة العليا وذلك ضمن الشروط المنصوص عليها بالقانون رقم (٨٩/٢٢) في (1989/١٢/12) والمتعلق بصلاحية المحكمة العليا وتنظيمها وسيرها حيث يقدم هذا الطعن من قبل المكلف أو من قبل مفتش الضريبة المختص (رئيس قسم الضرائب بالولاية)[284].

وبالتالي يمكن القول: إن المحاكم الإدارية في الجزائر كأصل عام تختص في المنازعات الإدارية عموماً والمنازعات الضريبية خصوصاً، وذلك تطبيقاً للمعيار العضوي الذي اعتنقه المشرع الجزائري عند تحديد

---

[278] المادة (330) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

[279] المادة (335) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

[280] المواد (300–302) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

[281] المادة (1/337) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

[282])القرار رقم 004399، الصادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، العدد 3، 2003، ص 119.

[283] المادة (147) (1/341) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

[284] المادة (344) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري النافذ.

الاختصاص القضائي الإداري وفق المادة 800 من الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يحق لكل من الأطراف سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية الطعن القضائي .[285]

ولاشك أن الهدف من إتاحة الطريق القضائي هو تدارك أخطاء الإدارة الضريبية سواء أثناء تحديد أو تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها .

ثالثا: أنظمة تجعل الاختصاص مشتركاً بين القضائيين العادي والإداري:

ذهبت بعض الدول إلى إشراك القضائين العادي والإداري في نظر الخصومات الضريبية كفرنسا وإسبانيا وإيطاليا والمكسيك. وتكاد تشكل فرنسا النموذج الجلي الذي تبنى هذا الاتجاه، إذ أن المنازعات الضريبية موزعة فيها بين هذين القضائين بحسب نوع الضريبة، و يختص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب المباشرة والضريبة على رقم الأعمال، في حين يختص القضاء العادي بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة.

والكثير من الفقهاء والمفكرين الفرنسيين كتبوا عن أثر القضاء الثنائي في حل المنازعات الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية ، وتحسين جودة القرارات القضائية [286].

فبالنسبة لمنازعات الضرائب المباشرة والضريبة على رقم الأعمال يكون الطعن في القرارات الصادرة من مدير الضرائب المختص كدرجة أولى للتقاضي أمام المحكمة الإدارية، ويمكن الطعن بذلك الحكم استئنافاً أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، وبإمكان كل من المكلف ووزير المالية الطعن نقضاً بالحكم الاستئنافي أمام مجلس الدولة.

---

[285] فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري ، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، سيدي بلعباس ، الجزائر ، العدد 16، جوان 2017، ص440.

[286] على الرغم من أن الضريبة على رقم الأعمال من الضرائب غير المباشرة إلا أن المشرع الفرنسي قد أوكل المنازعات الخاصة بها إلى المحاكم الإدارية خارجاً بذلك عن القاعدة العامة التي اتبعها في جميع منازعات الضرائب غير المباشرة، والتي تقضي بأن توكل هذه المنازعات إلى المحاكم العادية.

أما بالنسبة لمنازعات الضرائب غير المباشرة فإنه بإمكان المكلف الطعن بقرار الإدارة الضريبية المختصة أمام المحكمة الابتدائية التي تنظر النزاع لأول وآخر درجة، ولا يكون هناك أي حق بالاستئناف، إلا أنه يمكن في بعض الأحيان الطعن بالنقض في حالة المعارضة (وهو غالباً ما يكون بالنسبة للأحكام الغيابية)، أو معارضة الشخص الثالث (في حالة طلب تدخل الغير) أو الالتماس بإعادة النظر.

ويرجع هذا التقسيم لجهات القضاء الضريبي إلى التشريعات التي صدرت في بداية الثورة الفرنسية ،١٧٨٩ ، إذ قضى قانون (٢٢) فبراير من السنة السابعة للثورة بأن منازعات ضريبة التسجيل يتم تقديمها والتحقق فيها من قبل المحاكم المدنية الإقليمية، ولا يجوز للمحاكم الأخرى نظر هذه المنازعات، وقد سرى هذا الحكم على بقية الضرائب غير المباشرة من خلال قانون (٥) فينتوز في السنة الثانية عشرة للثورة"[287].

في حين بين قانون (٢٨) بلوفيوز الصادر في السنة الثامنة للثورة بأن مجلس المديرية – الذي اصبح محكمة إدارية فيما بعد – يفصل في ادعاءات الأفراد التي تروم تخفيض الضرائب المباشرة أو إلغاءها.

وترى الباحثة أن إشراك القضائيين العادي والإداري في نظر المنازعات الضريبية له فوائد وإيجابيات من ناحية التعاون الذي يتم تحقيقه عند عمل كل من القضائيين معاً مما يؤدي إلى تسريع نظر المنازعات وتقليل تراكم القضايا ونظر النزاع بجوانبه الإدارية والقانونية أيضاً، إلا أن هذا الأمر قد يثير الكثير من الإشكاليات منها تضارب الاختصاصات بحيث يحدث تداخل في الاختصاصات بين كل من القضائيين والذي ينتج عنه تعقيد في الإجراءات ، وفي كل الأحوال فإن إشراك كل من القضائيين في حل المنازعات الضريبية يمكن اعتباره خطوة إيجابية حول تحسين النظام القضائي في حل المنازعات الضريبية، إلا أن ذلك مقرون بتنظيم وتحديد واضح لاختصاص كل منهما.

---

[287] محمد رضا حسين السيلاوي ،مرجع سابق، ص178.

رابعاً: أنظمة تعطي الاختصاص لقضاء مستقل:

استحدثت بعض الدول جهازاً قضائياً مستقلاً عن كل من القضائين العادي والإداري تنحصر مهمته بالفصل في الخصومات الضريبية التي ترفع إليه، ونجد ذلك جلياً في الولايات المتحدة الأمريكية ونتناول ذلك فيما يلي:

1- القضاء الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية:

في ظل النظام الأمريكي يمكن للمكلف الطعن على قرار الضريبة المقدرة عليه أمام الإدارة الضريبية المختصة فإذا رفضت طعنه بصورة كلية أو جزئية فإنه يحتكم في ذلك إلى الجهة القضائية المختصة وهذا ماجاء في قانون تسوية المنازعات الضريبية (Tax payer bill of rights) [288] ، والذي يتضمن نصوصا قانونية تتعلق بكيفية حل المنازعات الضريبية ، وهنا يمر طعنه بأكثر من مرحلة .

ففي المرحلة الأولى يرفع دعواه ضد قرار مدير الضريبة أمام المحكمة الضريبية، وهي محكمة مستقلة ومتخصصة، وتتألف من ستة عشر قاضياً يعينون لمدة (١٢) سنة بقرار من رئيس الولايات المتحدة ومشورة مجلس الشيوخ، ويعاون هؤلاء القضاة هيئة من الموظفين قوامها حوالي (٣٥) محامياً يعينون بصفة مراقبين في أثناء سماع الدعوى، ويعود الفضل إلى هذه المحكمة في فض الكثير من المنازعات الضريبية المطولة والمعقدة، فإذا لم تتبن المحكمة موقفه فله حق الطعن .

---

[288] قانون تسوية المنازعات الضريبية والذي نص فيه على حقوق المكلف بالاعتراض على إخطار مصلحة الضرائب الأمريكية والطعن والاستئناف، تحت عنوان Tax payer bill of rights 4: the right to challenge the IRS's position and be heard ، موجود على الموقع الرسمي لمصلحة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-4 تاريخ الزيارة 2025/01/20الساعة5:00Pm .

أما المرحلة الثانية فهي الطعن بالقرار الصادر من تلك المحكمة أمام محكمة الاستئناف التي تقوم بمراجعة الأحكام الصادرة من المحكمة الضريبية من حيث تقدير الوقائع وتطبيق القانون، وتتمتع أحكامها بحجية كبيرة في مواجهة المحاكم الدنيا في ظل نظام السوابق القضائية.

ويكون الطعن بالحكم الاستئنافي تمييزاً أمام المحكمة العليا التي تنظر في النزاع كدرجة أخيرة للتقاضي، وهذه المحكمة هي التي تحدد القضايا التي ترغب بسماعها والتي تصل فيها محاكم الاستئناف إلى اجتهادات متناقضة أو تتعلق بدستورية قانون الضريبة، أو مخالفة قانونية لنصوص قانون ضريبة الدخل، هذا ويتم طلب نظر القضية من قبل المحكمة العليا من خلال قرار التصدي، وهو عبارة عن أمر تصدره المحكمة العليا إلى المحاكم الدنيا تطلب فيه تسليم ملف قضية معينة للنظر فيها. [289]

ومن الملاحظ على الجهة المختصة بنظر منازعات الضرائب، أنها تكون محكمة ضريبية مستقلة عند نظر النزاع لأول درجة ، ولكن في مرحلة الاستئناف والتمييز فإنها تكون محاكم عادية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن العرف الدستوري قد حمل المحكمة العليا الأمريكية على توجيه أمر إلى الإدارة الضريبية برد الضريبة إذا ما تبين لها أن فرضها قد تم استناداً إلى قانون غير دستوري، وعلى إثر ذلك نظم المشرع الأمريكي إجراءات رد الضريبة بصورة عامة، إذ أجاز للمكلف الذي دفع مبلغ الضريبة المقدرة إلى الإدارة الضريبية المختصة أن يرفع دعوى بطلب استرداد الزيادة أمام محكمة المقاطعة، وذلك بالنسبة للضريبة المفروضة من قبل الولايات، أو أمام محكمة الادعاءات بالنسبة للضرائب المفروضة من الحكومة المركزية، لأن هذه الدعوى تتضمن ادعاءات ضد الحكومة الفدرالية، مع العلم أن الأحكام الصادرة من محاكم المقاطعة

---

[289] زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ،مرجع سابق، ص181 إلى 182.

يمكن استئنافها أمام محكمة الاستئناف المشار إليها سابقاً، أما الأحكام الصادرة من محكمة الادعاءات فإنها تستأنف أمام محكمة الاستئناف الفدرالية[290].

وتميل الباحثة إلى تأييد إسناد المنازعات الضريبية إلى جهة قضائية متخصصة، وذلك لذاتية القانون الضريبي واستقلاليته والمسائل الفنية التي تنطوي عليها أحكامه مما يستدعي إجراءات خاصة يقتضي الالتزام بها عند البت في القضايا الضريبية، ولذلك فإن تلك المسائل تتطلب إيجاد قضاء متخصص بنظر تلك القضايا.

إن معرفة الجهة القضائية المختصة بنظر النزاع الضريبي داخل البلد الواحد الفارض للضريبة يكون أمرا أسهل بكثير عندما يتعلق الأمر بنزاع ضريبي متعلق بضريبة قد تم فرضها بأكثر من بلد ، كحالة الازدواج الضريبي التي نتج عنها نزاع ضريبي أمام محكمة العدل الدولية بين هولندا وبلجيكا وادعاءات قوية بين كل منهما حول أحقية كل منهما في تحصيل الضرائب[291].

خامساً: الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية في مملكة البحرين:

إن تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية في مملكة البحرين على قدر من التعقيد، وذلك نظراً لنظامها المتبع و هو النظام الموحد في القضاء، فقد صدر المرسوم بقانون رقم (13) لسنة 2024 بتعديل المادة (7) من قانون السلطة القضائية الصادر بالمرسوم بقانون رقم (42) لسنة 2002 والتي حددت اختصاص الدائرة الإدارية وقد جاء فيها: " فيما عدا أعمال السيادة بما في ذلك المسائل المتعلقة بالجنسية ،

---

[290] موفق سمور على المحايد، الطبيعة القانونية للقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2000م، ص92-93.

[291] Celine Braumann, The settlement of tax disputes by the international court of justice, Leiden journal of international law, 36m University of Ottawa, faculty law, common law section, Canada, 2023, P 912.

تختص المحكمة الكبرى المدنية– بدائرة إدارية– بالفصل في المنازعات الإدارية التي تنشأ بين الأفراد وبين الحكومة أو الهيئات او المؤسسات العامة عدا الحالات التي ينص فيها القانون على خلاف ذلك".

وإعمالاً لهذا النص، حدد القرار رقم (3) لسنة 2003م بالفقرة الثانية من المادة (1) منه اختصاصات الدائرة الإدارية بأن تختص الدائرة الإدارية بنظر المنازعات التي تكون الإدارة طرفاً فيها والمتعلقة بممارسة سلطتها العامة، وهي على وجه الخصوص:

1. الدعاوى المتعلقة بإلغاء القرارات الإدارية أو التعويض عنها.
2. الدعاوى المتعلقة بالعقود الإدارية.
3. دعاوى الجنسية الناشئة عن قوانين الجنسية أو الجوازات والهجرة.

ويستفاد من ذلك أن اختصاص الدائرة الإدارية جاء عاماً وشاملاً للمنازعات الإدارية كافة التي تثار بين الأفراد وبين الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة، سواء كانت هذه المنازعات من تصرف الإدارة القانونية أم المادية، ولا يخرج منها إلا أعمال السيادة، وما يجعله القانون من اختصاص جهة أخرى بنص خاص، وفي ذلك تقول المحكمة الإدارية بعد إنشائها: بأن" هذه المحكمة– الدائرة الإدارية– قضاء إداري تختص بنظر المنازعات الإدارية كافة، التي يندرج من ضمنها القرار الإداري سند التداعي..."[292].

ولذلك كان الأمر يتطلب منا بدايةً تحديد مضمون المنازعات الضريبية في مدى اعتبارها من ضمن المنازعات الإدارية، وهذا ماقد استعرضته في الفصل الأول، ولن نعاود تكراره هنا كوننا تحدثنا فيه بشكل مفصل سابقاً،

[292] حكم المحكمة الكبرى المدنية– بدائرة إدارية في الدعوى رقم (2522) لسنة 2003 الصادر بتاريخ 31–5–2004، مشاراً إليه لدى بدر محمد عادل، القضاء الإداري وتطبيقاته في مملكة البحرين، جامعة البحرين، الطبعة الأولى، 2016م، ص202.

ولكن نخلص إلا أن المنازعات الضريبية هي منازعات إدارية كونها ليست إلا منازعة بين الإدارة (الحكومة) والمكلف حول قرار مؤثر في مركز المكلف المالي .

وننوه بأن التعدد الوارد في القرار رقم (3) لسنة 2003م هو أمثلة للمنازعات الإدارية التي تختص بها الدائرة الإدارية، فعبارة (على وجه الخصوص) الواردة بالقرار السالف تفيد على نحو صريح لا شبهة فيه أن التعداد الوارد للاختصاصات التي عهد بها القرار سالف البيان قد جاء على سبيل المثال لا الحصر، فتكون المادة (السابعة) قد وضعت قاعدة عامة باختصاص الدائرة الإدارية بالمنازعات الإدارية ومن ثم جاء القرار رقم (3) لسنة 2003م ليضرب لنا أمثلة على المنازعات الإدارية، وبالتالي تختص الدائرة الإدارية بالمنازعات كافة التي تكون الإدارة طرفا فيها مادام صادرا عنها بصفتها سلطة عامة تتمتع باختصاصات وامتيازات لا كشخص عادي، مما تكون الدائرة الإدارية قضاء إداريا يعيش في كنف القضاء المدني، وهو ما تردده أحكام القضاء ومنها ما قضت به المحكمة الكبرى المدنية في حكم لها أن اختصاص هذه المحكمة ينحصر على النظر في مثل هذه الطعون والمتمثلة بالقرارات الصادرة عن اللجان الطبية بهيئتها الابتدائية والاستئنافية، ويقع ذلك الاختصاص وفق التنظيم القضائي بالقضاء الإداري بالنظر في الطعون الموجهة إلى القرارات التي تصدرها الإدارة ومن ضمنها القرار المطعون عليه بالدعوى الماثلة، ومن ثم يتعين على هذه المحكمة إحالة النزاع إلى المحكمة الإدارية لنظره – أي الدائرة الإدارية– [293].

[293] حكم المحكمة الكبرى المدنية– الغرفة الثانية– الدعوى رقم (1664) لسنة 2006م، الصادر بتاريخ 30–5–2006م، مشاراً إليه لدى بدر محمد عادل، مرجع سابق، ص203.

وعليه فإن القرارات الصادرة من لجنة الاعتراضات والتظلمات الضريبية تعتبر من الجهات الإدارية داخل الدولة بسبب أن تشكيلها يتم بقرار من الوزير، فإنها تكون تابعة للوزارة وتعتبر جزءا من الإدارة، فتدخل ضمن القرارات الإدارية التي تكون من ضمن الدائرة الإدارية.

وختاماً نقول: أن الاختصاص ينعقد للدائرة الإدارية، ولكن التساؤل هو: هل كافة النزاعات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة تختص بها الدائرة الإدارية ؟

ففي أحد الأحكام رفضت المحكمة الكبرى نظر الدعوى الضريبية، وذلك لأنها من اختصاص المحكمة الصغرى، وبالتالي نتسائل عن سبب إحالة هذه الدعوى بالرغم من أنها كانت منازعة متعلقة بالضريبة وتحديداً كانت مطالبة باسترداد الضريبة .

ونشير إلى أن الحكم السابق ذكره تم فيه نظر الدعوى من قبل المحكمة الصغرى المدنية الثالثة عندما أقامت المدعية دعواها أمام المحكمة الكبرى المدنية، إلا أن الأخيرة حكمت بعدم اختصاصها قيمياً، كون الدعوى تقل قيمتها عن 5000 دينار بحريني وأحالت الدعوى للمحكمة الصغرى [294]، وفي هذه الحالة نتساءل عن مدى صحة التسبيب الذي أصدرته المحكمة ؟ حيث المستقر عليه من القرار السابق ذكره أن المنازعات الضريبية هي من اختصاص الدائرة الإدارية أياً كانت قيمة النزاع ، وبالتالي تسبب المحكمة يثير لبسا حول المحاكم المختصة بالمنازعات الضريبية، فإذا قلنا أن الاختصاص ينعقد للدائرة الإدارية أيا كانت قيمة النزاع، فهنا حكم المحكمة بعدم قبول الدعوى وإحالتها للمحكمة الصغرى جاء على خطأ في التسبيب وبالتالي ندخل في إشكالية عدم الاختصاص.

[294] حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة، في الدعوى رقم 19325، الصادر بتاريخ 28-6-2020، حكم غير منشور.

أم المراد استبعاد نوع معين من المنازعات الضريبية من اختصاص الدائرة الإدارية، والتي نقصد بها دعاوى استرداد الضريبة باعتبار أن المكلف أساساً غير خاضع للضريبة ، وبالتالي تختص بالدعوى المحاكم المدنية على حسب قيمتها.

فهنا لابد من تدخل المشرع لتوضيح مضمون المنازعة الضريبية وحدود اختصاص المحاكم فيها، خصوصاً إن كان يريد إخراج بعض المنازعات الضريبية من اختصاص الدائرة الإدارية لأن هذه المسألة تثير الكثير من الغموض واللبس لدى الأفراد.

وترى الباحثة أولوية استبعاد القضايا الضريبية من المحاكم العادية أو الإدارية وإسنادها إلى جهة قضائية متخصصة، وقوام هذا الرأي اعتبارات عدة أبرزها:

الاعتبار الأول: لا غرو أن ذاتية القانون الضريبي واستقلاليته والمسائل الفنية التي تنطوي عليها أحكامه كانت وراء ابتكار إجراءات خاصة يقتضي الالتزام بها عند البت في القضايا الضريبية، ولذلك فإن تلك المسائل لا شك أنها تكون أدعى لإيجاد قضاء متخصص بنظر تلك القضايا يضم بين ثناياه قضاة قد تشربت عقليتهم بخصوصية القانون الضريبي، ووعوا قواعده وأسسه وتجلت لديهم تفصيلاته وجزئياته، بحيث لا يتأثرون بما يدور في رحى القانون العام أو الخاص من أحكام سوى تلك التي تنسجم أو تتلاءم مع القانون الضريبي ومبادئه.

الاعتبار الثاني: إن التشريعات الضريبية في معظم الدول لا تحكمها مدونة واحدة بل نجدها متناثرة في قوانين عدة، كما أنه تطرأ عليها تعديلات مستمرة ودورية، لكون تلكم القوانين تحكم مسائل أكثر مساساً بالحياة العملية والظروف الاقتصادية التي تعيشها الدولة، والتي هي أساس كل تغيير في توجهات الدولة ونظامها القانوني، ولهذا فإنه من الصعب إلقاء عبء استلهام روح تلك القوانين وتفهم أحكامها وإدراك تفصيلاتها على كاهل قضاء

يكون في الأصل محملاً بقضايا متشعبة ومتنوعة، سواء أكان قضاء إداريا أم عادياً، ولذلك تبدو مسألة إنشاء قضاء متخصص تفرض نفسها في مثل وضع كهذا، إذ يساهم من ناحية في التخفيف عن الجهات القضائية الأخرى، ومن ناحية أخرى يساعد على الإلمام بما تثيره القضايا الضريبية من مسائل معقدة ومتشابكة وذات طبيعة فنية ومالية وقانونية.

الاعتبار الثالث: من الخطأ بمكان التصور بأن التشابه معقود بين المنازعات الضريبية وغيرها من المنازعات التي تثير مسائل فنية كالاقتصادية والطبية، لأن الأخيرة لا تحكمها تشريعات مختلفة وعرة المسالك ومترامية الأطراف كتلك التي تحكم المنازعات الضريبية، كما إن القضايا الاقتصادية أو الطبية المعروضة على القاضي لا تكون بذات العدد والمقدار لتلك التي تعرض في إطار الضرائب.

ويضاف إلى ذلك أن إلمام القاضي بالمسائل الفنية والحسابية الخاصة بالضرائب أمر لا بد منه كي يقيم حكمه على أساس قانوني سليم، لأن الكثير من المنازعات تتفاعل وتتداخل فيها المسائل القانونية والفنية بحيث يصعب الاعتماد على الخبرة وحدها في بناء الحكم القانوني السديد والصحيح.

الفرع الثاني: شروط وميعاد رفع الدعوى الضريبية.

تُعتبر الدعوى القضائية أداة أساسية لحماية الحقوق وتحقيق العدالة، حيث تتيح للأفراد الفرصة لمطالبة السلطة القضائية بالبت في النزاعات التي قد تنشأ بينهم وبين الآخرين. لكن لكي تكون الدعوى القضائية مقبولة ومؤثرة، يجب أن تتوافر شروط معينة، بالإضافة إلى الالتزام بالمهل الزمنية المحددة لرفعها.

إن فهم الشروط والإجراءات اللازمة لرفع الدعوى القضائية لا يساعد فقط في تجنب الرفض أو عدم القبول، بل يساهم أيضًا في تعزيز فرص النجاح في تحقيق المطالب القانونية. وفي هذه السياق، سنسلط الضوء على الشروط الأساسية لرفع الدعوى، بالإضافة إلى المواعيد المحددة التي يجب الالتزام بها لضمان عدم فقدان الحق في المطالبة.

أولاً: شروط رفع الدعوى الضريبية :

لقد أحاطت التشريعات الضريبية بمختلف الدول ومن ضمنها الدول محل المقارنة هذه الدعاوى بشروط معينة، وذلك لاعتبارين أساسين، الأول لوضع حدٍ لتراكم الدعاوى الضريبية أمام محاكم القضاء الإداري، أما الثاني لتفسح المجال للإدارة الضريبية لتسوية الخلافات التي تثار بينها وبين المكلفين بدفع الضرائب لآجال محددة قبل اللجوء الى القضاء [295].

إن أية إدارة ضريبية تقاس كفاءتها بحسب قدرتها على حل الخلافات التي تنشأ بينها وبين المكلفين داخلياً دون إحالتها الى القضاء، ولما يوفره هذا الإجراء من ثقة متبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية وينعكس أثره على إيرادات خزينة الدولة [296].

---

[295] د. عزيز بدوالي، شروط الدعوى الضريبية في المرحلة القضائية، بحث مقدم إلى أعمال الندوة الوطنية حول المنازعات الضريبية، يومي4 و5 تشرين الاول 2009، ط1، مطبعة سلسبيل، تموز2010، ص41.

[296] سمير سعد مرقس، تفعيل دور لجان إعادة النظر في حسم المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة المال والتجارة، العدد 373، أيار2000، ص4.

ولما كانت الدعوى الضريبية تعد من أهم الضمانات الأساسية التي عن طريقها يلجأ المكلفون إلى القضاء لحماية مصالحهم المالية وتحقيق العدالة الضريبية، بما يحافظ على حقوقهم من جهة وحسن تمويل خزينة الدولة من جهة أخرى، فقد أُحيطت هذه الضمانة بشروط يتطلب توافرها في رافع الدعوى كي يحق له المطالبة بحقه أمام القضاء، وهذه الشروط واجب توافرها في الدعاوى بشكل عام سواء كانت إدارية أم مدنية ولا يختلف موضوعها في الدعوى الضريبية، وتتمثل هذه الشروط بالصفة والمصلحة والأهلية.

1- الصفة: ومفادها إمكانية رفع الدعوى قانوناً أو الصلاحية للترافع أمام القضاء كأحد أطراف الدعوى والتي تبين علاقة الشخص بالشيء المدعى به، فصاحب الحق هو الذي بإمكانه مباشرة دعواه من أجل تقرير هذا الحق وحمايته [297].

ويعد هذا الشرط في المنازعات الضريبية من الأمور المهمة التي أفرزت العديد من المشاكل بخصوص الجهة التي يرفع الطعن ضدها، وكذلك الجهة رافعة الدعوى [298]. إذ لا يكفي لقبول الدعوى الضريبية أن يكون رافعها ذا صفة، بل ينبغي أن يكون الطعن الضريبي موجهاً إلى ذي صفة في الخصومة ، وبخلافه يعد طعنه غير مقبول شكلاً لرفعه على غير ذي صفة.

أ: الصفة بالنسبة للإدارة الضريبية: إن الدعوى الضريبية ترفع أو توجه في مواجهة الجهة الإدارية التي قامت بالتصرف أو إصدار القرار الإداري المطعون فيه، ليس لكونها خصماً في الدعوى وإنما لأنها تستطيع الدفاع عن القرار الذي أصدرته، كونها الأعلم بمضمون هذا القرار والأسباب التي أدت إليه، فضلاً عن كونها تستطيع

---

[297] ناجي صعب عبود الدليمي، الدفوع الشكلية أمام القضاء الإداري في العراق، المؤسسة الحديثة للكتاب،جامعة بغداد، كلية القانون، 2010، ص66.

[298] كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية (تشريعا وقضاء وفقها)، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص207.

سحبه أو تعديله أو تنفيذ حكم المحكمة بشأنه، فإن كانت هذه الجهة شخصاً معنوياً رفعت الدعوى على ممثل هذا الشخص، أما إذا لم تتمتع بالشخصية المعنوية فإن الدعوى توجه الى الوزير الذي تتبعه كونه ممثل الدولة بالنسبة لوزارته[299]. وإن تخويل شخص ما بحق تمثيل الجهة الإدارية أمام القضاء يقوم بوجود نص قانوني يمنحها هذا الحق، يحدد على وفقه صفة من يملك حق تمثيل هذه الجهة، ويصبح ذا صفة للتقاضي باسم الجهة التي يمثلها [300].

ب: الصفة بالنسبة للمكلفين: إن المكلف الضريبي أياً كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً تكمن صفة التقاضي عنده باعتباره من يقوم بدفع الضرائب، والقاعدة العامة تقضي بأن أصحاب الحقوق هم من ذوي الصفة في المخاصمة عنها أمام القضاء، أما صفة التمثيل القانوني فمفادها صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات أمام الجهات المعنية لاستحالة مادية أو قانونية [301].

إن شرط الصفة من النظام العام يمكن التمسك به في أي حالة تكون عليها الدعوى حتى وإن لم يسبق إثارته أمام محكمة الموضوع، وبانتفائه تكون الدعوى غير مقبولة و يمتنع القاضي من الاستمرار بنظرها [302].

ويتعين على المحكمة المنظورة الدعوى أمامها أن تقضي بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة قبل أن تتطرق إلى بحث الاشتراطات الخاصة بالدعوى، لأن البت في الصفة التي تنعقد

---

[299] ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص341.

[300] عدنان الخطيب، الإجراءات الإدارية (دراسة نظرية عملية مقارنة)، جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 1968، ص143.

[301] حميدة سعيداني ويسمينه صالحي، الطعن القضائي في المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميره، بجاية، الجزائر، 2014-2015، ص29.

[302] حسين إبراهيم خليل، الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية بين الواقع والمأمول، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، 2012، ص13.

بها الخصومة في الدعوى يسبق الفصل في أي شروط أخرى [303]. وتطبيقاً لذلك قضت المحكمة الإدارية العليا في مصر بأن (التحقق من صفة الخصوم هو أمر جوهري في انعقاد الخصومة، ويتصل بالنظام العام للتقاضي، وبصفة خاصة بالنسبة للدعاوى الإدارية، ومن ثم يجب على المحكمة التصدي له بالبت، والتقصي، والتحقيق، من تلقاء نفسها) [304].

كما جاء القضاء البحريني مؤكداً على ضرورة شرط الصفة كشرط أساسي لقبول الدعوى : "وحيث إنه تطبيقاً لما تقدم، وكان المستقر عليه أن الدعوى يجب أن توجه إلى من يمثل الشخص الاعتباري العام الذي أصدر القرار المطعون فيه أمام القضاء، فهو وحده صاحب الصفة في أن يختصم كمدعى عليه في الدعوى"[305].

2- المصلحة: إن من الشروط الأساسية لقبول الدعوى القضائية بوجه عام والدعوى الضريبية بوجه خاص هو وجود مصلحة لرافع الدعوى على طبق القاعدة (لا دعوى بدون مصلحة)، والتي يستلزم فيها أن تكون مصلحة شخصية ومباشرة وتتوافر فيها وقت رفع الدعوى، والمصلحة هي مبرر وجود الدعوى بالنسبة لصاحبها ومن المبادئ المستقرة في مجال التقاضي، فلا دعوى بغير مصلحة وهي الفائدة أو المنفعة التي يراد تحقيقها عندما يقوم الشخص باللجوء الى القضاء، ولا تكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة، بل يجب أن تعود على رافعها بمصلحة أو بفائدة من جراء ذلك[306].

---

[303] محمد عبد الحميد مسعود، إشكاليات إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2009، ص271.

[304] ينظر إلى حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن المرقم (4099) لسنة 45ق.ع، جلسة 2003/6/14، منشوراً على موقع بوابة مصر للقانون والقضاء على الرابط الالكتروني(www.laweg.net).

[305])ينظر إلى حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية في الدعوى رقم (9/19325/2019/02) في تاريخ 2020/06/28.

[306] د. ماجد راغب الحلو، دعاوى القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص43.

3- الأهلية: إن هذا الشرط في الدعوى الضريبية لا يختلف عما هو مقرر بالنسبة للدعاوى القضائية الأخرى، إذ يشترط أن يكون المدعي أهلاً للتقاضي على حد سواء، كان شخصاً طبيعياً ام معنوياً، ولقد تباينت القوانين في الدول محل المقارنة وكذلك اختلف الفقه والقضاء إزاء طبيعة هذا الشرط وانقسموا الى اتجاهين، الأول ذهب إلى عده من شروط قبول الدعوى، أما الثاني فأقر بأنه من شروط صحة إجراءات الدعوى، وحري بالذكر أن هذا الخلاف يثار في نطاق القانونين الخاص والعام على حد سواء، ونعرض هذين الاتجاهين على النحو الآتي:

أ: الأهلية كشرط لقبول الدعوى: إن شرط الأهلية وفق هذا الاتجاه يعد من الشروط العامة لقبول الدعوى، حيث يجب أن يكون الشخص الذي يرفع الدعوى مؤهلاً قانوناً أي لديه القدرة على رفع الدعوى و الدفاع عنها، وبالتالي إن كان غير مؤهل ترفض دعواه أو تعتبر باطلة.

كما أن أهلية التقاضي عند الشخص الطبيعي تحكمها القواعد العامة في القانون المدني، أما الأشخاص المعنويين فينبغي الرجوع إلى القوانين والأنظمة الخاصة بها للتأكد من تمتعها بهذه الشخصية، فلا يستطيع الشخص المعنوي خاصاً كان أم عاماً رفع دعواه أمام القضاء مالم يتمتع بالشخصية القانونية. وبهذا المعنى يعد من النظام العام وهو شرط رئيس، وبالإمكان إثارته في كل طور من أطوار الدعوى، ويجب أن يكون في المدعي والمدعى عليه والدخيل والمتداخل، شخصاً طبيعياً كان أم معنوياً، وبخلاف ذلك فإن إجراءات القيام تكون مختلة والجزاء الذي يترتب على تخلفه هو عدم القبول [307].

[307] مصطفى صخري، موسوعة المرافعات المدنية والتجارية والإدارية والجنائية (دراسة نظرية وتطبيقية)، ط3، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص657.

إن المشرع المصري يرى أن الذي يحكم أهلية التقاضي هي القواعد العامة في القانون المدني، ومن ثم يجب أن يكون رافع الدعوى متمتعاً بالأهلية اللازمة للجوء إلى القضاء عموماً، إذ أن شرط الأهلية شرط عام للدعاوى كافة ومن ليس له أهلية للتقاضي ليس من حقه رفع دعواه، وإنما بالإمكان أن يوكل غيره نيابة عنه [308].

ب: الأهلية كشرط لصحة إجراءات الدعوى:

إن الأهلية كشرط لصحة إجراءات الدعوى يعني أن تكون جميع الإجراءات القانونية صحيحة من الناحية القانونية بما في ذلك تمثيل الأطراف والمرافعات ، فتعتبر الأهلية شرط أساسي لصحة الإجراءات القانونية، حيث تؤثر على قدرة الأفراد على الترافع و ممارسة حقوقهم، ومثل هذا ينطبق على الممثلين القانونيين، حيث يجب أيضاً أن يتمتعوا بالأهلية اللازمة للترافع في القضية ، مما يعني أن تكون الإجراءات باطلة في حالة لم تكن الأهلية موجودة مما يؤثر على نتائج القضية.[309]

ثانياً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

حدد المشرع البحريني ميعاد الطعن برفض القرار المتظلم منه في النزاعات الضريبية المتعلقة بالقيمة المضافة بستين يوماً من تاريخ إخطاره بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً، فقد جاء في المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 في المادة 62 : " ويجوز لصاحب الشأن الطعن على قرار رفض التظلم أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ إخطاره بالرفض أو من تاريخ اعتبار التظلم مرفوضاً".

وأحسن المشرع البحريني عندما حدد ميعاد الطعن في القرار الصادر من لجنة فحص التظلمات والاعتراضات، ولم يترك الأمر كما فعل في التشريعات الوظيفية، والتي يقوم بها الفرد برفع الميعاد خلال 60 يوماً – عرفاً وليس تشريعاً– وبالتالي يترتب على فوات الميعاد دون العلم به تحصن القرار والمظلومية، خاصة وأن ضريبة

---

[308] سامي جمال الدين، الدعاوى الإدارية والإجراءات أمام القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص91.

[309] ماجدة شهيناز بودوح، التعديلات الواردة على شروط رفع الدعوى في القانون الجزائري، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 12، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة بسكرة، 2016، ص 324.

القيمة المضافة اليوم من أهم مصادر إيرادات مملكة البحرين، وبالتالي هي أكثر النزاعات عرضة للحدوث وبالتالي فإن النص على ميعاد الطعن مهم للغاية .

وكان يفضل كذلك أن يحدد المشرع مدة معينة يجب على المحكمة الفصل في النزاع من خلالها وذلك لاستقرار الأوضاع القانونية .

وبالنسبة للمشرع المصري فقد جاء نص المادة (55) من القانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد بتحديد ميعاد الطعن على نموذج الربط من المصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ علمه به، وكذلك في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (54) من هذا القانون [310]أو عدم استيفاء علم الوصول للبيانات الواردة بالتعليمات العامة للبريد، و للممول أو المكلف أن يطعن في قرار مصلحة ربط الضريبة أو قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، خلال ستين يوما من تاريخ إيقاع الحجز عليه.

وفي حال عدم قيام الممول أو المكلف بالطعن على نموذج الربط في الميعاد المحدد قانوناً، يكون الربط نهائياً.

وفي الجزائر فقد حدد قانون الإجراءات الجبائية في المادة (82) بأنه يجب أن ترفع الدعوى خلال مدة 4 أشهر [311] .

ولم يكتف المشرع الجزائري بتحديد المدة التي يجب خلالها أن تفصل المحكمة بالدعوى وحددها بأربعة أشهر، وهذا ماجاء في نص المادة (82) الفقرة ب : " تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة

---

[310] جاء في الفقرتين 3 و 4 من المادة من القانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد 54: في حالة غلق المنشأة أو غياب الممول أو الملكف وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها ، وكذلك في حالة رفض الممول أو المكلف تسلم الإعلان يثبت ذلك في محضر يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول أو المكلف، وتلصق الثانية على مقر المنشأة، وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن المختصة، وتعلن على الموقع الإلكتروني للمصلحة ، وعلى كل مأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقيد فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول وإذا ارتد الإعلان مؤثرا عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول أو المكلف يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات الازمة.

[311] قانون الإجراءات الجبائية الفصل الثالث المادة (82) الفقرة (أ).

الذين ينازعون الضرائب المفروضة، بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق ، خلال أجل الأربعة أشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل [312].

وأحسن المشرع الجزائري بأنه لم يكتف بالنص على المدة التي يجب خلالها رفع الدعوى الضريبية بل حدد المدة التي يجب خلالها أن تفصل المحكمة في الدعوى الضريبية ، وهذا مسلك حميد لاستقرار الأوضاع الضريبية .

[312] قانون الإجراءات الجبائية الفصل الثالث المادة (82) الفقرة (ب) .

المطلب الثاني: الجوانب الإجرائية للدعوى الضريبية

تمهيد وتقسيم:

بعد التطرق إلى مواعيد رفع الدعوى الضريبية، تأتي مرحلة مهمة وهي إجراءات رفع الدعوى، التي تعد خطوة ضرورية ولازمة لضمان حماية الحقوق الضريبية للمكلفين.

و فهم الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى يسهم بشكل كبير في تعزيز فرص النجاح في الطعون الضريبية، إلا أنه لايكفي لضمان القضية بشكل صحيح ، حيث نجاح تلك الدعوى يعتمد بشكل كبير على القدرة في تقديم الأدلة القاطعة ، حيث إن جمع الأدلة والمستندات المناسبة يعتبر من العوامل الحساسة التي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على نتائج النزاع الضريبي.

فإجراءات رفع الدعوى ليست مجرد خطوات إدارية، بل هي عملية تتطلب تحضيرًا دقيقًا وفهمًا عميقًا للمتطلبات القانونية. فالإثبات يشمل تقديم مستندات، وشهادات، وأدلة مالية، وكلها تلعب دورًا حيويًا في دعم موقف المدعي وتحديد مصداقية القضايا المطروحة. من خلال التركيز على كيفية جمع وتقديم الأدلة، تمكن من تعزيز السياق القانوني للدعوى، مما يمكّن المكلفين من الدفاع عن حقوقهم بفاعلية وتحقيق العدالة الضريبية التي يستحقونه.

وعلى ذلك نتناول هذا المطلب في فرعين أساسيين على النحو الآتي:

- الفرع الأول: إجراءات رفع الدعوى الضريبية.
- الفرع الثاني: الإثبات في نطاق الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: إجراءات رفع الدعوى الضريبية.

لم يتخذ المشرع البحريني خطى الدول التي أنشأت قانونا خاصا بالإجراءات الضريبية، و السبب وراء ذلك هو أن المشرع لم يقم بتخصيص قضاء و قانون مستقل للنظر في المنازعات الإدارية عامة، فالنظام المتبع في مملكة البحرين هو نظام القضاء الموحد وليس المزدوج، مما يكون من البديهي أن لايكون هناك قانونا خاصا بإجراءات المنازعات الضريبية، الأمر الذي يترتب عليه أننا نعود في معرفة إجراءات كل منهما إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية لعام 1971 ، إذ أن الدائرة الإدارية تعتبر من دوائر المحكمة الكبرى المدنية، أي يسري عليها كافة القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية وهذا مايستفاد من نص المادة السابعة من قانون السلطة القضائية الحالي.

وكون مملكة البحرين من الدول المتقدمة، فإن نظام الطعن فيها بكل الأحوال له عدة مزايا مقارنة بالدول النامية بسبب وجود بنية قانونية أكثر تطوراً، فعادةً الدول المتقدمة تكون فيها إجراءات قانونية صارمة وأحياناً مستقلة للطعن الضريبي، وتكون المحاكم والهيئات متخصصة ومستقلة وتتمتع بنظم قانونية متقدمة مقارنة بالدول النامية التي عادة ما تواجه تحديات في تطبيق نظم الطعن الضريبي كالهند والدول الأفريقية، حيث توجد بها مشاكل مثل الفساد وعدم الشفافية وقلة الثقة في النظام القضائي مما يؤثر على فعالية نظام الطعن الضريبي في هذه الدول[313].

وفيما يلي سنسلط الضوء على إجراءات رفع الدعوى الضريبية بدءاً من رفعها حتى صدور الحكم والطعن به وذلك في كل من مملكة البحرين والتشريعات المقارنة.

أولاً: الإجراءات المتبعة في تحريك الدعوى الضريبية في التشريع البحريني والمقارن:

الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى يجب الالتزام بإجراءاتها القانونية الدقيقة وذلك لتجنب الأخطاء التي قد تؤثر على سير الدعوى ونتائجها. وفيما يلي نستعرض إجراءات رفع الدعوى القضائية في التشريعات المقارنة.

[313] Supriyo de, Direct taxes litigation management and alternate disputes resolution, National institute of public finance and policy, New Delhi, 2023 , P5 .

1- إجراءات تحريك الدعوى الضريبية في مملكة البحرين:

الثابت بأن المنازعات الضريبية في مملكة البحرين لم يخصها المشرع بإجراءات مستقلة تختلف عن تلك المتبعة في المنازعات الإدارية، و بالتالي يسري عليها جميع القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية، من حيث الإجراءات، وحضور الخصوم وغيابهم والتوكيل، والتبليغ والإحضار، ونظام الجلسات، وأسباب الدعوى وموضوعها وفرقائها، وإجراءات الإثبات، ووقف الدعوى وانقطاع الخصومة وسقوطها وانقضائها بمرور الزمن وتركها، وطرق الطعن في الأحكام.

ووفقًا للمادة 23 من من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية ، يجب على المدعي رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة من خلال تقديم لائحة للدعوى إلى قسم تسجيل الدعاوى. تتضمن هذه اللائحة مجموعة من البيانات الأساسية التي يجب أن تشتمل عليها، مثل اسم المدعي ولقبه ومهنته ومكان إقامته، وكذلك بيانات المدعى عليه[314].

وتبدأ الإجراءات عند دفع الرسم المطلوب كاملاً عند تقديم اللائحة وذلك وفق المادة 24 من القانون . كما ينبغي على المكلف تقديم نسخ من اللائحة بعدد المدعى عليهم، بالإضافة إلى إرفاق المستندات التي تدعم دعواه في قائمة ملحقة بالمذكرة الشارحة. هذا الإجراء يضمن تزويد المحكمة بكل المعلومات اللازمة لدراسة القضية[315].

[314] المادة (23) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[315] المادة (24) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

و بعد تقديم الدعوى وسداد الرسوم، يقوم كاتب المحكمة بإنشاء ملف للدعوى كما هو منصوص عليه في المادة 25. يتم تسجيل اللائحة في دفتر المحكمة الخاص، ويتم إبلاغ المدعى عليه بنسخة منها[316]. يُمنح المدعى عليه فترة عشرة أيام لتقديم مذكرة دفاعه، وفي حال انتهاء هذه المدة، يقوم كاتب المحكمة بتحديد جلسة لنظر الدعوى وإبلاغ الأطراف المعنية كما هو مبين في المادة 26 [317].

و في الجلسة الأولى المحددة لنظر الدعوى، تلتزم المحكمة بالتأكد من توافر البيانات اللازمة في اللائحة وصحة إجراءات التبليغ، وفقًا للمادة ،27 و إذا اكتشفت المحكمة أي عيب أو نقص، فإنها قد تأمر بتأجيل نظر الدعوى وطلب تصحيح الإجراءات خلال فترة محددة، وإلا ستقرر شطب الدعوى[318].

ونوه أنه إذا وُجدت الدعوى في محكمة غير مختصة، يتوجب على المحكمة أن تحكم بعدم اختصاصها وتحيل الدعوى إلى المحكمة المناسبة مع التسبيب [319]، وفي ذلك جاء حكم محكمة الصغرى المدنية الثالثة: " وحيث إنه بجلسة ١٣١\٣\ ٢٠٢٠ حكمت المحكمة الكبرى بعدم اختصاصها قيميًا بنظر الدعوى واحالتها إلى إحدى المحاكم الصغرى المدنية للاختصاص وأبقت الفصل في المصروفات" [320].

كما أن قيد الدعوى في سجلات المحكمة يقطع مرور الزمن لمصلحة المدعى عليه، مما يعني أن المدعى عليه لا يمكنه استخدام فترات التقادم ضد المدعي أثناء إجراءات القضية[321].

---

[316] المادة (25) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[317] المادة (26) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[318] المادة (27) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[319] المادة (28) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[320] حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية، رقم القضية 9/19325/2019/02، بتاريخ 2020/6/28م، حكم غير منشور.

[321] المادة (29) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

و يمتلك المدعى عليه الحق في طلب رد الدعوى بناءً على أسباب مثل: سبق الفصل فيها أو عدم الاختصاص، كما هو منصوص عليه في المادة 30. وإذا قررت المحكمة قبول الطلب، يتم رد الدعوى بشكل قانوني وفعال[322] ، كما يمكن للمدعى عليه الدفع بعدم قبول الدعوى في أي مرحلة من مراحلها، وذلك في حال انعدام الصفة أو الأهلية لدى المدعي، ويُحكم في هذا الدفع بشكل مستقل، إلا إذا قررت المحكمة ضمه إلى موضوع الدعوى[323].

وتأتي عملية التبليغ والإحضار والتي تعد جزءًا حيويًا من الإجراءات القضائية، حيث تضمن إخطار الأطراف المعنية بالجلسات القانونية وحقوقهم. ، فيجب أن تُحرر كل إحضارية من نسختين وتوقع أو تختم من المحكمة أو القاضي، مع ضرورة تسليم إحدى النسخ إلى الشخص المكلف بالحضور ،[324] وفي حال عدم العثور على هذا الشخص، يمكن تبليغه عن طريق ترك نسخة لدى أحد أفراد عائلته أو بإلصاق نسخة على مسكنه[325]. وإذا تعذر التبليغ وفقًا لهذه الأحكام، يمكن للمحكمة اتباع طرق بديلة مثل تعليق الإحضارية في لوحة الإعلانات أو نشر إعلان في الجريدة الرسمية [326]

---

[322] المادة (30) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[323] المادة (31) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[324] المادة (32) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[325] تحدد القوانين أيضًا كيفية تبليغ الشركات، حيث يُشترط تسليم الإحضارية إلى السكرتير أو المدير المحلي إذا كان المدعى عليهم مقيمين خارج البحرين، يُسمح بتبليغهم عن طريق الطرق الدبلوماسية أو البريد المسجل، مع تحديد فترة لا تقل عن ثلاثين يومًا قبل تحديد موعد للمحاكمة. تعكس هذه الإجراءات التنظيم الدقيق لعملية التبليغ والإحضار، مما يسهم في تحقيق العدالة وضمان حقوق الأطراف في النزاعات القانونية وذلك وفق المادة 32 من قانون المرافعات المدنية والتجارية لسنة 1971.

[326] المادة (33-34-35-36-37-38-39) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

و تنص المادة 40 من ذات القانون على أنه يتعين على الخصوم الحضور بأنفسهم أو عبر وكلائهم في الجلسات المحددة لنظر الدعوى، ووفقًا لأحكام قانون التوكيل [327] وبمجرد صدور التوكيل، يُعتبر وكيل الخصم مكانه في تبليغ الأوراق القضائية يخول التوكيل الوكيل القيام بكافة الإجراءات اللازمة للدفاع أو رفع الدعوى، لكن الإقرار بالحق أو التنازل عنه يتطلب تفويضًا خاصًا. كما أن عدم وجود وكيل أو عزله لا يمنع سير الإجراءات ما لم يتم تعيين بديل أو إعلان الموكل عن رغبته في مباشرة الدعوى بنفسه.[328]

و تتبع إجراءات استجواب الشهود نظامًا محددًا، حيث يجيب الشاهد أولاً عن أسئلة الخصم الذي استدعاه، ثم يمكن للخصوم الآخرين مناقشته، ويجب أن يكون الاستجواب ضمن موضوع الدعوى، مع حق المحكمة في توجيه الأسئلة، ويمكن للخصوم إثبات أي اتفاق تم التوصل إليه في محضر الجلسة، والذي يعتبر ذا قوة قانونية رسمية، كما أن إدارة الجلسة وضبطها تكون من اختصاص رئيس المحكمة، الذي يمكنه طرد من يخل بالنظام، أو الحكم بحبسه أو تغريمه، وعلى المحكمة ترتيب سماع الدعوى حسب قائمة القضايا، وإعادة النداء على الغائبين بعد الانتهاء من الحاضرين، وفي حال عدم حضورهم، يمكن شطب أو تأجيل قضاياهم.[329] .

---

[327] و في حالة عدم حضور الخصوم، يحدد القانون إجراءات معينة للتعامل مع هذا الغياب، إذا لم يحضر المدعي والمدعى عليه في الجلسة الأولى، يحق للمحكمة تأجيل القضية، وإذا تكرر الغياب، يجوز لها شطب الدعوى. في حال حضور المدعى عليه وغياب المدعي، يكون للمدعى عليه خيار شطب الدعوى أو طلب تأجيلها. يحق للمدعي أيضًا السير في الدعوى غيابيًا إذا حضر المدعى عليه. إذا حضر الخصم الغائب قبل انتهاء الجلسة، يعتبر الحكم الذي صدر بحقه كأن لم يكن، وللمحكمة أن تُعيد الإجراءات لضمان تحقيق العدالة وذلك وفق المواد المادة (46-47-48-49-50-51-52-53) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[328] المادة (40-41-42-43-44-45) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

[329] المادة (58-59-60-61-62) من مرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 بإصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية.

2- إجراءات رفع الدعوى القضائية في التشريع المصري:

في التشريع المصري جاء في نص المادة (65) من قانون الإجراءات الضريبية المصري الموحد رقم 206 لسنة 2020 :" لكل من المصلحة والممول أو المكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري المختصة خلال ستين يومًا من اليوم التالي لتاريخ الإعلان بالقرار. واستثناء من أحكام قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، يكون الفصل في الدعاوى والطعون الضريبية دون العرض على هيئة مفوضي الدولة، وللمحكمة النظر في هذه الدعاوى والطعون في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها دائمًا على وجه السرعة.

وعليه يتم اتباع الإجراءات في مجلس الدولة ولكن دون العرض على هيئة مفوضي الدولة، حيث تعد هيئة مفوضي الدولة إحدى هيئات القسم القضائي لمجلس الدولة، وتؤلف من أحد نواب رئيس مجلس الدولة ومن عدد كافٍ من أعضاء المجلس، ولقد منح المشرع هيئة مفوضي الدولة جملة من الاختصاصات الهامة أصبحت بمقتضاها الأمينة على الدعوى الإدارية[330].

وقد جاء حكم للمحكمة الإدارية يتعلق بالاختصاص بنظر منازعات الرسوم والضرائب ، فإن نص المادة (109) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (13) لسنة 1968- وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة- تبين أن الدفع بعدم اختصاص المحكمة لانتفاء ولايتها أو بسبب نوع الدعوى أو قيمتها تحكم فيه المحكمة من تلقاء نفسها، ويجوز الدفع به في أي حالة كانت عليها الدعوى، ومن أجل ذلك تعتبر مسألة الاختصاص الولائي قائمة في الخصومة ومطروحة دائماً على المحكمة وعليها أن تقضي فيه من تلقاء نفسها، إذ يعتبر الحكم

[330] الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية، بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 2018م، ص174.

الصادر في شكل الدعوى أو في الموضوع مشتملاً على قضاء ضمني باختصاصها ولائيا، ومن ثم فإن الطعن على الحكم الصادر فيها يعتبر وارداً على القضاء الضمني في مسألة الاختصاص سواء أثارها الخصوم في الطعن أو لم يثيروها، ولمحكمة الطعن أن تتصدى– ولو من تلقاء نفسها– للاختصاص الولائي لمحكمة القضاء الإداري في نظر المنازعة باعتبار أن ذلك متعلق بالنظام العام ويدخل في نطاق الطعن المطروح عليها.

وحيث إن الأصل أن المنازعات المتعلقة بتحديد الرسوم وعناصرها ومقوماتها والملتزمين بسدادها، والقرارات الصادرة بتحديدها إنما تدخل في اختصاص محاكم مجلس الدولة، فإن المشرع – على ما جرى به قضاء المحكمة الدستورية العليا – قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، بدءاً بالقانون رقم 165 لسنة 1955 في شأن تنظيم مجلس الدولة، الذي أسند بنص البند سابعاً من المادة (8) منه أن لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري الاختصاص بالفصل في تلك المنازعات، وأوضحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أن الاختصاص بنظر هذه الطعون تقرر لمجلس الدولة باعتبار أنه ذو طبيعة إدارية بحتة، وقد جرى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 55 لسنة 1959 في شأن تنظيم مجلس الدولة على هذا النهج، فنص في البند سابعاً من المادة (8) منه على الحكم ذاته، وأكد هذا الاختصاص نص المادة (10) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم 47 لسنة 1972، الذي عقد في البند (6) منه أن الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام محاكم مجلس الدولة وهي صاحبة الاختصاص الولائي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم باعتبارها القاضي الطبيعي لنظر تلك المنازعات [331].

[331] المحكمة الإدارية العليا د/11 طعن رقم 114398 لسنة 65 جلسة 2021/5/23.

3- إجراءات رفع الدعوى القضائية في التشريع الجزائري:

ووفقاً للتشريع الجزائري يتم إيداع عريضة تتضمن البيانات الأساسية المنصوص عليها قانوناً حتى يتم افتتاح الدعوى، وهذه البيانات نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية [332] .

حيث جاء في المادة 16 منه : (يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى :1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، 2- اسم المدعي 3- اسم المدعي عليه 4- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي 5- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى 6- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

ويكون رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن تحتوي العريضة على ذات الطلبات التي حوتها الشكاية أمام مدير الضرائب في الولاية : وهذا ماجاء في المادة (83) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: (لايجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أياً كانت، شرط أن ينص عليها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى).

و تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذين ينازعون الضرائب المفروضة عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق خلال أربعة اشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل الضريبي. [333]

---

[332] المادة 83 :1- معدلة بموجب المادتين 28 ق.م / 2008 و109 من ق م .2022.

[333] المادة (83) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وأحسن المشرع الجزائري بأنه لم يكتف بالنص على المدة التي يجب خلالها رفع الدعوى الضريبية، بل حدد المدة التي يجب خلالها أن تفصل المحكمة في الدعوى الضريبية ، وهذا مسلك حميد لاستقرار الأوضاع الضريبية .

ويمكن أن تحكم المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية .[334]

و ترى الباحثة أن وجود إطار قانوني محدد و واضح في كل من مصر والجزائر لوجود قانون الإجراءات الضريبية يمنح تلك الدول ميزة تتعلق بفعالية وكفاءة حل المنازعات الضريبية أمام القضاء، في حين أن مملكة البحرين بحاجة إلى تطوير نظامها القانوني الخاص بالإجراءات الضريبية لتحقيق العدالة .

ثانياً: الحكم الصادر في الدعوى الضريبية:

بعد رفع الدعوى القضائية فإنه يأتي وقت صدور الحكم القضائي في الدعوى الضريبية، والذي يعد النهاية الطبيعية للخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، ويصدر وفق القواعد القانونية التي رسمها القانون، وهو واجب النفاذ وملزم لأطراف الدعوى، ولابد أن يصاغ بطريقة تمكن الخصوم من معرفة ماهيته، ويتيح للمنفذ معرفة ما ورد فيه من الفقرات الحكمية واجبة التنفيذ ، ويراد بالحكم القضائي بصفة عامة: (القرار الصادر من محكمة في حدود ولايتها القضائية في خصومة في الشكل الذي يحدده القانون للأحكام, سواء كان صادراً في نهاية الخصومة أم أثناء سيرها، وسواء كان صادراً في موضوع الخصومة أم في مسألة إجرائية)[335].

وبالإمكان تقسيم الأحكام الصادرة في الدعاوى الإدارية بصفة عامة باتباع معيارين، الأول هو معيار حسم نزاع موضوع الدعوى والذي بمقتضاه تنقسم الأحكام إلى أحكام أصلية تضع حداً للنزاع بصورة نهائية، وأخرى

---

[334] المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2023.

[335] محمد سعيد عبد الرحمن، الحكم القضائي (اركانه وقواعد إصداره)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص22.

فرعية يصدرها القاضي قبل الفصل في الموضوع الرئيسي، أما على وفق المعيار الثاني الذي يستند الى حضور طرفي الدعوى وغيابهم فتنقسم الأحكام الإدارية إلى حضورية وغيابية[336].

بعد صدور الحكم وهو مايعرف بالمرحلة الابتدائية للحكم، نطرح تساؤلا في غاية الأهمية وهو مدى جواز الاستئناف في الدعاوى الضريبية في التشريع البحريني؟

نجيب على هذا التساؤل بالعودة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية لعام 1971 على المنازعات الإدارية، فالمشرع البحريني بخلاف المشرع المصري والجزائري، فإنه لم يصدر قانونا خاصا بالإجراءات المتبعة في الدعاوى الضريبية، وعلى ذلك نتناول فيما يلي إمكانية الطعن في الحكم الصادر في الدعاوى الضريبية.

ثالثاً: الطعن في الحكم الصادر في الدعوى الضريبية

يراد بالطعن في الحكم القضائي هو إمكانية عرضه على محكمة أعلى درجة من تلك التي أصدرته، للمطالبة بإلغائه أو تعديله لمخالفته للقانون [337].

ولقد تباينت قوانين الدول محل المقارنة بخصوص الأخذ بطرق الطعن بالحكم الصادر في الدعوى الضريبية, بين قوانين تبنت إعادة النظر فيها مرة أخرى أو مرتين ومن ثم عرض النزاع على درجة أو درجتين، ويفرق أيضاً في طرق الطعن بين طرق الطعن العادية وأخرى غير عادية، إلاّ أنه لا بد من المرور بالطرق العادية قبل الاستثنائية وبخلافه يرفض الطعن[338].

وذكرنا بأن المشرع البحريني لم يصدر قانونا خاصا بإجراءات المنازعات الضريبية ومنها مدى جواز الاستئناف في الدعوى الضريبية، وبالتالي نعود في هذه المسأله للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية لعام 1971.

1- طرق الطعن العادية: وتشمل هذه الطرق مايلي:

---

[336] شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص 266.

[337] ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص553.

[338] محمد بكشوا، المنازعات الجبائية، بحث منشور في مجلة الفقه والقانون، المغرب، العدد 2، أكتوبر 2013، ص153.

أ: الطعن بالاستئناف: وتشمل التقاضي على درجتين، حيث يحق لأصحاب الشأن الطعن بالحكم الصادر من المحكمة أول درجة أمام المحكمة الأعلى درجة منها تسمى (محكمة الاستئناف أو محكمة ثاني درجة)، والاستئناف طريق من طرق الطعن العادية لم ينص المشرع أسباباً محددة حصراً يتعين توافرها، ومن ثم يحق للطاعن أن يسوق ما شاء من أسباب للطعن، وتنتقل المنازعة إلى محكمة الاستئناف للنظر فيها من جديد وتتعرض فيها للوقائع والقانون، بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى من محكمة أول درجة. وللمحكمة السلطة الكاملة في إعادة تقدير الوقائع واتخاذ الإجراءات اللازمة للإثبات وفقاً لما يعرضه الخصوم عليها من دفوع وأدلة، وللطاعن أن يعيب على الحكم المستأنف بكافة الأسباب بعد توافر شروط معينة على حد سواء تتعلق بشخص الطاعن بأن يكون خصماً أو طرفاً في الدعوى وله مصلحة من وراء طعنه، أو ترتبط بالمدد المحددة قانوناً من تاريخ الحكم المراد الطعن به استئنافاً[339].

وفي مجال المنازعات الضريبية بإمكان الطاعن بالحكم الصادر من المحكمة درجة أولى أن يطعن بالاستئناف بالمحكمة درجة أعلى منها، ويبدو أن المشرع الفرنسي قد انفرد بهذا الطريق عند النص على إمكانية الاستعانة به من ذوي الشأن، فأجاز للمتقاضين الطعن بالأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية الابتدائية أمام المحكمة الاستئنافية الإدارية التي أنشأت بموجب القانون الصادر في (31 كانون الأول1987)، الصادر في إطار إصلاح القضاء الإداري في فرنسا، هادفاً المشرع من إنشائها تخفيف العبء على مجلس الدولة فيما يتعلق بالطعن أمامها بالأحكام الإدارية[340].

أما قبل هذا التاريخ كان مجلس الدولة يختص بنظر هذه الطعون بصفته (هيئة قاضي استئناف)، وحري بالذكر أن المحاكم الإدارية الاستئنافية اختصت واعتباراً من 1 أيلول 1992 بنظر الطعون الاستئنافية المتعلقة بالأحكام

---

[339] محمد أحمد إبراهيم المسلماني، الوسيط في القضاء الإداري، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص916.

[340] تجدر الإشارة إلى أنه قبل إنشاء هذه المحكمة كان مجلس الدولة بصفته هيئة استئنافية ينظر بالأحكام الصادرة من قبل محاكم الأقاليم بصفتها محكمة أول درجة، إلاّ أنه قد ينص في بعض القوانين بصفة استثنائية على اختصاص بعض المحاكم الإدارية بنظر أنواع معينة من منازعات الضرائب المباشرة والتي يطعن بأحكامها أمام مجلس الدولة عن طريق النقض، كما هو الحال في المجلس الأعلى لأرباح الحرب المختص بفض بعض منازعات الضرائب، وكذلك اختصاص محكمة المحاسبة بنظر الطعون في مشروعية فرض الرسوم المحلية طبقا لقانون30 أكتوبر 1953، د. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية– كانون الثاني1951، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة ، ص339.

الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية الفردية وكذلك دعاوى التعويض عن هذه القرارات المرتبطة بالضرائب والرسوم، وذلك في إطار توحيد الجهة المختصة بنظر الطعون الاستئنافية في الأحكام الصادرة في دعاوى العملية الضريبية، ومن ثم فإن هذه المحاكم تختص بنظر الطعون على الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية الابتدائية كافة ومنها ما يتعلق بالرسوم والضرائب على حد سواء، المحلية والتجارية، فضلاً عن الأحكام المتعلقة ببعض الإجراءات والمنازعات الضريبية الأخرى [341] .

وفي التشريع المصري فإن الطعن بطريق الاستئناف لا يكون إلاّ في الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية كمحاكم درجة أولى، وتنظر بالطعون محكمة القضاء الإداري كمحاكم درجة ثانية ومن ثم فإن الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري لا تنظر بطريق الاستئناف[342].

ب: الطعن بالاعتراض على الحكم الغيابي: يعد من طرق الطعن العادية أيضا التي يسلكها المعترض في الدعوى الضريبية، هو طريق التعرض الذي يسلكه الطاعن الذي صدر عليه حكما غيابياً، والذي يقدمه إلى المحكمة ذاتها التي أصدرت الحكم الغيابي بحقه لا إلى محكمة أعلى درجة منها، مبتغياً بسلوكه هذا الطريق إرجاع القضية وإعادة النظر في الحكم الذي سبق وإن فصلت به بغيابه[343].

ولقد تباينت مواقف قوانين الدول محل المقارنة من اللجوء إلى هذه الطريقة، ففي فرنسا استحدث المشرع هذه الطريقة وفقاً للمرسوم رقم (707) لسنة 1988 في 9 أيار1988 للطعن بطريق المعارضة على الأحكام الغيابية الصادرة من المحاكم الإدارية الاستئنافية، ويعد الحكم غيابياً إذا امتنع المستأنف ضده عن إبداء طلباته في لائحة مكتوبة برغم اختصاصه على النحو الذي تطلبه القانون وإن أبدى ملاحظاته بصورة شفوية أثناء الجلسة[344].

أما التشريع المصري فلا وجود لهذه الطريقة للطعن في الأحكام الإدارية، إذ أن محاكم مجلس الدولة لا تصدر أحكاما غيابية، لأن مفوض الدولة ملزم وفقاً للقانون بأن يقوم بالاتصال بذوي الشأن لتهيئة الدعوى للمرافعة[345].

---

[341] محمد احمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص830 و 831.

[342] انظر المادتين (13) و (23) من قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972 وتعديلاته.

[343] محمد بكشوا، مرجع سابق، ص155.

[344] محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص836.

[345] ماجد راغب الحلو، ،مرجع سابق، ص562.

وتطبيقاً لذلك ذهبت المحكمة الإدارية العليا في مصر في أحد أحكامها إلى أن استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه يعد من النظام القضائي بمجلس الدولة، وهو نتيجة منطقية توازي نظام إجراءات التقاضي أمامه لكونه يقام على مبدأ المرافعات التحريرية في المواعيد المحددة، وكذلك على تحضير الدعوى الإدارية من قبل هيئة مفوضي الدولة قبل تحديد جلسة لنظرها، ومن ثم يستطيع ذوو الشأن تقديم مذكراتهم كتابة مع مستنداتهم[346].

2- طرق الطعن غير العادية: تشمل هذه الطرق مايلي:

أ: التماس إعادة النظر: إن طعن التماس إعادة النظر هو طعن استثنائي غير عادي لا يمارس إلاّ في حالات حصرية محددة بنص القانون، وإن اللجوء إلى هذه الوسيلة لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، وتخول المحكمة التي أصدرت الحكم محل الطعن للنظر فيه من جديد لتلغيه أو تنقضه جزئياً أو كلياً أو تعدله أو ترفضه بعد التأكد من عدم وجاهة الطعن.

وقد تبنت قوانين الدول محل المقارنة حق اللجوء إلى هذه الوسيلة، إذ أجاز المشرع الفرنسي الاستعانة بها في حالات محددة في القرارات التي يصدرها المجلس بدرجة أخيرة[347] كما في حال صدرت بناء على مستندات مزورة، أو إذا تضمنت حكماً على أحد الأطراف سببه عدم تقديم دليل قاطع في الدعوى كان تحت يد الخصم، وكذلك في حال كون الإجراء الذي أدى الى إصدار الحكم معيب بعيوب جسيمة، وتقتصر هذه الوسيلة على الأحكام الحضورية النهائية، ومن ثم لا يجوز في الأحكام الغيابية لوجود طريق الطعن بالمعارضة[348].

أما في التشريع المصري، فقد حدد المشرع على سبيل الحصر الأحكام التي يجوز الطعن بها بهذه الطريقة، وبالإمكان الطعن بالأحكام الصادرة من القضاء الإداري بواسطة هذه الوسيلة حتى وإن كان من الجائز الطعن فيها أمام المحكمة الإدارية العليا، إذ لم يشترط أن توصف بالنهائية[349]، على غرار ما هو مقرر بالنسبة

---

[346] ينظر إلى حكم المحكمة الإدارية العليا في مصر في القضية رقم (147) لسنة 4 قضائية جلسة يوم 7 حزيران 1958، منشور على موقع بوابة مصر للقانون والقضاء على الرابط: www.laweg.net .

[347] يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني(الدعاوى الضريبية)، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت 1994 ، ص161.

[348] محمد أحمد إبراهيم المسلماني، مرجع سابق، ص 940.

[349] ينظر إلى المادة (51) من قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972.

للطعن بهذه الطريقة في الاحكام الصادرة من قبل محاكم القضاء العادي،[350] ولقد أحال قانون مجلس الدولة على قانون المرافعات المدنية والتجارية بيان الأحوال والأسباب التي تمكن الطاعن من اللجوء إلى هذه الوسيلة بما لا يتعارض مع طبيعة المنازعة المنظورة أمام محاكم مجلس الدولة[351].

وكذلك فتح المشرع الجزائري الباب بإمكانية مراقبة ومراجعة القرارات النهائية أمام أعلى جهة في هرم القضاء الإداري وأعطاه سلطة الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة.[352]

ب: معارضة الخارج عن الخصومة: معارضة الخصم الثالث هو الطعن الذي يرفعه شخص خارج عن الخصومة في حكم قضائي يضر بمصالحه ليقوم القاضي بإعادة الفصل في القضية[353].

وقد تباينت مواقف التشريعات في الدول محل المقارنة من الأخذ بهذه الوسيلة، فأجاز المشرع الفرنسي في قانون الإجراءات المدنية الفرنسي(code de procédure civile)في المادة (385) على أن للغير أن يلجأ الى هذه الطريقة أمام المحكمة التي أصدرت الحكم، والذي ترتب عليه تحمله جزء من دين الضريبة المستحقة على المكلف، وللغير الطعن بالحكم بهذه الوسيلة ما دام لم يكن هو أو من يمثله حاضراً الجلسات إلاّ أنه يستثنى من سلوك هذا الطعن إذا كانت الدعوى الضريبية صدر حكم فيها في شأن يتعلق بسر المهنة الضريبي[354].

أما المشرع المصري فلم يتضمن قانون مجلس الدولة ولا قانون المرافعات المدنية والتجارية هذا الطريق من طرق الطعن في مادة خاصة، وإنما ورد مندمجاً مع طريق التماس إعادة النظر وعده أحد حالاته[355]، وسبق

---

[350] محمد أحمد عبد الرؤوف،مرجع سابق، ص832.

[351] ينظر إلى المادة (241) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (13) لسنة 1968.

[352] حمدان سومية، أحكام النقض في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، كلية الحقوق سعيد حمدين 2017/2016، ص 7.

[353] ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص563.

[354] Est recevable à former tierce opposition toute personne qui y a intérêt, à la condition qu'elle n'ait été ni partie ni représentée au jugement qu'elle attaque.
Les créanciers et autres ayants cause d'une partie peuvent toutefois former tierce opposition au jugement rendu en fraude de leurs droits ou s'ils invoquent des moyens qui leur sont propres.
En matière gracieuse, la tierce opposition n'est ouverte qu'aux tiers auxquels la décision n'a pas été notifiée ; elle l'est également contre les jugements rendus en dernier ressort même si la décision leur a été notifiée.

[355] ينظر إلى المادة (241) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (13) لسنة 1968.

وأن ذكرنا أن قانون مجلس الدولة قد أحال على قانون المرافعات المدنية والتجارية بيان أسباب وحالات هذا الطعن عند اللجوء إليه للطعن في الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري[356].

إلاّ أن المحكمة الإدارية العليا أعطت تفسيراً واسعاً لعبارة (ذوي الشأن) الواردة في المادة (23) من قانون مجلس الدولة، والذين لهم حق الطعن أمامها، ففي أحد أحكامها اشتملت على ما يسمى بالخصم الثالث أو الخارج عن الخصومة وبررت ذلك استناداً للحجية المطلقة لحكم الإلغاء الذي يمس مراكز قانونية لمن لم يمتثل في الدعوى ولم يحضر الجلسات للدفاع عن مصالحه[357].

أما موقف المشرع البحريني فقد تناول قانون المرافعات المدنية هذا الطريق بصفته أحد طرق الطعن في الأحكام القضائية[358] ، ويعد من طرق الطعن غير العادية لأن هذا الطريق لا يمكن سلوكه إلاّ من قبل الغير وهو طريق اختياري، فضلاً عن أن الطعن به لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، إلاّ أن المشرع لم يحدد أسبابه على سبيل الحصر كما هو حال سائر طرق الطعن غير العادية الأخرى[359].

وهذا ماجاء في حكم المحكمة الكبرى الدائرة الخامسة التجارية" وحيث أن واقعات التداعي تخلص حسبما يبين من مطالعة سائر أوراقها في أن المعترض اقام اعتراضه بموجب لائحة اعتراض خارج عن الخصومة قيدت قلم الكتاب بتاريخ 2020/10/7 سدد رسمها المقرر قانوناً اختصم فيها المعترض ضدهم طلب في ختامها أولاً: قبول الإعتراض شكلاً ، وثانياً: في الموضوع بإلغاء الحكم المعترض عليه والقضاء مجدداً برفض الدعوى مع إلزام المعترض ضده الأول بالرسوم ومقابل أتعاب المحاماة[360] .

ت: الطعن بالنقض(التمييز): يعد هذا الطريق من طرق الطعن بالأحكام القضائية غير العادية، لعيوب تشوبها من الناحية الإجرائية أو الموضوعية، ويهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه أمام محكمة أعلى درجة بقصد نقضه، وهو لا يؤدي إلى طرح الخصومة ذاتها التي كانت بين طرفي النزاع، وإنما إلى طرح خصومة أخرى تتجسد في البحث حول تطبيق القانون على الوقائع التي أثبتها الحكم المطعون.

---

[356] ينظر إلى المادة (51) من قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972.

[357] القضية رقم (977) لسنة 7 قضائية نقلاً عن: د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، مصدر سابق، ص592.

[358] ينظر إلى المادة (200) من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (12) لسنة 1971.

[359] هادي حسين عبد علي ومروى عبد الجليل، الطعن بطريق اعتراض الغير، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 1، السنة الخامسة، 2013، ص17.

[360] حكم المحكمة الكبرى الدائرة الخامسة التجارية ، رقم القضية 02/2020/13946/1 بتاريخ 2020/10/27.

ولقد تبنت التشريعات في الدول محل المقارنة هذه الوسيلة بوصفها أحد طرق الطعن غير العادية في الحكم الصادر في الدعاوى المتعلقة بالضرائب .

فقد أجاز المشرع الفرنسي للطاعن اللجوء إلى هذا الطريق في الحكم الصادر في الدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة الذي يعد أعلى سلطة قضائية في سلم القضاء الإداري، إذ يمكن استئناف القرارات الصادرة من محاكم الاستئناف الإدارية والمتعلقة بالدعوى الضريبية أمامه في خلال شهرين من تاريخ إخطاره بقرار المحكمة[361].

أما في مصر فعقد الاختصاص للمحكمة الإدارية العليا دون غيرها بنظر الطعون في الأحكام الصادرة من قبل محكمة القضاء الإداري في الدعاوى الضريبية بوصفها محكمة أول درجة، وتنظر في الحالات التي حددها القانون حصراً والتي تتمثل بمخالفة القانون أو الخطأ في تطبيقه أو تأويله أو بطلان الحكم أو بطلان إجراءاته المؤثرة فيه أو لمخالفته حجية الشيء المحكوم فيه[362].

والمشرع الجزائري جعل القرارات النهائية الصادرة من المحاكم الإدارية للاستئناف قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ويجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة نهائياً عن المحكمة الإدارية للاستئناف .[363]

وفي مملكة البحرين بالرجوع لنص المادة السابعة من قانون السلطة القضائية الحالي لسنة 2002م التي أنشأت الدائرة الإدارية يتبين لنا أنها لم تنص على إجراءات بعينها متبعة أمام الدائرة الإدارية، وهذا أمر طبيعي لأنه القانون المنظم لتوزيع الاختصاص وليس لبيان الإجراءات، الأمر الذي يترتب عليه بمفهوم المخالفة سريان القواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية لعام 1971م على المنازعات الإدارية التي تثار، إذ أن الدائرة الإدارية هي في نهاية الأمر دائرة من دوائر المحكمة الكبرى المدنية، أي يسري عليها جميع القواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية من حيث الإجراءات وحضور

---

[361] code de justice administrative Article L821-1:Les arrêts rendus par les cours administratives d'appel et, de manière générale, toutes les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions administratives peuvent être déférés au Conseil d'Etat par la voie du recours en cassation.

[362] ينظر إلى المادة (23) من قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972.

[363] المادة (90) و المادة(91) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الخصوم وغيابهم والتوكيل، والتبليغ والإحضار، ونظام الجلسات، وأسباب الدعوى وموضوعها ،وفرقائها وإجراءات الإثبات ووقف الدعوى وانقطاع الخصومة وسقوطها وانقضائها بمرور الزمن وتركها ، وطرق الطعن في الأحكام.

خامساً:حيازة الحكم حجية الأمر المقضي به:

إن حجية الأمر المقضي به تثار في شكل دفع بعدم جواز سماع الدعوى أو بعدم قبولها لسبق الفصل بها، وإن هذه الحجية تعد صفة تلحق بالحكم القضائي الصادر من محكمة مختصة، ويترتب عليها احترام المحاكم لها وعدم إمكانية أي محكمة أخرى أي كانت درجتها بحث موضوع النزاع من جديد، وقد عرفها جان فوبيه بأنها: (الصفة التي لا تقبل المنازعة، والتي تثبت بواسطة القانون لمضمون الحكم، ومن ثم فإن الشيء المتنازع عليه والمحكوم فيه لا يكون قابلا للمنازعة فيه مرة أخرى)[364].

والحجية تكون من ناحيتين، الأولى شكلية والتي يراد بها استنفاذ المحكمة لولايتها في النزاع المطروح عليها بعد إصدار الحكم ولا يحق لها الرجوع عما قضت به، أما من الناحية الموضوعية فيقصد بالحجية أن الحكم أصبح عنوان الحقيقة التي لا تقبل إثبات العكس.

وتتنوع حجية الأحكام الصادرة من القضاء الإداري، فالأصل في حجية الأحكام هي نسبيتها، أي اقتصارها على أطراف النزاع ولا تمتد إلى الخارج عن الخصومة، وترتيباً على ذلك فإن الأحكام الصادرة بالتعويض عن الأضرار التي سببتها القرارات الإدارية غير المشروعة بحق المكلف تتمتع بالحجية النسبية، والاستثناء هو الحجية المطلقة في الأحكام بالإلغاء في مواجهة الكافة، ومن ثم يمتد أثره لغير أطراف الدعوى، ويستوي في ذلك أن تكون تلك القرارات فردية أم تنظيمية وسواء كان إلغائها كلياً أم جزئياً[365].

ويترتب على هذه الحجية أن لكل فرد يمكنه التمسك بها وهي ملزمة للمحاكم كافة، ويعد الدفع بعدم قبول الدعوى لتحقق سابقة الفصل بها من الدفوع المتعلقة بالنظام العام لاتصال الحكم باستقرار الأوضاع والمراكز القانونية [366].

---

[364] إسماعيل إبراهيم البدوي، حجية الأحكام القضائية الإدارية، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص19.

[365] عبد العزيز عبد المنعم، المرافعات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007, ص300.

[366]رائد حمدان المالكي، الوجيز في القضاء الإداري، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018، ص279.

ويشترط للدفع بحجية الأمر المقضي به ما يأتي [367]:

1- أن يكون الحكم قضائياً صادراً من محكمة بموجب سلطتها القضائية: لكي يكتسب الحكم الصادر في الدعوى الضريبية حجية الأمر المقضي به يجب أن يصدر من جهة قضاء كالمحاكم، وأن يفصل في خصومة قضائية بين المكلف والإدارة الضريبية في حق من الحقوق المتنازع عليها، وفض ذلك النزاع بتقرير الحق لأحدهما وإلزام الطرف الآخر بتنفيذه وأدائه. وإن صدر هذا الحكم صحيحاً ومستوفياً لأركانه وشروطه اللازم تحققها يحوز حجية الأمر المقضي به، ومن ثم لا يجوز نقضه أو الرجوع فيه من المحكمة التي أصدرته أو غيرها[368].

2- وكذلك يجب أن يصدر الحكم من محكمة لها ولاية القضاء في القضية التي صدر فيها الحكم[369].

3- أن يكون الحكم قطعياً: لا تثبت الحجية إلاّ للحكم القطعي الذي يبت في موضوع الخصومة ويضع حداً للنزاع برمته أو في جزء منه أو في مسالة متفرعة منه، وأن يفصل به فصلا نهائيا لا يتأتى الرجوع فيه من قبل المحكمة التي أصدرته،[370]، وبعد الفصل في الخصومة كالغرامة التهديدية التي يجوز إعادة النظر فيها بالإلغاء أو الزيادة أو النقصان[371].

4- أن تكون الحجية في منطوق الحكم لا في أسبابه: لأنه هو الذي يشتمل على القرار الذي فصلت به المحكمة في المنازعة المعروضة أمامها، ومن ثم تشمل الحجية كل ما ورد في المنطوق، سواء كان فاصلاً في الدعوى الأصلية أم في الدعوى العارضة أم في مسألة أولية أثارها أحد الخصوم، أما الأسباب التي يبنى عليها منطوق الحكم فتحوز حجية الأمر المقضي به في حالة تضمنت الفصل في بعض أوجه النزاع التي بني عليها المنطوق بحيث ترتبط هذه الأسباب بالمنطوق ارتباطاً وثيقاً[372].

أما الشروط المتعلقة بالدعوى الثانية لكي يتحقق الدفع بحجية الحكم الصادر في الدعوى الأولى تتمثل باتحاد الخصوم واتحاد المحل واتحاد السبب وذلك على النحو الآتي:

---

[367] خميس السيد إسماعيل، الإثبات أمام القضاءين الإداري والعادي، ط1، دار محمود، القاهرة، 2016، ص80.

[368]محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص814.

[369]إسماعيل إبراهيم البدوي، مرجع سابق، ص86.

[370]محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص470.

[371]إسماعيل إبراهيم البدوي، مرجع سابق ، ص95.

[372]محمد نصر محمد، مرجع سابق ، ص387.

1- اتحاد الخصوم: يتطلب لتحقيق حجية الأمر المقضي به اتحاد الخصوم فلا تسري إلاّ في مواجهتهم، فالحكم كالعقد لا يسري أثره إلاّ في حق من كان طرفا فيه، ولا يمتد هذا الأثر إلى غيرهم.

والجدير بالذكر أن العبرة في اتحاد الخصوم من حيث صفاتهم لا أشخاصهم فيما يتعلق بقوة الأمر المقضي فيه، ومن ثم لا حجة للأحكام النهائية الصادرة في مواجهة الخلف الخاص قبل مانح الحق إذا كان الأخير لم يختصم في الدعوى، إذ أن الحكم لا يحوز هذه الحجية إلاّ بالنسبة للخصوم الحقيقيين في الدعوى الضريبية الذين كان النزاع قائما بينهم وصدر الحكم لمصلحة أحدهم، ومن ثم لا يصبح الحكم حائزاً لهذه الحجية بالنسبة لخصم لم يدخل في الدعوى ولم توجه إليه فيها طلباً ما أو أدخل في الدعوى ولم توجه إليه الطلبات [373].

2- اتحاد المحل: لتحقق اتحاد المحل في الدعوى الضريبية يتعين توافر ثلاثة عناصر:

3- وحدة الموضوع: إذا أصدرت محكمة القضاء الإداري حكماً في الدعوى المطروحة أمامها برفض طلب المكلف لا يجوز له أن يعود مرة أخرى ويرفع الطلب من جديد عن ذات الموضوع وأمام المحكمة التي رفضت طلبه، لأن الحكم الأول حاز حجية الأمر المقضي به ومن ثم يتعين على المحكمة ولو من تلقاء نفسها الحكم بعدم جواز نظر الدعوى لتحقق سابقة الفصل بها، إلاّ إن كان الحكم الأول غير حاسم في الموضوع أو كان الطلب الذي تم رفضه بسبب عيب شكلي دون أن تفصل في الموضوع كما لو كان سبب الحكم برفض طلب المكلف هو عدم الاختصاص أو عدم القبول أو عيب في الشكل فهذا الحكم لا يحوز حجية الأمر المقضي به ومن ثم لا يوجد مانع من إثارة المنازعة من جديد أمام المحكمة المختصة[374].

4- وحدة الضريبة: ليتحقق اتحاد المحل في الدعوى الضريبية يجب أن تكون الضريبة واحدة في الدعوتين، ولا أثر على أي تغيير يطرأ على المقدار المحدد لها في الدعوى الأولى على سواء بالزيادة أو النقصان، فهذا العنصر يمثل العنصر المادي الوحيد للطلب، أما وحدتها من الناحية الشخصية والتي تمثل العنصر الشخصي فيها والذي يتمثل في الطابع الفني والشخصي للضريبة، فالعناصر التي تفرض

---

[373] زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، مرجع سابق، ص604.

[374] زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة للنشر والتوزيع، مرجع سابق، ص101.

عليها الضريبة مثل المقدرة التكليفية للمكلف ومركزه العائلي وكذلك وعاء الضريبية تتميز بالثبات، فأي تغير أو اختلاف في مركزه هذا من سنة إلى أخرى يؤدي بالأخير إلى صعوبة في تحقيق شرط وحدة المحل[375].

5- وحدة السنة الضريبية: في حال صدور حكم في الدعوى الضريبية في مسألة متنازع عليها سواء تعلقت بتقدير الضريبية أو فرضها أو أي إجراء آخر مرتبط بها في سنة مالية معينة فليس له حجية إذا ما عرضت المسألة ذاتها بصدد أرباح سنة أخرى لأي سبب كان، كأن تغيرت الظروف أو تغيرت أحكام القانون[376]. فمبدأ سنوية الضريبية يعد من المبادئ المهمة والرئيسة في التشريع الضريبي، ويرجع إلى العرف المحاسبي الذي جرى على أن تعد المنشآت حساباتها الختامية وميزانيتها في كل مدة مالية لكي يتم بالمحصلة النهائية معرفة أعمالها خلال تلك المدة من ربح أو خسارة[377].

6- اتحاد السبب: يجب أن تتحد الدعوتان في الموضوع، فضلاً عن السبب الذي عرف بأنه القاعدة التنظيمية التي يؤسس المدعي عليها دعواه أو القاعدة القانونية أو الواقعة المادية التي نشأ عنها حق المدعي أو مركزه أو المنفعة القانونية المدعاة[378]، ومن خلال مفهوم المخالفة: إذا اختلف السبب في الدعوى الثانية عنه في الدعوى الأولى, فلا يوجد مانع لرفع الدعوى الجديدة أو الدفع بالحجية لاختلاف السبب في الدعوتين، فتنأى وبدون أدنى شك عن الحكم الصادر في الدعوى الأولى حجية الأمر المقضي به في الدعوى الثانية[379].

ولحجية الأمر المقضي به أثراً هاماً على دعوى المنازعات الضريبية و التي تتمثل بالآتي:

1- حظر رفع الدعوى واستنفاد سلطة القاضي: لحجية الأمر المقضي به أثران: سلبي وايجابي، أما الأول يتمثل في عدم جواز رفع الدعوى ذاتها مرة أخرى بعد أن تفصل فيها المحكمة المختصة، وإن أثيرت

---

[375] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص814.

[376]عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص224.

[377]رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر، ص490.

[378]إسماعيل إبراهيم البدوى، مرجع سابق، ص116.

[379]محمد نصر محمد، مرجع سابق، ص392.

بشأنها أدلة جديدة لم تطرح من قبل أو أثيرت ولم يبحثها الحكم الصادر فيها[380]، أما الأثر الإيجابي فيجسد باستنفاذ القاضي لسلطته بنظر الدعوى واحترامه لما قضى به الحكم، وللخصم الذي حكم له أن يتمسك بهذا الأثر لصالحه ولا يحق للقاضي أن يناقش ما قضى به، فالحجية قرينة قانونية قاطعة الدلالة على الحقيقة وتلحق بالحكم[381].

2- الأثر الكاشف للحكم الصادر: إن للحكم التقريري الذي لا يتضمن التزام أحد الأطراف بأداء معين أثر كاشف، كما هو الحال في الحكم الصادر برفض الدعوى، وكذلك لا يقبل هذا النوع من الأحكام التنفيذ الجبري، فإذا حكم للمكلف ببراءة ذمته من دين الضريبة فلا ينفذ الحكم جبراً، بل يستطيع أن يرفع دعوى جديدة للاسترداد، وكذلك لحكم الالتزام أثر كاشف، وثمة أثر خاص للحكم الصادر في الدعوى الضريبية، يتمثل باستحقاق المكلف المحكوم له باسترداد الضريبة التي تم أداؤها بدون وجه حق مع إلزام الإدارة الضريبية بأن تدفع للمكلف المعترض فائدة تأخيرية[382].

وقد تباينت مواقف التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة من هذا الإلزام ، فعلى طبق التشريع الفرنسي تلتزم الإدارة الضريبية بأن تؤدي إلى المكلف بالضريبة المعترض فائدة تأخيرية بالسعر القانوني في حال ألزمت بموجب الحكم برد الضريبة المعفاة، والتي سبق وأن سددت من قبل المكلف بدون وجه حق.

وكذلك فعل المشرع المصري والبحريني إذ ألزمت مصلحة الضرائب برد الضريبة والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب المكلف بالاسترداد، وبخلافه يستحق مقابل تأخير إذا تبين للمصلحة بأن المكلف يستحق استرداد مبلغ الضريبة التي تم أداؤها بغير حق[383].

3 – عدم مسؤولية الدولة عن تعويض أضرار الحكم الخاطئ: لا مسؤولية تترتب على الدولة بتعويض الضرر الناشئ عن ما قد يوجد في الحكم الصادر في الدعوى الضريبية من خطأ، وهو ما استقر عليه في فرنسا منذ الحكم الصادر من محكمة التنازع بتاريخ (19 من تشرين الثاني سنة1881) [384].

---

[380]زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص460.

[381]إسماعيل إبراهيم البدوى، مرجع السابق، ص21.

[382]محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص820.

[383] ينظر إلى المادة (112) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005. وفي المادة (57) مرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

[384]محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص819.

و في مصر يطبق المبدأ ذاته أيضاً، ولا تكون الدولة مسؤولة عن تعويض الضرر الناشئ عن الحكم الخاطئ ويحق للمتضرر أن يقيم دعوى مخاصمة القضاة[385].

وكذلك في البحرين، فلا تكون الدولة مسؤولة عن تعويض الضرر الناشئ عما قد يوجد في الأحكام الصادرة من القضاء الإداري، ما دام قد نظم المشرع طرق الطعن في الأحكام القضائية، وكذلك دعوى مخاصمة القضاة، وتطبق القواعد الخاصة بهذا النوع من الدعاوى التي نص عليها قانون المرافعات المدنية وقانون التنظيم القضائي الذين حددا المحكمة المختصة بنظر دعوى مخاصمة القاضي على حسب مرتبة القاضي ودرجته.

[385] ينظر إلى المادة (494) من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (13) لسنة 1968 وتعديلاته.

الفرع الثاني: مضمون الإثبات في نطاق الدعوى الضريبية

إن المقصود بالإثبات لغةً تأكيد الحق بالدليل أو الحجة[386]، أما الإثبات في معناه القانوني هو، إقامة الدليل بالطرق القانونية لإثبات الحق المتنازع عليه أو نفيه[387].

و تعد عملية الإثبات ذات دوراً مهماً في فض النزاعات ، فهي تعد نقطة انطلاق لمسار إجراءات أي دعوى إلى غاية صدور حكم نهائي فيها، فتطبيق أي قاعدة قانونية لايتم إلا بدليل من الأدلة المنصوص عليها حصراً في القانون وكذلك بالكيفية المصوص عليها، فإن النزاع الضريبي كغيره من المنازعات لايختلف عن هذه المبادئ لكنه ذو خصوصية نظراً لاختلافه في الطبيعة عن غيره.

إن وسائل الإثبات في المنازعات الضريبية تعطي للإدارة الضريبية صلاحية إثبات الوقائع، وخصوصاً الواقعة المنشئة للضريبة، فالمنازعة مابين المكلف والإدارة هي منازعة تتميز بالمد والجزر مابين الطرفين، حيث إن كل طرف يحاول إقناع الآخر بحجية وسائل الإثبات التي يقدمها، فالمكلف بالضريبة يحاول قدر الإمكان التملص من الالتزام الضريبي أو على الأقل التخفيف منه، والإدارة تحاول قدر الإمكان تضريب المكلف وفي نفس الوقت كل طرف يحاول تحميل الآخر على الإثبات.

كما إن طرق الإثبات في الدعاوى الضريبية بطبيعتها تختلف اختلافا جوهريا عن تلك المتبعة في الدعاوى المدنية والجنائية، حيث إن هذه المنازعات تعتمد بشكل كبير على المستندات والسجلات المحاسبية المكتوبة، وقد لاتجدي الوسائل الأخرى أثرها في المنازعات الضريبية كما هو أثرها في المنازعات المدنية أو الجنائية، [388]وهو مايبرز خصوصية الإثبات في المنازعة الضريبية و ضرورة وجود إطار قانوني يعين على تنظيم قواعد الإثبات في نطاق المنازعات الضريبية لعزيز العدالة وتفادي الغموض .

و المشرع البحريني لم يخص المنازعات الضريبية بوسائل إثبات معينة ، وبالتالي يخضع الإثبات في المادة الضريبية إلى تقدير المحاكم و القواعد العامة، وفيما يلي نتناول أولا مضمون الإثبات في نطاق المنازعات الضريبية، وعبء الإثبات، ومن ثم نتطرق لوسائل الإثبات في المنازعات الضريبية وذلك كالآتي:

---

[386] المعجم الوسيط ج1، باب الثاء، ص93، ابن منظور ، لسان العرب، مادة ثبت 19/2-20.

[387] المادة (1)من قانون الإثبات اليمني.

[388] بوسالم عفاف، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ص 1.

أولاً: مضمون الإثبات في الدعوى الضريبية:

لبيان مضمون الإثبات في المجال الضريبي يتعين علينا بيان معناه وشروط الواقعة محل الإثبات وكذلك أهميته في المجال الضريبي.

1- ماهية الإثبات الضريبي: إن الاثبات في الدعاوى الضريبية لا يختلف معناه عن الإثبات في باقي الدعاوى القضائية، إذ يراد به إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية ترتب الآثار بالطرق المحددة قانوناً[389]، والإثبات القضائي هو تأكيد حق متنازع عليه بالأدلة التي يجيزها القانون[390].

إن الإثبات محل الدراسة هو الإثبات القضائي الذي يتم عن طريق تقديم الدليل أمام القضاء عن وجود واقعة مادية أو تصرف قانوني بالطرق المعتمدة قانوناً، إذ أن الإثبات يؤكد الحق المتنازع فيه والذي يرتب آثاره القانونية وفقاً للدليل الذي حدده القانون وأباحه لإثبات الحق، ومن ثم فإن المشرع قد حتم توفر أدلة معينة دون غيرها لإثبات بعض الحقوق ولم يبح التمسك بأي دليل[391].

والإثبات القضائي يعد وسيلة لغاية، إذ أن الغاية من الإثبات هي الكشف عن حقيقة قانونية يتوقف عليها ترتيب أثر قانوني متنازع عليه، أما وسيلة الإثبات، فهي بإقامة الدليل أمام القضاء على وفق القيود التي فرضها القانون لترجيح وجود الواقعة القانونية أو انتفائها التي ترتب الأثر القانوني الذي يطلب من القضاء تقريره أو ترتيبه[392].

2- شروط محل الإثبات: يستلزم في محل الإثبات توافر بعض الشروط التي تتمثل بالآتي:

أ - أن تكون هناك واقعة قانونية منتجة: إن الحق الذي يدعيه المدعي أمام القضاء لا يصدق عليه هذا الوصف مالم يستند إلى واقعة قانونية، وعلى مدعيه أن يوضح القاعدة القانونية التي تقرر هذا الحق، ومن ثم يبين بعد ذلك أنه في وضع توافرت فيه الشروط اللازمة لتطبيق هذه القاعدة القانونية التي تقرر هذا الحق، ومن ثم فإن محل الإثبات هو مصدر الحق وهو الواقعة القانونية التي أنشأته، والواقعة القانونية هي أمر يترتب

---

[389] عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط3، 1998، ص13.

[390] عيد ادور، موسوعة أصول المحاكمات، الجزء 13، دار النشر غير مذكورة، بيروت، سنة النشر غير مذكورة، ص 9.

[391] فائز ذنون جاسم، أدلة الاثبات، ط1، مكتبة الصباح، بغداد، 2014، ص13.

[392] إبراهيم منجى، مرجع سابق، ص469.

عليه كسب حق أو نقله أو تعديله أو انقضائه، وتكون إما وقائع مادية أو تصرفات قانونية، والأخيرة تفرق في الإثبات بجواز إثباتها بجميع طرق الإثبات لأن طبيعة الوقائع لا تستلزم نوع معين من الأدلة[393].

ومثال على ذلك: إذا قامت شركة ببيع منتج خاضع للضريبة لفرد بقيمة 10% واستلم المشتري الفاتورة ، وبعد ذلك تبين أن المنتج غير خاضع للضريبة، فهنا نقصد بوجود واقعة قانونية منتجة هو عملية البيع التي تمت بينهما والإثبات يكون بناء على الفاتورة أو المستند الذي يثبت عملية الشراء.

ب – أن تكون الواقعة متعلقة بالحق المطالب فيه ومحددة وغير مستحيلة: يشترط في الواقعة محل الإثبات أن تكون مرتبطة بالحق المطالب فيه، فإذا كان موضوع النزاع يخص عدم دفع الضريبة لعام 2023 فلا يحق للمكلف التمسك بوثائق قانونية تؤيد استمراره المنتظم بدفع الضريبة لسنوات سابقة للسنة الضريبية 2023 ، لأن موضوع النزاع يخص تقدير الإيرادات السنوية أو الدخل الصافي للسنة الضريبية 2023 بالذات، وليس لما سبقها، وكذلك يجب أن تكون الواقعة محددة، فإذا لم تكن محددة فلا سبيل لإثباتها، وأيضا أن يكون بالإمكان إثباتها وغير مستحيلة الإثبات[394].

وتطرح الباحثة مثالا آخر للتوضيح ، لنفترض أن هناك شخص لديه مشروع تجاري ويبيع منتجات تبلغ قيمتها 1000 دينار بحريني، وأصدر فاتورة ضريبية بأن الضريبة المفروضة عليه تبلغ مبلغ معين وقام بدفعه ، وعندما راجعت الإدارة الفاتورة أقرت بأن الضريبة المدفوعة غير صحيحة فهنا يجب عليه أن يثبت أن عملية البيع تمت كما هو موضح في الفاتورة .

فهنا عندما نقول: يجب أن تكون الواقعة متعلقة بالمحل المطالب فيه بحيث تكون متعلقة بالمسألة الضريبية المتنازع عليها والتي تتمثل في المثال السابق بالفاتورة الضريبية، وعندما نقول: يجب أن تكون الواقعة محددة فإننا نقصد أن تتعلق الفاتورة بعملية البيع المحددة وبنفس التاريخ وليس تاريخ سابق، أما فيما يتعلق بكونها غير مستحيلة فإن ذلك يتمثل في أن يكون الشخص فعلاً قد قام ببيع المنتج في هذا التاريخ وحصل المبلغ، فهنا سيناريو المنازعة سيكون واضحا ومحددا من حيث قيام الفرد بتقديم الوثائق المتعلقة بالبيع للإثبات والتي تتمثل في الفواتير، عقد البيع، الخ.

---

[393] خميس السيد إسماعيل، مرجع سابق ، ص15.

[394] حيدر نجيب أحمد، الإثبات في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية،كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالي، المجلد السابع، العدد الثاني، 2018، ص290.

ت – أن تكون الواقعة غير ثابتة : لا يستلزم تقديم الإثبات الكامل للوقائع التي من شأنها إثبات الواقعة، إذ لا يشترط بلوغ الثبات المطلق، فضلاً عن أنه لا يكفي مجرد الظن أو الاحتمال، بل يجب أن يقوم الإثبات بين اليقين الثابت والاحتمال الراجح بالصورة التي تحقق الاقتناع الكافي والضمان المطمئن على صحة الوقائع، تطبيقا لمبدأ الرجحان الكافي في الإثبات، فإذا كانت الواقعة ثابتة فلا محل لإثباتها[395]

3- أهمية الإثبات في المجال الضريبي: تأتي أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية من جانبين، الأول يعد الإثبات من الوسائل الإجرائية التي عن طريقها يتم تحصيل الحقوق في الوقائع والتصرفات محل المنازعة الضريبية، والتي تمثل الخلاف الحاصل بين الإدارة الضريبية والمكلف وفيه يدفع كل طرف من أطراف المنازعة أمام الجهة المختصة بالفصل فيها بموقف يتعارض مع الطرف الآخر[396].

أما الجانب الآخر الذي تنبع منه هذه الأهمية في أن الإثبات في المنازعات الضريبية يحدد مصيرها، كون الإثبات يرتبط بالحق ذاته ويكون عنصراً إيجابياً لدعمه، فالحق موضوع التقاضي يتجرد من كل قيمة مالم يقم الدليل على الواقعة التي يستند إليها، فبناء على الإثبات تتأكد صحة إجراءات الإدارة الضريبية فيما تتخذه تطبيقاً لأحكام القانون الضريبي ودرأً لشبهة تعسفها أو مخالفتها للقانون عند مباشرتها لتلك الإجراءات، ومن ثم تحقيق وظيفتها التي تتمثل في ضمان وحماية حقوق الخزينة العامة، أو يتأكد صحة اعتراض المكلف وطعنه بهذه الإجراءات، ومن ثم يصبح الإثبات من إحدى أهم الوسائل التي يستعين بها المكلف في مواجهة ظلم وتعسف الإدارة الضريبية[397].

ثانياً: عبء الإثبات في الدعوى الضريبية

يقصد بعبء الإثبات هو تكليف أحد المتداعين بإقامة الدليل على صحة ما يدعيه، ويسمى التكليف بالإثبات عبئاً لأنه حمل ثقيل يقع على عاتق المكلف بالإثبات[398]، وأن القاعدة في عبء الإثبات هي وجوب مراعاة

---

[395] برهان خليل زريق، نظام الإثبات في القانون الإداري، ط1، مطبعة الداودي، دمشق، 2009، ص103.

[396] عباس مفرج الفحل، الإثبات الضريبي(دراسة عبء الإثبات في المنازعات الضريبية)، بحث منشور في المؤتمر العلمي الوطني الرابع لكلية القانون جامعة البصرة، الموسوم التحديات المعاصرة وأثرها على الحركة التشريعية في العراق، في يوم الخميس الموافق 2018/3/29، ص158.

[397] محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص435.

[398] محمد يوسف علام، شهادة الشهود كوسيلة إثبات أمام القضاء الإداري بين القانون الوضعي والشريعة الإسلامية (دراسة مقارنة)، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، بدون مكان نشر، 2012، ص200.

الوضع الثابت، إذ من يدعي خلافه يكلف بإثباته، وهو أمرٌ واحدٌ في كل موضوع، أما ما يظهر في صورة عرضية فيمكن أن يكون في أمور عدة وبالإمكان إثباته على التوالي أثناء سير الدعوى، فكلما أثبت أحد المتقاضين أمراً في صالحه وجب على الآخر إثبات أمراً غيره يرجح كفته، ومن ثم ينتقل عبء الإثبات بين طرفي الدعوى تبعاً لتغير صفة كل منهما أثناء سير الدعوى، ومن ثم قد يكون المدعي في طرف المدافع عن حق طالب به الطرف الآخر، إذ يعتبر بالنسبة لهذا الحق مدعى عليه ويقع على عاتقه عبء إثبات عكس ما يطلبه الآخر، أي بما معناه أن وضع الخصوم يتغير ويتبدل تبعاً لسير الدعوى[399].

و قد تباينت مواقف التشريعات الضريبية والفقه والقضاء في الدول محل المقارنة، من مسألة تحديد الطرف الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات في الدعوى الضريبية، لذا يتعين علينا بيان هذه المواقف لتحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات في الدعوى الضريبية:

1- الموقف التشريعي من توزيع عبء الإثبات: إن التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة قد وزعت هذا العبء على طرفي المنازعة الضريبية وكالآتي:

أ: عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية: لقد نظمت التشريعات الضريبية الحالات التي يتم فيها تحمل الإدارة الضريبية عبء الإثبات في الدعوى الضريبية، فالمشرع الفرنسي ألزم الإدارة الضريبة بهذا العبء في حالات معينة وفقاً لمعيارين أساسيين اعتمدهما المشرع لتوزيع هذا العبء على أطراف المنازعة الضريبية، الأول: هو معيار إجراءات ربط الضريبة، أما الثاني: فهو معيار القرائن القانونية، فوفقاً للمعيار الأول تتحمل الإدارة الضريبية عبء الإثبات في حالة عدم إلزام المكلف قانوناً بتقديم اقراره، أما في مجال القرائن القانونية فتتحمل الإدارة الضريبية طبقاً لهذا المعيار عبء إثبات الشروط اللازمة لقيام القرينة[400].

أما المشرع المصري فقد اتجه إلى توزيع عبء الإثبات على وفق معيارين، الأول معيار انتظام وأمانة الحسابات والدفاتر، أما الثاني فهو معيار القرائن القانونية، وعلى وفق المعيار الأول فإن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي يطلب عدم الاعتداد بالحسابات والدفاتر متى ما كانت أمينة ومنتظمة ومن ثم فإن طلبت الإدارة الضريبية

---

[399] أمل ناصر جبر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، 2013، ص139.

[400] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص808.

عدم الاعتداد بها فيقع عليها هذا العبء[401]، أما وفق المعيار الثاني فإن الإدارة الضريبية تتحمل هذا العبء لكونها الجهة التي تحتفظ بكافة الملفات والمستندات، ويتعين عليها الالتزام بتقديمها متى ما طلبها القضاء، وإن تخلفت عن ذلك فتقام قرينة لصالح المكلف تلقى عبء الاثبات على الإدارة الضريبية[402]، وكذلك كلفت الإدارة الضريبة بتحمل عبء الإثبات في حالة تخطيط المكلف للتهرب الضريبي بأي وسيلة تضر بتحصيل الضريبية بشرط أن يكون الإثبات محددا بدليل، فضلاً عن وجوب إخطار المكلف الذي يخطط للهرب بإجراءاتها.

وقد حدد قانون الضريبة على الدخل المصري (91) لسنة 2005 الحالات التي بمقتضاها تتحمل الإدارة الضريبية عبء الإثبات، كما في حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به طبقاً للشروط المنصوص عليها في المواد (83 و84)، مستنداً الى دفاتر منتظمة على وفق معايير المحاسبة المصرية، وكذلك تعديل الربط وفقاً للمادة (91) من القانون ذاته، أو في حالة عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمدا من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر على وفق أحكام المادة (78) من هذا القانون[403].

وجاء القانون النافذ رقم (206) لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد ونص في المادة 39 منه على الحالات التي يكون عبء الإثبات على المصلحة وهي : أ: تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون.

أما المشرع البحريني فإنه أسند تحديد هذا العبء إلى القواعد الخاصة في القوانين الإجرائية المطبقة على المنازعات الضريبية، إلاّ أنه خرج عنها في أحيان كثيرة، فوفقاً لقاعدة أن الأصل براءة الذمة ومن يدعي الخلاف عليه عبء الإثبات، ومن ثم يقع على الإدارة الضريبية عبء إثبات تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وكذلك أن البينة على من ادعى، والمراد بالبينة هو الإثبات، ومن ثم يلزم المدعي وحدة في الإثبات. إلاّ أن هذه القاعدة في المجال الضريبي قد تؤدي إلى عدم تحقق العدالة لا سيما أن أطراف منازعتها غير متكافئين، و تطبيقاً لها: يكون عبء الإثبات على المكلف الذي غالباً ما يكون مدعيا، ونظراً لكون الإدارة الضريبية حائزة على الأوراق والمستندات التي يحتاجها المكلف للإثبات، فإن عبء الإثبات يكون على الإدارة الضريبية وهي من

---

[401] موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، الإسكندرية، 1999، ص137.

[402] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 809.

[403] ينظر إلى المواد (78 ، 83 ، 84 ، 91) من قانون ضريبة على الدخل رقم المصري (91) لسنة 2005.

المبادئ المستقر عليها في المجال الضريبي، بأن تلتزم الإدارة بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضع الدعوى والمنتجة في الإثبات[404].

وكذلك كلفت الإدارة الضريبية بعبء الإثبات المتعلق بالمنازعات المرتبطة بتحصيل الضريبة، إذ أن الإدارة الضريبية عند ممارستها لمهامها بتحصيل الضريبة قد تصدر مجموعة من القرارات لضمان التحصيل خوفاً من التهرب الضريبي، كقراراتها المتعلقة بتقدير الضريبة قبل الاستحقاق وكذلك في موضوع الفحص والتحري والتحقق على دخل المكلف الحقيقي سواء تم تبليغه أم لا.

ب: عبء الإثبات يقع على المكلف الضريبي: لقد ألزمت التشريعات الضريبية في بعض الأحيان المكلف بعبء الإثبات لحسم الخلافات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، فالمشرع الفرنسي اتجه نحو إلزام المكلف بتحمل عبء الإثبات وفقاً لمعيار إجراءات ربط الضريبة إذا كان طلبه يتضمن مخالفات كبيرة للربط الذي تم بناؤه على موافقته الصريحة أو الضمنية على التقديرات التي اقترحتها الإدارة الضريبية، أما على وفق معيار القرائن القانونية، فيقع عبء الإثبات عليه عندما يروم إثبات العكس في حال تحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات توافر الشروط اللازمة لقيام القرينة.

وكذلك اتجه المشرع المصري عملاً بالمعياريين السابق ذكرهما المعتمد بتوزيع عبء الإثبات، فقد ألزم المكلف بعبء الإثبات في حالة مطالبته بعدم الاعتداد بالحسابات والدفاتر وفقاً للمعيار الأول، أما على معيار القرائن القانونية فقد ألزم المكلف بتقديم المستندات والأوراق إعمالا بمبدأ مساهمة المكلف في ربط الضريبة، على الرغم من الأصل في الإدارة أن تكون هي الملزمة بتقديم ما بحوزتها من أوراق ومستندات[405]. وعليه ألزم المكلف بعبء الإثبات في حال قيام الإدارة الضريبية بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقاً للمادة (90) من قانون الضريبة على الدخل، أو في حال قيام المكلف بتصحيح إقراره الضريبي، وكذلك في حال اعتراضه على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية[406]، وهذا أيضاً ماجاء في القانون النافذ رقم (206) لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، حيث نصت المادة 40 منه على الحالات التي يكون عبء الإثبات على الممول أو المكلف وهي : أ: قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا

---

[404] أمل ناصر جبر، مرجع سابق، ص137.

[405] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص809.

[406] ينظر إلى المادة (130) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

ماتبين أن البيانات المقدمة من قبل الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة، أو لم يقدم البيانات المقررة قانوناً في الحالات التي يجوز لها فيها ذلك وفقا لهذا القانون.

ج: قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي.

د: اعتراض الممول أو المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور من المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

أما في حالة عجز المكلف عن دفع الضريبة فعليه أن يثبت للإدارة الضريبية الظروف القاسية التي منعته من دفع الضريبة، وكذلك فيما يخص التوقف الكلي والجزئي بالنسبة لمصدر الدخل الخاضع للضريبة فيقع على المكلف عبء إثبات هذا التوقف ومن ثم تفرض الضريبة على المدة السابقة للتوقف فقط[407].

وفي التشريع البحريني على الرغم من أن القاعدة هي (الأصل براءة الذمة)، أي أن الفرد ذمته غير مشغولة بحق لآخر، إلاّ أن المشرع الضريبي خرج عن هذه القاعدة، ومن ثم وقع عبء إثبات براءة ذمتها من دين الضريبة واعتبار أن الأصل في المكلف الضريبي أنه مشغول الذمة ويخضع للضريبة إلى أن يقدم ما يثبت خلاف ذلك، ومن ثم ألزم المكلف بعبء الإثبات المرتبط بتقدير التكاليف وكذلك في تقدير الإعفاءات وعبء الإثبات المرتبط بتقدير سعر الضريبة وإثبات المشاركة[408]، فضلاً عن عبء الإثبات المرتبط بعدم مقدرة المكلف عن دفع الضريبة وفي حالة التوقف الكلي والجزئي بالنسبة لمصدر الدخل الخاضع للضريبة[409].

2- الموقف الفقهي من توزيع عبء الإثبات: تباينت آراء الفقهاء في تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات في المنازعات الضريبية، بين من ذهب إلى تحمل الإدارة الضريبية لهذا العبء، وآخرون أقروا بأن المكلف الضريبي هو الطرف الذي يقع عليه هذا العبء، وفقاً للحجج التي أوردوها وهي كالآتي:

أ: عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية: ذهب جانب من الفقه إلى أن عبء الإثبات في الدعوى الضريبية تتحمله الإدارة الضريبة، نظراً لما تمتلكه من وسائل بواسطتها تثبت حجتها في فرض الضريبة وجبايتها، وما يرافقها من إجراءات يتعين عليها اتخاذها عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم فإن الإدارة تقف موقف المدعي الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات بصفتها الطرف الدائن بالالتزام الضريبي الذي تفرضها عليه طبيعة العلاقة

---

[407]عباس مفرج فحل، الإثبات الضريبي، مرجع سابق، ص162.

[408] أمل جبر ناصر، مرجع سابق، ص147 -148.

[409]عباس مفرج فحل، مرجع سابق، ص163.

الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية التي تندرج في إطار علاقات القانون العام[410]، في حين أن هناك رأي آخر ذهب للقول بأن الدعوى الضريبية تختلف عن سائر الدعاوى الأخرى، نظراً لما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات وامتيازات منحت لها وفقاً للقانون للحفاظ على حقوق خزينة الدولة، وبالمقابل فإن المكلف لا يتمتع بهذه الامتيازات، الأمر الذي يجعل الإدارة الضريبية في موقف المدعى عليه غالباً، ويقف المكلف بموقف المدعي وهو الموقف الأصعب من حيث عبء الإثبات[411].

فيما برر بعضهم أن الفن المالي يستلزم أن تكون الإدارة الضريبية في موقف المدعي الحقيقي، فحيثما توجد المادة الخاضعة للضريبة يوجد الدين الضريبي، ومن ثم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أما نقيض ذلك، إذا لم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة فلا يتحقق معها فرض الضريبة من قبل الإدارة ولا المطالبة بها وإن قامت بفرضها دون مقدرتها على إثبات وجود المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك الواقعة المنشئة لها والتي تقررت الضريبة وفقاً لها، ففي هذه الحالة ينتقل عبء إثبات العكس للمكلف الضريبي بعدم وجود التزام ضريبي عليه، ولكي لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبية على الرغم من عدم تحقق الواقعة المنشئة لها وقبول القاضي بعدم أحقية الإدارة في ذلك، فالطريقة الوحيدة لمعالجة ذلك هي أن يقع عبء الإثبات في الأصل على الإدارة.

ب: عبء الإثبات يقع على المكلف الضريبي: على خلاف ما جاء في الاتجاه السابق، ذهب جانب من الفقه إلى أن إلزام الإدارة الضريبية وحدها بعبء الإثبات يتضارب مع عدالة النظام الضريبي وفعاليته، ويزيد من عدد المتهربين، لأن عملية الإثبات تتطلب زيادة في عدد الموظفين والذي يؤدي إلى زيادة في تكلفة التحصيل ومن ثم زيادة في عبء الضريبة على المكلف، لذا فإن التشريعات الضريبية اتجهت نحو الاعتماد على مبدأ مساهمة المكلف مع الإدارة الضريبية في ربط الضريبة، الذي يعد من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي، والذي مؤداه إلزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، ومن ثم إعفاء الإدارة الضريبية من عبء إثبات تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وكذلك من تقدير وعائها، إلاّ أن إعفاء الإدارة الضريبية من عبء الإثبات لا يعني بالضرورة نقله إلى المكلف، فالإدارة تبقى ملزمة بالإثبات في حالة الادعاء بمخالفة ما جاء بالإقرار[412].

---

[410] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص807.

[411] زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص419.

[412] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص807.

فيما أقر آخر أن عبء الإثبات في المنازعات الضريبية يقع على عاتق المكلف لكي يتمكن من إثبات صحة دعواه أو نفي ما تدعيه الإدارة الضريبية عليه، ويمكن إلقاؤه على الإدارة الضريبية استثناء في بعض المسائل، كما في تحديد نسب الدخل الإجمالي للمكلف وكذلك الأرباح الخاضعة للضريبة، وفي حال لم يتحقق ذلك فيفترض صحة هذا التقدير الذي تصدره الإدارة الضريبية، ومن ثم يعود عبء إثبات عدم صحته على المكلف بأي وسيلة مقررة من وسائل الإثبات[413].

3- الموقف القضائي من توزيع عبء الإثبات: إن المشرع الضريبي قد يحجم عن تبيان الطرف الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات في بعض الأحيان، مما يتعين على القاضي المختص قول كلمته إزاء هذه الحالة، ويقوم بتحديد الطرف الذي يتحمل هذا العبء، وقد تثقل النصوص القانونية كاهل الطرف الذي يقع على عاتقه هذا العبء، الأمر الذي يتصدى له القاضي الإداري لما له من دور إيجابي في الدعوى الإدارية محاولاً التخفيف من عبء الإثبات الملقى على عاتق الفرد الطرف الأضعف تجاه الإدارة. إن قضاء مجلس الدولة في فرنسا طبق هذا الاتجاه محاولاً التخفيف من عبء الإثبات الواجب أن يتحمله الطرف الذي يقع عليه وفقاً للمعايير التي حددها المشرع لديهم، من خلال لجوئه إلى مبدأ (بداية الإثبات) كما في حالة التزام المكلف بإثبات عدم تسلمه الإخطار، إذ اعتبرت التقارير المؤكدة التي يقدمها المكلف بمثابة بداية إثبات طالما لم يتم إنكارها من قبل الإدارة الضريبية[414].

أما في مصر فتتعين التفرقة بين القضاء العادي والقضاء الإداري، فالقضاء العادي كان ينظر في المنازعات الضريبية قبل أن تصدر المحكمة الدستورية العليا في مصر الحكمين القاضيين بعدم دستورية النصين الواردين بقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ، وكذلك قانون الضريبة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991، والذين كانا في مضمونهما أن القضاء العادي هو المختص بنظر المنازعات الضريبية، والذي كان يميل نحو تطبيق القواعد العامة المنظمة لعبء الإثبات والذي مؤداه أن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي يدعي خلاف ما هو ثابت أصلا[415]، أما القضاء الإداري فكان يتجه نحو تحمل الإدارة عبء الإثبات نظراً

---

[413]محمد عوض الحرازي، مرجع سابق، ص438.

[414] محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص808.

[415] ينظر إلى الحكم الصادر من محكمة النقض في القضية رقم 1358 في سنة 1952 والتي قضت بإلزام مصلحة الضرائب بتحمل عبء إثبات مزاولة النشاط باعتبارها المدعية وجوده وممارسته وكذلك لأنها الدائنة بدين الضريبة المطالب بها، كمال عبد الرحمن الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية، المجموعة التاسعة، ط9، دار الجامعات المصرية،

لاحتفاظه بالملفات والمستندات والتي تلتزم بتقديمها متى ما طلب منها، فإذا تخلفت، تقام قرينة لصالح المدعي ومن ثم يقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية[416].

وفي مملكة البحرين جاء في حكم المحكمة الكبرى الدائرة الإدارية : " وحيث إنه المقرر عن موضوع الدعوى وعن طلب الشركة المتظلمة بإلغاء القرار الصادر بالضريبة المفروضة عليها لعدم قيامها بالتسجيل وعدم علمها بفرض ضريبة القيمة المضافة عليها، مما يترتب عليه عدم تحصيلها من عملائها أو إضافتها على فواتير البيع الخاصة بها لتسجيلها من شركة أخرى بالمخالفة للقانون ولائحته التنفيذية الذي استلزم أن يقوم الشخص الملزم بنفسه بالتسجيل، فلما كان المقرر أن عبء الإثبات في المنازعة الإدارية لا يخرج عن الأصل العام الذي قرره قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية وهو وقوع العبء –بحسب الأصل– على عاتق المدعي فهو المكلف بإثبات دعواه والملزم بتقديم الدليل على مايدعيه....." .[417]

ثالثاً: وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية:

إن وسائل الإثبات في المنازعة الضريبية تتميز بطابع خاص، حيث تتطلب استخدام وسائل محددة تناسب طبيعة هذه المنازعات، وليست مجرد وسائل عامة، إلا أن المشرع البحريني لم ينص على وسائل إثبات معينة في نطاق المنازعات الضريبية، وبالتالي نعود في مسألة الإثبات إلى قانون الإثبات البحريني المتمثل في المرسوم بقانون رقم (14) لسنة 1996 المعدل بالقانون رقم (13) لسنة 2005 بإصدار قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية.

وفيما يلي نستعرض وسائل الإثبات وإبراز مدى استطاعة هذه الوسائل في حل المنازعات الضريبية.

الإسكندرية، 1961، ص268. وكذلك الحكم الصادر في القضية رقم 959لسنة 73 ق في جلسة 2007/4/24 والقاضي بأن عبء إثبات مزاولة الممول لنشاط معين يقع على عاتق مصلحة الضرائب، حاتم عبد المحسن أحمد، المستحدث في أحكام النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2016 ص319.

[416] ينظر إلى قراري المحكمة الإدارية العليا في مصر المرقم(13/108ق 11/ 11/ 1967– 45/13، و (32/1299ق 1988/11/26– 167/1/34، نقلا عن محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص809.

[417] حكم المحكمة الكبرى الدائرة الإدارية، رقم القضية 02/2020/08724/9، تاريخ 2020/10/28م، حكم غير منشور.

1- الإثبات بالكتابة:

تعد أدلة الإثبات بالكتابة من أهم الوسائل في إثبات العبء الضريبي، لما لها من قوة مطلقة، فهي تثبت كافة الوقائع القانونية والمادية، فللكتابة في النظم الوضعية شأن كبير، ولها الأولوية والأفضلية على سائر الأدلة الأخرى متى ثبتت رسمياً، وقد لا يقبل معها دليل آخر، فلها تأثير قوي في تكوين قناعة القاضي الإداري في حسم المنازعة الضريبية[418]؛ وذلك لأن الكتابة يمكن عن طريقها إثبات جميع تفاصيل التصرف القانوني وجزئياته، بخلاف الأدلة الأخرى كالشهادة ونحوها، فيصعب الركون إلى ذاكرة الشهود في تحديد تفاصيل التصرفات القانونية؛ لأن ذاكرتهم قد يعتريها النسيان، وقد تتغير أمانتهم[419] وهذا الأمر منتف في الكتابة.

وتتميز الكتابة عن طرق الإثبات الأخرى في أنها الوسيلة الوحيدة التي يمكن إعدادها بصورة مسبقة عن وقوع النزاع، وعادة ما يكون ذلك وقت إنشاء التصرف.

وتظهر أهمية الكتابة في كونها تضمن حماية أموال وحقوق المكلفين بالضريبة والخزينة العامة خاصة وأن العمل الإداري يتميز بطابعه الكتابي[420].

و نظراً لأن المشرع البحريني لم يصدر قانونا خاصا بالإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية وإثباتها، فإننا في مسألة الإثبات نلجأ للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإثبات البحريني طالما لم يتم النص على قواعد خاصة بالإثبات في المنازعات الضريبية ، وقد جاء في المادة (9) من قانون الإثبات البحريني على أنه:" المحررات الرسمية هي التي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما يتم على يديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن، وذلك طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود سلطته واختصاصه، فإذا لم تكتسب هذه المحررات صفة رسمية، فلا يكون لها إلا قيمة المحررات العرفية متى كان ذوو الشأن قد وقعوها بإمضاءاتهم أو بأختامهم أو ببصمات أصابعهم".

---

[418] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، الإثبات والتوثيق أمام القضاء ، 1402هـ-1982م ، ص70 .

[419] أحمد عبد المتعال أبو قرين، الجامع لأحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، 1990م-1991م، ص55.

[420] رضا المزغني، أحكام الإثبات ، منشوراً معهد الإدارة العامة، 1405هـ-1985م، ص169.

وعند الرجوع إلى قوانين الضريبة نجد بأن المشرع بطريقة غير مباشرة قد استعمل المحررات الرسمية في الإثبات، لأن جميع البيانات تكون على الأوراق و بشكل رسمي، ولكن هذا لا يمنع من استخدام وسائل الإثبات الأخرى.

ومن أهم المحررات الرسمية التي تستند إليها إدارة الضرائب في إثبات موقفها هي الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية، حيث يقوم البحث على إجراء عمليات ومعاينات يترتب عليها تحرير موظفي الإدارة الضريبية محاضرة بالمهنة المسندة إليهم سواء تعلق الأمر بمحاضر المعاينة أو الرقابة الجبائية .

ففيما يتعلق بمحاضر المعاينة، فإنه في حال وجود قرينة على ارتكاب المكلف لممارسات حتيالية ، ففي هذه الحالة ترخص إدارة الضرائب لموظفيها بإجراء المعاينة وتحرير المحاضر اللازمة .

وهذا ماجاء في المادة (59) من المرسوم بقانون رقم (47) لسنة 2018 : " يكون للموظفين الذين يَصدُر بنذْبهم قرار من الوزير المعنِي بشؤون العدل بالاتفاق مع الوزير، صفة الضَّبْطية القضائية في تنفيذ أحكام هذا القانون والقرارات المنفِّذة له، وذلك بالنسبة للجرائم التي تقع في دوائر اختصاصاتهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم ولهم في سبيل ذلك معاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت وغيرها من تلك التي تباشر نشاطاً يتعلق بتوريد أو استيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وغلْقِها تحَفُّظِياً، وضَبْط المخالفات، وتحرير المحاضر اللازمة، وإذا كان المحل عقاراً معداً للسُّكْنى فإنه يجب الحصول على إذن من النيابة العامة.

فهذه المحاضر يستند إليها القاضي كدليل للإثبات، وهذا ماجاء في حكم مجلس الدولة: " حيث إنه بالرجوع لأوراق الملف يتضح أن المستأنف كان فعلاً محل تسوية بناء على محضر معاينة من طرف مصالح الإدارة الضريبية بعد معاينتهم لغلق محل الاستئناف" .

حيث إن الشكل المطروح من طرف المستأنف يخص مدى استهلاك المخزون البالغ 1.711 إذ أنه يذكر مكتفياً بإجراء خبرة للتحقق من وجوده ولكن عجز المستأنف عن تقديم مايثبت عدم استهلاكه للمخزون خلال سنتين ، مما لايمكن معه استبعاد محضر المعاينة باعتباره قرينة على وجود المخزون مادياً. [421]

[421] قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 013681 بتاريخ 2004/11/23.

هذا كان فيما يتعلق بالمحررات الرسمية المقدمة من قبل الإدارة الضريبية، فإلى جانب ذلك يوجد محررات رسمية مقدمة من قبل المكلف نفسه ، فهو لايستغني عن المحررات لما لها من حجة قوية في الإثبات، ومن أهم هذه المحررات كشوف التقدير الذاتي والحسابات المالية أو أي محرر تلزم به الإدارة الضريبية المكلف قانوناً كالدفاتر الحسابية في بعض أنواع الضرائب.

فكشف التقدير الذاتي هو كشف يقدمه المكلف مبيناً فيه جميع مصادر دخله من حيث النوع أولاً، ومقدار ما تأتى له من دخول هذه المصادر ثانياً، وماتكبده من التزامات ومصاريف في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولاً للدخل الصافي المتأتي له، ثم قيام صاحب هذا الدخل واستناداً للقانون الضريبي باحتساب عبء الضريبة الذي عليه.

وسار المشرع البحريني على هذه الطريقة عندما ألزم الشركات التي يبلغ حجم مبيعاتها السنوية أقل من 3 ملايين دينار بحريني تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة على أساس ربع سنوي، ويجب تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة في نهاية الشهر الذي يلي الفترة الضريبية[422].

و الحسابيات المالية تتمثل في الدفاتر المحاسبية التي فرض المشرع التجاري على بعض المهن الاحتفاظ بها خلال ممارسة أعمالها التجاري لتثبيت العمليات التجارية بها كدفتر اليومية، أو دفتر الأستاذ أو دفتر الجرد، وكذلك الضريبة العمومية، التي فرض المشرع الضريبي على بعض الفئات الاحتفاظ بها وإبرازها للإدارة الضريبية .

ويجب على جميع الفئات الملزمة بمسك حسابيات أصولية بحكم القانون أن تعبر عن نشاطها المالي بهدف المحاسبة، لأنها جهة يضع قانونها على عاتق الإدارة الضريبية، ولا يُقبل منها أي محرر إلا إذا تم تخطيطها المسبق من الجهة الرقابية الرسمية[423]

---

[422] الموقع الرسمي للجهاز الوطني للإيرادات على الرابط الآتي:
https://www.nbr.gov.bh/VAT/vat_return_filing/when_to_file تاريخ الزيارة2025/04/1، الساعة 8 :00Am.

[423] سالم شواكة– عبدالرزاق الكساسي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 22 – العدد الثاني – 2006 .

وترى الباحثة أن الأدلة الكتابية أداة أساسية في المنازعات الضريبية، حيث تتسم بخصوصية تجعلها أكثر أهمية مقارنة بالمنازعات الأخرى، فعلى الرغم من أن المنازعات المدنية قد تعتمد على وسائل متنوعة كالشهادة، إلا أن المنازعات الضريبية تتطلب مستوى عال من الدقة والشفافية الذي يتطلب توثيقاً رسمياً.

2- الإثبات بالشهادة.

تعرف الشهادة عند القانونيين بأنها: (إخبار شخص من غير أطراف الخصومة أمام القضاء بصدور واقعة من غيره تثبت حقاً لشخص آخر أو تنشئ التزاماً على الغير)[424].

والشهادة المعتبرة طرقاً من طرق الإثبات هي تلك التي تتم أمام مجلس القضاء ووفقاً للإجراءات التي حددها النظام[425].

والأصل أن يكون الشاهد قد علم شخصياً بالواقعة التي يشهد عليها، كأن يكون شاهد الواقعة بنفسه وهذه هي الشهادة المباشرة، وقد يشهد الشاهد بما سمع رواية عن الغير فيدلي بما أخبره به شخص عن الواقعة محل الإثبات، وهذه تسمى الشهادة غير المباشرة أو السماعية، ولاشك في أن الشهادة السماعية أقل قوة في الحجية من الشهادة المباشرة[426].

لقد كانت الشهادة أهم طريقة للإثبات في العصر القديم، وذلك لعدم انتشار الكتابة وبساطة المعاملات، أما في العصر الحاضر، فقد ضاق نطاقها في الإثبات، وأصبحت لا تقبل إلا في حالات معينة سيأتي بيانها ، وذلك لصعوبة الاعتماد على شهادة الشهود لضعف الأمانة، وما يعتري ذاكرة الإنسان من نسيان ونحوه[427].

---

[424] محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص130.

[425] أحمد عبد المتعال أبو قرين، مرجع سابق ، ص155.

[426] محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص130.

[427] رضا المزغني، مرجع سابق، ص144.

والقاضي يتمتع بسلطة واسعة في تقدير الشهادة، فهي دليل غير ملزم للقاضي، فلا يحكم بها إلا إذا اقتنع بدلالتها، فيجوز للقاضي أن يغلب شهادة شاهد واحد على شهادة أشخاص متعددين، وهي كذلك ليست ملزمة للخصوم، إذ يجوز لهم إثبات عكس ما أدلى به الشهود[428].

وعموماً فإن اللجوء للشهادة في هذه المنازعات وإن كان ينصب على إثبات واقعة معينة فإنه غالباً ما يأتي في حال التقدير الغيابي الذي يعتمد فيه المقدر على الخبرة، والدراية، وقاعدة الاستصحاب [429] وما يحتويه ملف التقدير من معلومات لعدم وجود أدلة كتابية كافية تعزز قرار المقدر، خاصة إذا جاء قرار المقدر باجتهادات مجردة، مما يمكن للمكلف من إثبات خلاف ما جاء فيه، بجميع وسائل الإثبات، ومنها الشهادة، وقضت في ذلك محكمة التمييز في البحرين: ".. نجد أن المكلف قدم بالإضافة على إقراره ثلاثة شهود أبدوا جميعهم أن التقدير باهظ، وهذا ما أخذت به المحكمة "[430].

وتبقى حجية الشهادة ومدى الاعتداد بها بينة صالحة للإثبات، أما إهدارها فمن صلاحية محكمة الموضوع، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك، وقضت بذلك محكمة التمييز: " لا تملك محكمة التمييز التدخل في قناعة محكمة الاستئناف إذا اقتنعت بشهادة الشاهدين ما دامت البينة التي استندت إليها في تكوين قناعتها تؤدي إلى النتيجة التي خلصت إليها"[431] .

وقد جاء في نص المادة (63) من قانون الإثبات البحريني على أنه:" يجوز الإثبات بشهادة الشهود فيما كان يجب إثباته بالكتابة إذا وجد مبدأ ثبوت بالكتابة".

---

[428] محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص130.

[429] يقصد بقاعدة الاستصحاب هي: مدى الاعتداد بالوضع المالي لنشاط المكلف في السنوات السابقة لأكثر من سنة، ومدى استقرار وتواصل هذا النشاط، وما رتب به المكلف من قرارات خلال مراحل تقدير الدخل المتحقق في السنوات السابقة ومدى الاعتداد بهذه القرارات في الوصول إلى حجم الدخل الحقيقي للمكلف خلال السنة المالية محل البحث.

[430] تمييز حقوق رقم (1635/1997) تاريخ 5/11/1997، المجلة القضائية، المجلد الأول، تشرين الثاني 1997، ع 4، ص 401.

[431] تمييز حقوق رقم (632/1991) تاريخ 21/11/1991، نادين تركي ضريبة الدخل، ص 790.

ويثار التساؤل عن مدى حجية الشهادة في المجال الضريبي إذا كانت لا تنصب على وقائع معينة بذاتها؛ كإثبات نسبة ربح قطاع تجاري معين، وهل تعد هذه الشهادة خبيراً في مجلس القضاء عما وقع تحت سمع وبصر الشاهد ؟ وهل الشهادة بهذه النسبة أقرب ما يكون إلى الخبرة التي اكتسبها الشاهد خلال ممارسته لنشاط مشابه للنشاط محل الدعوى ؟ أم أنها تأخذ مفهوم الشهادة إذا كان الفرق بين الخبير والشاهد أن الخبير يتصدى لأمور فنية لا تتمكن المحكمة من التصدي لها بمفردها، في حين يتحدث الشاهد عن وقائع يمكن للمحكمة تقديرها، أو التصدي لها، إضافة إلى أن الخبير لا يشاهد الوقائع محل الخبرة بل تعرض عليه، ويبدي رأيه الفني فيها، في حين الشاهد يجسد الواقعة كما شاهدها أمام المحكمة، وليس له إبداء أي رأي، أو تكييف لها، حيث إن هذا من عمل المحكمة، إضافة إلى ذلك إأن الخبير يمكن استبداله بخبير آخر دون حصر، في حين أن الشاهد لا يمكن استبداله، ويكون عدد الشهود محصوراً[432].

ونرى عدم إمكانية إثبات مثل هذه الوقائع – كنسبة الربح – بشهادة الشهود، فهذه الشهادة لا تنصب على واقعة بعينها يشاهدها الشاهد، ونرى أن هذا النوع أقرب من الخبرة إلى الشهادة، إذ أن الشاهد هنا يتصدى لأمور فنية ويمكن أن تستبدل به شاهداً آخر يقوم بتحديد مثل هذه النسبة، وكذلك إن موضوع الشهادة يعرض عليه فهو لا يتصدى لواقعة بعينها ، وهذه هي الفروقات بين الشاهد والخبير التي ذكرناها آنفاً، ولهذا فإننا نرى أن هذه الشهادة تعد من قبيل إبداء رأي، أو خبرة بحجم نسبة الربح، وكان على المحكمة اللجوء للخبرة لبيان مثل هذه الواقعة، وليس للشهادة.

ونخالف اجتهاد محكمة التمييز التي أجازت مثل هذه الشهادة حيث قضت: "إن شهادة الشهود الذين قدمهم المميز ضدهم لهذه الدعوى قد أثبتوا نوع البضاعة التي يتعامل بها المميز ضدهم، والكمية المستوردة منها تلك البضاعة، ومقدار الربح القدم الذي يحققه المميز ضدهم هو (20%) لأنهم أصحاب محلات تجارية ويتعاملون بالبضاعة نفسها...".

ومما يوحي أنها أقرب من الخبرة إلى الشهادة؛ هو ما أكدته محكمة التمييز بإمكانية اختلاف شهادة الشهود في حجم نسبة الربح، حيث قضت: " لا بد من القول بأن البينة حول هذه الواقعة جاءت متضاربة، ومتناقضة لأن كل واحد من الشهود شهد حول تجارته الخاصة به، وبنسبة ربحه، ومن الطبيعي أن تختلف نسبة ربح كل واحد

---

[432] علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1997، ص 8.

منهم عن الآخر ..."[433]

أما فيما يتعلق بشهادة المقدر، ومدى جواز طلب مأمور التقدير للشهادة فيما اتخذه بقراره في حجم العبء الضريبي، فإن المقدر خصم في هذه المنازعة الضريبية، ولا يدعى بصفته شاهداً بل بصفته خصماً في الدعوى، ويتم سماع أقواله لبيان دفاعه عن القرار الذي أصدره، فلا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه كما أن شهادته تجر مغنماً له وتدفع عنه مغرماً، وقضت بذلك محكمة التمييز بقولها: ((إن مأمور التقدير مخول بموجب قانون ضريبة الدخل بدعوة المكلف لمناقشته بالضريبة حين تقديم الكشف، أو بعد تقديم الاعتراض، وذلك من قبيل إتاحة الفرصة لمقدم الكشف، أو المعترض لبيان أوجه دفاعه، وليس للاستماع إليه كشاهد، وكذلك الأمر بالنسبة لأقوال مأمور التقدير.[434]

وترى الباحثة أن مسألة جواز الإثبات في مجال منازعات الضريبية استخدام شهادة الشهود محل نظر، وكان الأفضل من المشرع أن ينص على وسائل إثبات محددة على سبيل الحصر في مسألة المنازعات الضريبية نظراً لخصوصية هذه المنازعة وعدم سهولة اللجوء لشهادة الشهود في نطاقها مقارنة بالمنازعات القضائية الأخرى، وذلك لغلبة الدور الفني على هذه النزاعات ، فالإثبات فيها يكون معتمداً بصورة أكبر على الأدلة الرسمية والمكتوبة.

3- الإثبات بالإقرار:

ويعرف الإقرار بأنه (اعتراف الخصم . أو من يمثله . بواقعة قانونية مدعى بها عليه)[435].

والإقرار لا ينشئ حقاً أو التزاماً، بل هو مجرد كاشف عنه؛ لأن الحق أو الالتزام المقر به موجود قبل حصول الإقرار، فهو سابق عليه[436].

---

[433] تمييز حقوق رقم (429/1998) تاريخ 15/10/1998، المجلة القضائية، المجلد الثاني/تشرين الأول 1998، ع 10، ص 506.

[434] تمييز حقوق رقم (1236/1998) تاريخ 4/8/1998، المجلة القضائية، المجلد الثاني، آب 1998، ع 8، ص 178.

[435] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، مرجع سابق، ص137.

[436] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، مرجع سابق، ص139.

والإقرار من الأدلة المطلقة، إذ يجوز به إثبات كافة الحقوق المتنازع عليها، ولو كانت قيمتها تجاوز النصاب الذي يجب فيه الإثبات بالكتابة.

والإقرار له حجية قاطعة، ولذلك يعتبر سيد الأدلة، ولكن الإقرار الذي له هذه القوة في الإثبات هو الإقرار الذي يصدر أمام القضاء، أو ما يعرف بالإقرار القضائي.

ويعرف الإقرار القضائي بأنه (اعتراف الخصم أمام القضاء بحق أو بواقعة قانونية مدعى بها عليه، أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة)[437].

فالإقرار قد يرد على الحق المتنازع عليه مباشرة، كأن يقر شخص بدين لشخص آخر، وقد يرد الإقرار على الواقعة القانونية التي أدت إلى نشوء الحق، كأن يعترف بسبق إبرامه لعقد البيع والإجارة ونحوها[438].

ومن خلال تعريف الإقرار القضائي السابق يمكن أن نستشف شروط الإقرار القضائي، فالإقرار القضائي لا تترتب آثاره إلا بوجود أربعة شروط هي:-

أ: أن يكون الإقرار صادراً من الخصم نفسه، أو من يمثله من وكيل ونحوه إذا كان مفوضاً بالإقرار.

ب: أن يكون الإقرار أمام القضاء.

ج: أن يصدر الإقرار أثناء نظر الدعوى.

د: أن يكون الإقرار منصباً على واقعة قانونية، يترتب عليها أثر قانوني، كما يجب أن تكون هذه الواقعة المقر بها معلومة[439]. فلا يصح أن يقر بشيء مبهم أو غير محدد.

هـ: كما يشترط في المقر أن يكون أهلاً للالتزام فيما يقر به، بأن يكون بالغاً عاقلاً رشيداً أو مأذوناً له فيما يقر به متى كان مميزاً.

---

[437] أحمد عبد المتعال أبو قرين، مرجع سابق ، ص144 .

[438] أحمد عبد المتعال أبو قرين، مرجع سابق، ص 145.

[439] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، مرجع سابق، ص147 -148.

وبما أن الإقرار عمل يتعلق بالإرادة فينبغي أن يكون الإقرار خالياً من عيوبها كالإكراه والغلط ونحو ذلك[440].

وقد نص على ذلك في قانون الإثبات البحريني في المواد (101-104) حيث نظم فيه الإثبات بالإقرار.

وللإقرار بوصفه وسيلة من وسائل الإثبات أهمية خاصة في المنازعات الضريبية لاسيما أن التشريعات الضريبية قد أولته اهتمامها الكبير، إذ جعلته إحدى طرق التقدير، فضلاً عن أن له خصوصية في مثل هذا النوع من المنازعات، بخلاف الإقرار في المواد المدنية، إذ يعمل الإقرار على نشوب النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية لا لحسمه، وذلك في حال ما إذا لم تقتنع الإدارة الضريبية بالإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف[441].

ولقد تناولت التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة هذه الوسيلة بوصفها من الوسائل المهمة للإثبات في المجال الضريبي.

فقد أخضع المشرع الفرنسي الإقرار لقواعد خاصة، واعتد القضاء بالإقرار القضائي ولا سيما إقرار المكلف المكتوب والثابت، أما بالنسبة للإقرار غير القضائي فيفرق بين حالة صدوره من قبل الإدارة الضريبية وحالة صدوره من المكلف، ففي الحالة الأولى لا تتقيد به الإدارة الضريبية، لأنها ملزمة بتطبيق القانون تطبيقا كاملا، أما في الثانية الذي يصدر به من المكلف فإن التشريعات الحديثة لا تعتد به[442].

أما في مصر فقد جرى القضاء على تطبيق القواعد العامة المقررة على الإقرار القضائي وغير القضائي، ومن ثم لم يخضعه لقواعد خاصة كما في فرنسا، وبهذا يترتب على الإقرار الصادر من الإدارة الضريبية آثاراً في قطع التقادم بشرط صدور وكالة عامة من وزير المالية للموظف المقر بالرغم من التزام الإدارة بتطبيق القانون تطبيقا كاملاً، وكذلك يتم استجواب الخصم للحصول على إقراره إلاّ أنه لا يجوز استجواب ممثلي جهات الإدارة للحصول عليه[443].

وترى الباحثة أنه يمكن أن يكون الإقرار وسيلة فعالة للإثبات في المنازعات الضريبية لكن يجب استخدامه بحذر بحيث يجب أن يرافقه أدلة إضافية لتعزيز موثوقيته، حيث إن هناك جوانب سلبية لاستخدام الإقرار في

---

[440] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، مرجع سابق، ص150.

[441] أمل جبر ناصر، مرجع سابق، ص199.

[442]محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص817.

[443] محمد أحمد عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص817.

مجال المنازعات الضريبية تتمثل في تعرض المكلف لتأثيرات خارجية تؤدي لتقديم معلومات مضللة ، كما أن الأمر يصبح أكثر تعقيداً في حالة اعتراض الغير على الإقرار، حيث يتطلب الأمر إثبات صحة المدعى به والمعلومات المقدمة مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع.

4- الإثبات بالطرق الأخرى:

أ: اليمين:

ومن هذه الطرق اليمين وتعرف بأنها: (إشهاد الله على صحة ما يدعيه الحالف أو عدم صحة ما يدعيه الخصم الآخر)[444].

وقد اقتصر المشرع على بيان أحكام اليمين التي تحلف أمام القضاء، وهو ما يعرف باليمين القضائية، أما اليمين التي تحلف أو تؤدى خارج مجلس القضاء فتخضع في أحكامها للقواعد العامة وتسمى اليمين غير القضائية.

واليمين القضائية تنقسم أيضاً إلى قسمين:

الأولى: اليمين الحاسمة: وهي اليمين التي توجه من أحد الخصمين إلى خصمه بقصد حسم النزاع، وذلك عندما يعوزه الدليل لإثبات دعواه، فلا يجد مناصاً من اللجوء إلى ضمير خصمه والاحتكام إليه، وسميت حاسمة؛ لأنها تؤدي إلى حسم النزاع .

الثانية: اليمين المتممة أو الاستفائية ، وهي التي يوجهها القاضي من تلقاء نفسه إلى أحد الخصمين أو كليهما ليستوفي ما نقص من أدلة في إثبات الدعوى، ولاستكمال قناعته بصحة موقف أحد الخصمين[445].

ب: القرائن:

والقرينة بوجه عام تعرف بأنها: استنباط ثبوت الواقعة المتنازع عليها من واقعة أخرى ثابتة ومتصلة بها[446].

---

[444] محمد حسين منصور، مرجع سابق،، ص223.

[445] رضا المزغني، مرجع سابق، ص238.

[446] عبد الرحمن عبدالعزيز القاسم، مرجع سابق ، ص159.

وتنقسم القرائن إلى نوعين يتمثلان في : (قرائن قضائية) يستنبطها القاضي من وقائع الدعوى المعروضة عليه، والنوع الآخر هو (القرائن قانونية) يستنبطها المنظم من واقع الغالب في الحياة، ويتولى صياغتها في قاعدة عامة[447].

وبالنسبة للقرينة القضائية، فإنه لا يجوز الإثبات بها إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود.

وحجية القرينة القضائية في الإثبات تتوقف على مدى اقتناع القاضي بقوتها، وهي أقل مرتبة من الكتابة والإقرار واليمين[448].

أما بالنسبة للقرائن القانونية، فتنقسم من حيث الحجية إلى نوعين:-

النوع الأول: القرائن القانونية ذات الحجية المطلقة:

وهي قرائن قانونية يجعل القانون لها أقوى حجية بحيث لا يجوز للخصم أن يثبت ما يكذبها، وتسمى بالقرائن القانونية المطلقة.

النوع الثاني: القرائن البسيطة:

وهي التي يجوز إثبات ما يخالفها أي: عدم مطابقتها للواقع في الواقعة المعروضة.

فالنظام أو القانون يفترض أنها حقائق مسلمة، ولكنه هذا الافتراض يجوز للخصم الذي يتضرر من هذه القرائن أن ينفيها ويثبت ضدها.

وذلك مثل اعتبار الزوجية قرينة بسيطة على ثبوت نسب المولود لزوج أمه، ويجوز للأب أن يثبت عكس ذلك[449].

---

[447] محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص162 .

[448] محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص 166.

[449] عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، مرجع سابق، ، ص196، 202.

وأطرح مثالا آخر في مجال المنازعات الضريبية: كأن تكون هناك فواتير وسجلات تجارية منتظمة، فهذا يعد قرينة بسيطة على وجود معاملات خاضعة للضريبة ، واستثناء يمكن إثبات العكس إذا ثبت أن هذه الفواتير والسجلات غير دقيقة أو مزورة.

والقرائن هي التي ينص عليها القانون تغني من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات، على أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي، ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك، والقرائن القضائية هي التي لم ينص عليها القانون، وللقاضي استنباط كل قرينة منها من ظروف الدعوى وتقدير مدى دلالتها فيها، ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود[450].

وترى الباحثة أن القرائن القانونية والقضائية تساعد في توفير دلالات إضافية تعزز من دقة الفهم القانوني للوقائع، خاصة في الحالات التي تفتقر فيها الأدلة المباشرة، ولكن يتطلب استخدامها معرفة دقيقة بالظروف والسياق القانوني لعدم الوقوع في التفسيرات الخاطئة.

[450] المادة (97–98) من مرسوم بقانون رقم (14) لسنة 1996 بإصدار قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية.

الخـاتمة

وفي خاتمة هذه الدراسة التي تم من خلالها تناول موضوع المنازعة الضريبية بشكل مفصل وطرق تسويتها في التشريع البحريني والمقارن، والذي من خلالها تم توضيح مضمون المنازعة الضريبية وذاتيتها المستقلة عن غيرها من المنازعات الإدارية والأسباب المؤدية لحدوثها وأنواعها وذلك في الفصل الأول، و من ثم وضحنا طرق حل النزاعات الضريبية والتي تتدرج من الطريق الإداري إلى الطريق القضائي، وذلك في حال عدم استجابة الإدارة الضريبية لطلب المكلف مع بيان الإجراءات الواجب اتباعها في كل مرحلة، ومن ثم تناولنا مضمون الإثبات ووسائله في نطاق المنازعات الضريبية .

ووفقاً لذلك أثمرت الدراسة عن مجموعة من النتائج والتوصيات:

أولاً: النتـــائج:

1- لم ينص المشرع البحريني على تعريف المنازعة الضريبية بشكل مباشر، ولكنه أقر وجودها بشكل غير مباشر وذلك بالنص عليها في قوانين متفرقة وبيان إجراءات التظلم والطعن المتعلقة بها.

2- أن المنازعة الضريبية لها مفهومان، أحدهما واسع والآخر ضيق، والأخذ بأي من المفهومين له أثر في دخول وخروج الكثير من المنازعات ضمن مفهوم المنازعات الضريبية، مما سينعكس أثره على الجهة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، وأخذ المشرع البحريني بالمفهوم الواسع ، وجعل إختصاص اللجنة الضريبية يشمل إلى جانب المنازعات التي تقع أثناء تحديد وتحصيل الضريبة، المنازعات المتعلقة بالغرامات الضريبية و إسترداد الضريبة ، وهذا يفهم ضمناً من النصوص القانونية والأحكام الصادرة.

3- تعد المنازعة الضريبية أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص بالمطالبة بحقه أمام القضاء، حيث إن المنازعة تبدأ منذ نشأة الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل رفع دعوى قضائية ، وأشمل من الخصومة القضائية التي تعد لفظا عاما يشير إلى حق ومركز معين، ويتحول إلى نزاع عند رفعه للقضاء.

4- إن المعيار المعول عليه في اعتبار المنازعة ضريبية من عدمها هو طبيعة النزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف والذي يكون نتيجة لتطبيق القانون الضريبي، وبالتالي يستبعد من نطاق المنازعات الضريبية المنازعات التي تثار بين الإدارة الضريبية وموظفيها ولو كان الموضوع يتعلق بالضريبة.

5- نص المشرع البحريني على الطريق الإداري وجعله وجوبياً في تسوية المنازعات الضريبية المتعلقة بالقيمة المضافة والإنتقائية، عدا الضريبة الجمركية جعل التظلم منها إختيارياً مما ينافي الحكمة من النص على الطريق الإداري وهو حل النزاع في مراحله الأولية. في حين لم ينظم الطريق الإداري في تسوية المنازعات المتعلقة بضريبة الشركات التي تزاول نشاطاً متعلقاً بالنفط و اكتفى بالنص على الطريق القضائي.

6- طبيعة اللجان الضريبية في مملكة البحرين هي لجان إدارية وذلك نظراً لتشكيلها الإداري الذي يخلو من أي عنصر قضائي ، ورئيسها الذي لايعد عنصرا محايدا بل خصما وحكما في نفس الوقت ، إضافة إلى قراراتها التي لاتفصل في النزاع بحكم نهائي، يحوز قوة الأمر المقضي به، ولايصبح عنوانا للحقيقة بل هي قرارات إدارية تكون محلاً للطعن بالإلغاء أمام القضاء .

7- لم تتفق الأنظمة محل المقارنة على جهة معينة تبت في الخصومات الضريبية، فمنها ما جعلت الاختصاص للمحاكم العادية، ومنها ما جعلته للمحاكم الإدارية في حين اتجهت دول ثالثة لنفسها اتجاها مستقلاً، فأفردت في نظامها القضائي جهة متخصصة ومستقلة تنظر في تلك الخصومات، و قد أخذت مملكة البحرين نموذج القضاء الموحد الذي يعطي الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية للدائرة الإدارية بالمحكمة الكبرى المدنية.

8- تعد الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، حيث تواترت غالبية أحكام القضاء في إدراج المنازعات الضريبية ضمن دعاوى القضاء الكامل .

9- يفتقر النظام القانوني البحريني لتشريع موحد لتنظيم إجراءات سير الدعوى الإدارية بشكل عام أو الضريبية على وجه الخصوص, ابتداء من تقديمها وإجراء التحقيق بها وصولاً إلى إصدار الحكم والطعن به.

10- لم ينص المشرع البحريني على الميعاد الذي يجب أن تفصل خلاله المحكمة في النزاع الضريبي واكتفى بالنص على ميعاد التظلم والطعن، خلاف بعض الأنظمة الأخرى حيث حددها المشرع الجزائري بمدة 4 أشهر، و ذلك لسرعة الفصل في هذا النوع من المنازعات لتحقيق الاستقرار المالي والقانوني.

11- لم يخص المشرع البحريني وسائل إثبات معينة فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية، وبالتالي يخضع الإثبات في المادة الضريبية إلى القواعد العامة.

12- عبء الإثبات مملكة البحرين يكون على المكلف وذلك رجوعاً للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإثبات ، فالإثبات على من يدعي خلاف ذلك، وهذا عكس المبادئ المستقر عليها في المجال الضريبي حيث يكون عبء الإثبات على الإدارة الضريبية كونها تملك سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضع الدعوى والمنتجة في الإثبات.

ثانياً: التوصـــيات:

1- إصدار قانون خاص بالإجراءات الضريبية كالمشرع المصري والجزائري خاصة وأن مملكة البحرين في تزايد حول فرض نسبة الضرائب، مما يجعل حدوث النزاعات الضريبية أمرا متصاعدا وبالتالي وجود قانون ينظم عمل اللجان وسير الدعوى الضريبية أمر ضروري.

2- النص على آجال استثنائية إضافة للآجال العامة وذلك في بعض الحالات التي تتطلب أن يكون ميعادها أطول من المعتاد أسوة بالمشرع الجزائري .

3- النص على تشكيل لجنة تختص بنظر تظلمات الضرائب المفروضة على الشركات التي تزاول نشاطاً نفطياً وعدم الاكتفاء بالطريق القضائي حتى يخفف العبء على القضاء.

4- جعل التظلم من الضريبة الجمركية وجوبياً وليس اختياريا في يد المكلف، وذلك حرصا على إنهاء المنازعة الضريبية في مراحلها الأولية وتوفير الوقت والجهد على القضاء.

5- السماح باللجوء للطرق البديلة لتسوية المنازعات الضريبية والنص عليها في القوانين الضريبية كالتصالح إسوة بالمشرع المصري الذي إحتوى على تنظيمات شاملة له في قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وذلك لتخفيف العبء على القضاء وحل المنازعات بالطرق الودية قدر الإمكان .

6- مناشدة المشرع بتخصيص قضاء متخصص ذي خبرة في المنازعات الضريبية بحيث يكون قضاته و أعضاؤه متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية، ويتم تدريبهم وتأهيلهم مما يكسبهم الكفاءة والخبرة القانونية والمحاسبية، حتى يكونوا على دراية كاملة في موضوع الضرائب ، ومانتميز به هذه الأحكام عن غيرها من الأحكام الإدارية و المدنية والتجارية .

7- مناشدة المشرع البحريني بالنص على الميعاد الذي يجب على المحكمة أن تفصل فيه في الدعوى الضريبية، وذلك لأن الدعاوى الضريبية يترتب عليها عدم الاستقرار المالي لكل من الإدارة والمكلف، مما يجعل من الأفضل تقييد المحكمة بوقت معين حتى يتحقق الاستقرار المالي والقضائي .

10 –العمل على تفصيل كافة الضرائب القانونية من قبل وزارة المالية، في جدول مبسط ونشره على كافة الأفراد والكيانات الخاضعة للضريبة، وذلك لتسهيل اطلاعهم وفهمهم لمتطلبات التزامهم الضريبي.

11 – مناشدة المشرع بالنص على وسائل الإثبات في القوانين الضريبية بحيث يتم استبعاد بعض وسائل الإثبات لخصوصية وطبيعة هذه المنازعات عن غيرها، كشهادة الشهود، فهي بطبيعة الحال لاتلبي متطلبات المنازعات الضريبية التي يقوم أساس الإثبات فيها على أدلة ملموسة.

12 – تشجيع الامتثال الطوعي لجميع متطلبات قانون الضرائب، من خلال تسهيل إجراءات التسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية عبر منصات إلكترونية سهلة الاستخدام ، وتقديم دعم فني للمكلفين لمساعدتهم في فهم الالتزامات الضريبية.

قائمة المراجع والمصادر :

أولاً: اللغة العربية:

1- الكتب:

1- الكتب العامة:

1. أحمد جامع، علم المالية العامة (الجزء الأول: فن المالية العامة) ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970م.
2. أحمد عبدالرحمن شرف الدين، وعاصم أحمد عجيله، و محمد رفعت عبدالوهاب، التشريع الضريبي اليمني، من غير جهة نشر، 1978م.
3. أحمد عبد المتعال أبو قرين، الجامع لأحكام الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، 1990م-1991م.
4. إسماعيل إبراهيم البدوي، حجية الأحكام القضائية الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2013م.
5. بدر محمد عادل، القضاء الإداري وتطبيقاته في مملكة البحرين، جامعة البحرين، ط1 ، 2016م.
6. بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية،دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع، الرويبة،ط2، 2012م.
7. برهان خليل زريق، نظام الإثبات في القانون الإداري، مطبعة الداودي، دمشق، ط1، 2009م.
8. حاتم عبد المحسن أحمد، المستحدث في أحكام النقض الضريبي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2016م.
10. حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2016م.
11. حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون، العدد الثالث، مطبعة الوراقة الوطنية، مراكش ، الطبعة الثانية، 2019.
13. خميس السيد إسماعيل، الإثبات أمام القضاءين الإداري والعادي، دار محمود، القاهرة، ط1، 2016م
14. عبدالعزيز عبدالمنعم خليفة- شروط قبول الطعن بإلغاء القرار الإداري- دار الفكر الجامعي – الإسكندرية – 2005م .
15. فائز ذنون جاسم، أدلة الإثبات ، مكتبة الصباح، بغداد، ط1، 2014م.
16. فوزية عبدالستار، شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968م.
17. ماجد راغب الحلو، دعاوى القضاء الإداري، وسائل القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2010م.
18. راغب ماجد الحلو، دعاوى القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010م.
19. رائد حمدان المالكي، الوجيز في القضاء الإداري، مكتبة السنهوري، بيروت، 2018م.

20.رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في العراق، مكتبة كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2007.

21.رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية ، طبعة د م ج ، الجزائر، 2004م.

22.رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر.

23.زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006م .

24.سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، دون مكان نشر، 1976م.

25.شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005م.

26.طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر بجامعة الموصل، العراق، بدون تاريخ نشر.

27.عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي، مؤسسة الثقافة الجامعية، 1998م .

28.عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ،الدار الجامعية للطباعة والنشر سنة 2002م.

29.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007م.

30.عبد الرحمن عبد العزيز القاسم ، الإثبات والتوثيق أمام القضاء ، 1402هـ-1982م .

31.عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثالث" نظرية الالتزام بوجه عام" المجلد الثاني " انقضاء الإلتزام" ، ط 2 ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1948م.

32.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد،" الجزء الثاني" ، ط3، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 1998م.

33.عبد العزيز عبد المنعم، المرافعات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2007م.

34.عيد ادور، موسوعة أصول المحاكمات، الجزء 13، دار النشر غير مذكورة، بيروت، بدون سنة النشر.

35.مازل ليلو راضي, القضاء الإداري دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق، 2016م.

36.محمد إبراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري، الطبعة الأولى، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة ، 2011م.
37.محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق ، ط2، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003م.
38.محمد أحمد إبراهيم المسلماني، الوسيط في القضاء الإداري، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016م.
39.محمد حسين منصور، قانون الإثبات (مبادئ الإثبات وطرقه)، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، دون تاريخ.
40.محمد نصر محمد، الوافي في حجية الإثبات بالقرائن وتطبيقاتها في القانون الإداري، ط1، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، 2014م.
41.محمد يوسف علام، شهادة الشهود كوسيلة إثبات أمام القضاء الإداري بين القانون الوضعي والشريعة الإسلامية (دراسة مقارنة)، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، بدون مكان نشر، 2012م.
42.محمود حلمي، القضاء الإداري، ط2،دار المفكر العربي،القاهرة ، 1977م .
43.مصطفى المتولي قنديل، الوجيز في القضاء والتقاضي، الآفاق المشرقة ناشرون، بدون مكان وسنة النشر.
44.منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة(النفقات العامة– الإيرادات العامة– الميزانية العامة) مصر، 2004م.
45.ناجي صعب عبود الدليمي، الدفوع الشكلية أمام القضاء الإداري في العراق، المؤسسة الحديثة للكتاب، 2010م.

2- الكتب المتخصصة:

1. أحمد فنيدس، مطبوعة بيداغوجية بعنوان منازعات الضرائب المباشرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 45 قالمة، 2016م.
2. بن حور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2021م.
3. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي(الجزء الأول) ، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005م.
4. حسين فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2008م.

5. رائد ناجي أحمد، القضاء الضريبي ومجالاته في العراق، مكتبة كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2007م.
6. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991م.
7. رمضان صديق، الوسيط في شرح قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بقانون رقم 2006 ولائحته التنفيذية مؤيداً بآراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء المصري ، دار النهضة العربية والمكتبات الكبرى،القاهرة، 2022م.
8. رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية أو الاتفاقيات الدولية، دراسة نظرية تطبيقية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006م .
9. رمضان صديق محمد، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2007م.
10. زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة، 1993م.
11. سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، 2019م.
12. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007م .
13. عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، مصر، 2001م.
14. عبدالحكم فودة،الخصومة الإدارية ، دار النشر للمطبوعات، الإسكندرية،2005م.
15. عبد الهادي محمد مقبل، فض المنازعات في المنازعات في المسائل الاقتصادية والمالية بغير الطريق القضائي، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مكتبة جامعة طنطا، 2008م.
16. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005م.
17. علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1997م.
18. غزال العوسي، التحكيم في المنازعات المالية والضريبية ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012م.
19. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة ،الجزائر، 2010م.
20. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998م.
21. محمد سماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة ، دار أبي رقراق للطباعة والنشر،الطبعة الثانية ، 2003م.

22.محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2012م.
23.سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، الإدارة المركزية للتدريب الضريبي، 2013م.
24.موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، الإسكندرية، 1999م.
25.نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان " المنازعات الضريبية"، جامعة سيدي بلعباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، 2021م.
26.يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني(الدعاوى الضريبية)، دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت 1994م.

3- رسائل الماجستير والدكتوراه:

1- رسائل الماجستير:

1. أسماء بهجت يوسف، دور اليمين في إثبات المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، 2022م.
2. أمقران عبدالعزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2002م.
3. أمل ناصر جبر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، 2013م.
4. إيهاب على عبد الولي، التصالح والتحكيم الضريبي، جامعة عدن، نيابة الدراسات العليا والبحث العلمي، العدد47، 2023م.
5. براء محمود عيسى صلاح, النظام القانوني لميعاد الطعن في دعوى الإلغاء أمام القضاء الإداري الفلسطيني, مقارنة بالقانون المصري والشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة, 2018م.
6. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014/2013م.

7. بوسالم عفاف، الإثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية .الجزائر، 2015م .

8. حميدي محمد رياض– النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في فرنسا/ الجزائر– رسالة ماجستير ، جامعة زيان عاشور بالجلفة– كلية الحقوق والعلوم السياسية – الجزائر– 2016/2015م.

9. زينب العمري ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013م.

10. سارة علي حسين، طرق تقدير وعاء الضريبة والطعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق، 2021م.

11. سهيلة راحلي، وريمة قرينح، التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة، رسالة ماجستير، جامعة 08 ماي قالمة 1945، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2015م.

12. صولي حميدة، التظلم الإداري، كآلية لتسوية المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير بسكرة، 2020م.

13. عبدالحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية ، رسالة ماجستير، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، المغرب، 2012–2013م.

14. عبد الله عبد المجيد سليمان أبو عمرة، نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبية " دراسة مقارنة بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2014م.

15. محايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير ، جامعة جيجل، 2012–2013م.

16. ملاح خاليد عصام وأبوبكر الصديق، تسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الطاهر مولاي، 2021م.

17. موفق سمور على المحايد، الطبيعة القانونية للقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2000م.

18. هيري بشرى و حميدو سفيان، تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي" دارسة حالة مديرية الضرائب الولائية لولاية إدرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية ، جامعة أحمد دراية إدرار– الجزائر– 2016/2015م.

2– رسائل الدكتوراه:

1. إبراهيم عبدالعزيز النجار، إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي" دراسة مقارنة" أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، 2019م.
2. الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية، بالتطبيق على ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 2018م.
3. برحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، بليدة، 2007م .
4. حسام الدين سليمان أحمد المشاقبة، إجراءات التقاضي والإثبات في الدعوى الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2014م.
5. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية،1960م.
6. محمد أحمد عبدالرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1996م.
7. محمد رضا حسين السيلاوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، 2015م.

3– المقالات والبحوث المتخصصة :

1. إقلولي ولد رابح صافية ، بحث بعنوان المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر، 28و29 اكتوبر، 2015.
2. إبراهيم طه فياض– إجراءات صياغة الأحكام لدى القضاء الإداري – بحث منشور في سلسلة المائدة الحرة– بيت الحكمة– إبداع للطبع والتصميم – بغداد – 1999م.

3. أحمد فنيدس، محاضرات ملقاة على طلبة السنة الثانية ماجستير ، بعنوان منازعات الضرائب المباشرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 45 قالمة، الجزائر2015/ 2016م.
4. بلال صلاح عبد العليم، أسباب المنازعات الضريبية ووسائل تسويتها، بحث منشور في مجلة مصر المعاصرة، المجلد 105، العدد 514، 2014م.
5. بن حور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2021.
6. بوزيفي شريفة– التظلم الإداري كآلية لفض النزاع الإداري– دراسة مقارنة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية 66/154 وقانون الإجراءات المدنية والإدارية 8/9 وقانون الصفقات العمومية– مجلة صوت القانون– المجلد السابع– العدد 1– جامعة الجزائر– كلية الحقوق– 2020م .
7. بوعافية رضا – المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري– الرسم على القيمة المضافة نموذجاً– مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية – المجلد06– العدد 02– جامعة برج بوعريريج – الجزائر –2021م.
8. حسون عبيد هجيج ونسرين محسن نعمة، الإجراءات الجزائية المؤثرة في الحكم الجزائي، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، كلية القانون– جامعة كربلاء، السنة الرابعة، العدد الثاني، 2012م.
9. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، بحث منشور في مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية– كانون الثاني1951، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة.
10. حيدر نجيب أحمد، الإثبات في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2018م.
11. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته " دراسة تحليلية تطبيقية"، دراسة منشورة بمجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العملي، جامعة الكويت، العدد1، السنة 32، 2008م.
12. خروبي هني، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد13 العدد2 ، 2020م.
13. رضا المزغني، أحكام الإثبات ، بحث منشور في معهد الإدارة العامة، 1405هـ–1985م.
14. سارة مدين فرغلي، وسائل تسوية المنازعات الضريبية ، مجلة الدراسات القانونية، العدد السابع والخمسون، الجزء الثاني، كلية الحقوق،جامعة أسيوط، سبتمبر 2022.

15. سحر تهامي، إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، ورقة مقدمة بمنتدى التنمية لدول البحر المتوسط، ، مراكش، المغرب، فبراير 1998م.
16. سمير سعد مرقس، تفعيل دور لجان إعادة النظر في حسم المنازعات الضريبية، بحث منشور في مجلة المال والتجارة، العدد 373، أيار 2000.
17. سمير سعد مرقص، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي الصادرة عن رابطة مأموري الضرائب المصرية، القاهرة، العدد 277، يناير – فبراير.
18. شريف أحمد بعلوشة، والسيد صالح الضاوي، مجلة المرافعات المدنية والتجارية، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس،2013م.
19. عارف السعايدة و محمد الحلاق، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن، المجلة الجنائية القومية، المجلد الخامس والخمسون، العدد الأول، مارس 2012 م.
20. عائشة لكحل، التكييف القانوني للدعوى الضريبية ، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد02، جامعة الجزائر ، جامعة الأغواط، مخبر الأمن القومي الجزائري، 2019م.
21. عباس الفحل، الطعون القضائية في المنازعة الضريبية ، مجلة البحوث الاستراتيجية في العلوم الاجتماعية ،العدد6، 2020م.
22. عباس مفرج الفحل، الإثبات الضريبي(دراسة عبء الإثبات في المنازعات الضريبية)، بحث منشور في المؤتمر العلمي الوطني الرابع لكلية القانون جامعة البصرة، الموسوم التحديات المعاصرة وأثرها على الحركة التشريعية في العراق، في يوم الخميس الموافق 2018/3/29م.
23. عبدالحليم سعدي، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 2 ، كلية الحقوق، جامعة الأخوة منتوري قسنطينة ، الجزائر، ديسمبر 2018م.
24. غادة حياوي لازم، المنازعة الضريبية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية المجلد9 العدد 32 جامعة كركوك كلية العلوم القانونية والسياسية 2020م.
25. عبد العزيز أحمد فتوح، التصالح في المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين " التصالح الضريبي"، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد 25، العدد99، 2015م.
26. عبد المعطي القدوري، " الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية " ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع 19يونيو 1997م.

27. فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري ، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، سيدي بلعباس ، الجزائر ، العدد 16، جوان 2017م.
28. قاشي يوسف، بحوث محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2015م .
29. محمد أنور مسعود، المنازعات الضريبية أمام اللجان الضريبية ، مجلة القانون والأعمال، العدد السابع، 2017م.
30. محمد بكشوا، المنازعات الجبائية، بحث منشور في مجلة الفقه والقانون، المغرب، العدد 2، أكتوبر 2013م.
31. مزوز العربي و بن ناصر وهيبة أسباب نشوب النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6 ، العدد2، جامعة البليدة ، 2020م.
32. محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي" دراسة تحليلية ونقدية" ، منشورات المجلة المغربية للإدارة والتنمية، العدد 49، طبعة 2004م.
33. محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومه وأبعاده المختلفة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، بدون مكان نشر، 2014م.
34. منى عبدالفتاح أحمد، العدالة الضريبية وأثرها في الإمتثال الضريبي، مجلة دراسات حسابية ومالية، المجلد18،العدد64 ، جامعة بغداد، 2023م.
35. هادي حسين عبد علي ومروى عبد الجليل، الطعن بطريق اعتراض الغير، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 1، السنة الخامسة، 2013م.
36. وصفي محمود الخريسات، الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 وتعديلاته، دراسة تحليلية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الشرعية والقانونية، المجلد 28، العدد الثالث، 2020م.

4- التشريعات:

1- الدساتير:

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في ديسمبر 1996م.
2. دستور مصر لسنة 2014 المعدل بدستور 2019م.

3. دستور مملكة البحرين المعدل الصادر في 2002م.

2- القوانين:

1. قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (13) لسنة 1968م.
2. قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم (12) لسنة 1971م.
3. قانون السلطة القضائية المصري رقم (46) لسنة 1972م.
4. قانون مجلس الدولة المصري رقم (47) لسنة 1972م.
5. قانون الإثبات اليمني رقم (21) لسنة 1992م.
6. قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993م النافذ.
7. القانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22م .
8. قانون السلطة القضائية البحريني رقم (42) لسنة 2002م.
9. قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005م.
10. قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ رقم (34) لسنة 2014م.
11. قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم 67 لسنة م2016م.
12. قانون إنهاء المنازعات الضريبية في مصر رقم 79 لسنة 2016م.
13. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري المحدث بموجب أحكام قانون المالية 2024م.
14. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020م.
15. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المحدث بموجب أحكام قانون المالية سنة 2024م.

3- المراسيم:

1. المرسوم بقانون رقم (14) لسنة 1996 بإصدار قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية.
2. المرسوم بقانون رقم 10 لسنة 2002 بالموافقة على النظام الموحد للجمارك لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

3. المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة .

4- اللوائح:

1. اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم (91) لسنة 2005م.
2. اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة سنة 2022م .

5- الأحكام:

1. حكم محكمة النقض المصرية في القضية رقم 1358 في سنة 1952م.
2. حكم محكم النقض المصرية في الطعن رقم 165 لسنة 20 ق، جلسة 25 ديسمبر 1952م.
3. حكم المحكمة الإدارية العليا في مصر في القضية رقم (147) لسنة 4 قضائية جلسة يوم 7 حزيران 1958، منشور على موقع بوابة مصر للقانون والقضاء على الرابط: www.laweg.net .
4. حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 408 لسنة 29ق، جلسة 6 يناير 1965م.
5. حكم محكمة النقض السورية في الطعن رقم 1980 أساس 3149 / 1980، تاريخ 16 أكتوبر 1982م.
6. حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1589 لسنة 48 ق، جلسة 15 نوفمبر 1982م.
7. الطعن في القضية رقم (193) لسنة 19 قضائية، جلسة 6 مايو 2000، عبر الرابط: https://qadaya.net/?p=12385 .
8. حكم المحكمة الكبرى المدنية- بدائرة إدارية في الدعوى رقم (2522) لسنة 2003 الصادر بتاريخ 31-5-2004م.
9. حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم 1633 لسنة 72ق، جلسة 6 أكتوبر 2006م.
10. حكم المحكمة الكبرى المدنية- الغرفة الثانية- الدعوى رقم (1664) لسنة 2006م، الصادر بتاريخ 30-5-2006م.
11. حكم المحكمة الصغرى المدنية الثالثة البحرينية، رقم القضية 9/19325/2019/02، بتاريخ 2020/6/28م.
12. حكم المحكمة الكبرى الدائرى الأولى المدنية ، رقم القضية 02/2022/05281/7 بتاريخ 28-6-2020م.

13. حكم المحكمة الكبرى الدائرة الخامسة التجارية ، رقم القضية 02/2020/13946/1 بتاريخ 2020/10/27.
14. حكم المحكمة الكبرى الدائرة الإدارية، رقم القضية 02/2020/08724/9، تاريخ 2020/10/28م.
15. المحكمة الإدارية العليا د/11 طعن رقم 114398 لسنة 65 جلسة 2021/5/23.
16. حكم المحكمة الكبرى الدائرة الأولى المدنية- رقم القضية 02/2022/05218/7 بتاريخ 2022/09/14م.

5- المعاجم:

1. أبي منصور محمد بن أحمد الأزهري، معجم تهذيب اللغة، المجلد الثالث، الطبعة الأولى دار المعرفة للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت – لبنان، 2001م.
2. ابن منظور، المعجم الوسيط ،المجلد الأول، باب الثاء، لسان العرب، مادة ثبت 2/19-20.
3. إسماعيل عباد, المحيط في اللغة, الطبعة الأولى,تحقيق الشيخ محمد آل ياسين, الرياض, دار عالم الكتب, 1994م (ج2/128).
4. جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، المحيط، المجلد الثاني، دار لسان العرب، بيروت، بدون سنة نشر.
5. محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس من جواهر القاموس، الجزء التاسع، مطبعة حكومة الكويت، الكويت .
6. مجمع اللغة العربية، الإدارة العامة للمجمعات وإحياء التراث، المعجم الوسيط، الطبعة الرابعة، مكتبة الشروق الدولة، القاهرة،،2004م.

7-المراجع الإلكترونية:

1. عبد المنعم أحمد نبيل خليفة، التظلم الإداري كسبب لانقطاع الميعاد في دعوى الإلغاء، بحث منشور على الموقع الالكتروني https://sources.marefa.org .
2. الموقع الرسمي للجهاز الوطني للإيرادات https://www.nbr.gov.bh/vat_faqs/12 .

3. موقع (Us business services) عبر الرابط: https://usbusiness-services.com .
4. موقع دائرة الإيرادات الداخلية للضرائب الأمريكية (IRS) عبر الموقع الآتي: https://eg.usembassy.gov/ar/u-s-citizen-services-ar/internal-revenue-service-u-s-taxes-ar/ .
5. موقع إدارة الضرائب الفرنسية: https://www.impots.gouv.fr/international_en .
6. الموقع الرسمي لمصلحة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-4 .

8- المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Agbo, Elias lgwebuike, tax disputes and resolution: An update, International journal of advanced finance and accounting,issn 2765-8457,volume4, published by air journals, department of accounting and finance, Godfrey Okoye university, Ugwuom nike, emene, enugu state , Nigeria, 2023.
2. Benno torger: introduction to the special issue on tax compliance and tax policy, journal of the economic society of Australia, economic analysis and policy, volume 38, number 1, march 2008.
3. Celine Braumann, The settlement of tax disputes by the international court of justice, Leiden journal of international law, 36m University of Ottawa, faculty law, common law section, Canada, 2023.
4. Centre for tax policy and administration, OECD: tax guidance series general administrative principles of good tax administration, principles , of good tax administration – practice note prepared by the OECD committee of fiscal affairs forum on strategic management, issued: 25 June 1999, amended 2 may2001.
5. Katerina Perou ,Tax payers participation in tax treaty disputes resolution, IBFD doctoral series,2014.
6. Khoirul hidayah, indonisian tax disputes resolution in cooperative paradigm compared to united kingdom and Australia, IOP conference series: earth and environmental science, 2018.
7. Linet ngeri keinyau, effect of alternative dispute resolution on tax revenue collection in kenya, a research project submitted to the school of business and economics in partial fulfilment of the requirements for the award of masters degree in tax and customs administration, MOI unevrsity, 2021.
8. Liuthikov mo, doctoral student of the department of administrative and commercial law, classification of tax disputes legal theoretical peculiarities, Zaporizhzhia national university, 2019.
9. Dr. Mohammad Al ammory- Tax Disputes resolution via administrative means- Tishreen University Journal for Research and scientific studies- Economic and legal sciences series vol3-7 no6 -2015.
10. Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: Challenges Of Tax Adminstration in developing countries: Insights from the 5th annual tax administration research centre workshop2017. Journal of tax administration ,UK Vol 3 2017.

11. Mega nurmala sari,Riatu mariatul Qibthiyyah,examining the factors that affect the loss of tax disputes in tax court, GATR jornals,vol7, issue2, faculty of economics and business, Universitas of Indonesia, 2022.
12. Mohammed Hamza Ali – Determinants of tax compliance behavior in presumptive taxation system ‹The case of dire dawa administration- Research journal of finance and accounting- Vol9,No11- International institute for science- 2018.
13. Mohammed Reza Moravej , Mustafa serajim The role of admistrative justice court in tax dispute in Iran, journal of exploratory studies in law and management, vol3, issue2, Islamic Azad University, 2016.
14. Moses Idowu,Kamala Hasan, Achu, Bujang, Ariffian, and Kamarudin, Evaluation of rating valuation appeal procedure : A comparative study of united kingdom , Nigeria and Malaysia, International journal of real estate studies , volume 11 number 2, 2017.
15. Michael Walpole, How costs influence dispute resolution choices, school of taxation and business law , the university of new south wales, Australia,2018
16. Neil brook ,key issues in income tax: challenges of tax administration and compliance, law journal, vol 52, issue 2, York University 2015.
17. Rasji farell David trawocoadji, settlement of tax disputes through the application of the principle of equity, journal of Indonesia law and policy review, vol5,no1, faculty of law, tarumanagara university, jakarata, Indonesia, 2023.
18. Richard Miller Bird : Adminstrative dimension of tax op. cit. p 138- The Hitotsubashi Academy: The conflict between efficiency and equity of tax admistration ,2018.
19. Richard miller bird: international administrative dimensions of tax reform, pacific tax bulletin, march 2004.
20. Simon whitehead- The tax disputes and litigation review – seventh edition- United Kingdom- London,2019.
21. Supriyo de, Direct taxes litigation management and alternate disputes resolution, National institute of public finance and policy, New Delhi, 2023.
22. Trotabas Louis, finances publiques, dollaz, paris, 1970.
23. Us tax foundation: the rising cost of complying with the federal income tax, special report no 138, washigton, December 2005.
24. Wiwiek Prihandini- The optimum level of tax compliance based on power of authority and trust in a antagonistic climate- Wuropean research studies journal- VolumeXXL- Issue 1- 2018.

25. Jean Michel Le Berre , ” Contentieux fiscale et contentieux administratif général” , Revue Française de francaise publiques , (L . G . D . J), n0 17, 1987.
26. Zvi Daniel Altman, Dispute Resolution Under Tax Treaties, ISBN 13: 9789076078946, IBFD, 2005.

Abstract

The topic of tax disputes has not been addressed by researchers in the Kingdom of Bahrain, and as a result, we have not found in-depth research that examines the topic of tax disputes in detail and the issues that arise regarding them. The topic of tax disputes is of great importance in practical terms, especially with the increasing intervention of the state from time to time in raising the tax rate and the scope of those subject to it as an inevitable result of the current economic and financial conditions. Naturally, humans have an inherent love for their wealth and always strive to preserve it. Hence, the role of legal guarantees comes into play, ensuring their protection and non-interference with their financial position without just cause, thereby reducing the phenomenon of tax evasion.

Tax disputes arise during the process of tax assessment and collection by the tax administration. In this regard, the taxpayer has two options. The first is an administrative route, which takes the form of a complaint or objection before the tax administration. Different countries vary in the extent to which this route is mandatory as a condition for filing a lawsuit. The second option is a judicial route before the competent court, depending on the country's judicial system. Therefore, the existence of these routes represents protection for the taxpayer's rights against the arbitrariness of the administration, as the taxpayer is the weaker party in this relationship. Undoubtedly, the taxpayer needs comprehensive and clear legal provisions that outline the procedures to be followed in case the tax administration violates their rights and to know the competent judicial authority to hear their claims, especially since these tax disputes have their own characteristics that distinguish them from other administrative disputes.

Therefore, in this thesis, we shed light on tax disputes from their occurrence to their settlement, as well as the relevant legal provisions and their adequacy in creating a comprehensive tax system, through two chapters.

Chapter One: This chapter addresses the nature of tax disputes in terms of their definition and content, the extent to which the Bahraini legislator and comparative legislation adopt the narrow or broad concept of tax disputes, the types and causes of tax disputes, and the peculiarities that distinguish them from other administrative disputes.

Chapter Two: Administrative and judicial settlement of tax disputes, the relevant legal provisions, and their clarity and adequacy in creating a stable and integrated tax system.

University of bahrain

College of law

Department of public law

Tax disputes and their resolution methods in Bahraini legislation

" A comparative study "

A thesis submitted in partial fulfilment of the requirement for the masters degree in public law

Submitted by

Noor Abdulaziz Alasmi

University number: 20165343

Supervised by

Dr. Mohammed Ahmed Abdelnaeim

Professor of public law (head supervisor)

Dr. Abduljabbar Ahmed Altayeb

Assistant professor of public finance and economic (Associate supervisor)

University of Bahrain

April 2025